



Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros

ISSN: 2237-2342 (impresso)

L-ISSN: 2178-2008 (on-line)

Ano X, Vol.X, n.39, jul./dez., 2019.

Tramitação editorial:

Data de submissão: 30/07/2019.

Data de reformulação: 15/09/2019.

Data de aceite definitivo: 30/11/2019.

Data de publicação: 20/12/2019.

Editor Responsável: Me. Jonas Rodrigo Gonçalves.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS LIVROS DIGITAIS E-BOOK TAX IMMUNITY IN DIGITAL BOOKS

*Mateus Guimarães Torres¹**Esp. Maria Christina Barreiros D'Oliveira²**Me. Jonas Rodrigo Gonçalves³*

Resumo

O presente trabalho aborda a Imunidade Tributária sobre os Livros Eletrônicos E-book, com suas imunidades tributárias, concedidas pelo Governo Federal, como forma de incentivar a cultura e estimular o desenvolvimento cultural. Iniciando assim um estudo acerca dos principais Princípios do Direito Tributário, a saber: O estudo acerca das imunidades tributárias, fazendo um esboço sobre o instituto, demonstrar sua natureza jurídica e sua forma de interpretação extensiva. Por segundo, o estudo das interpretações da imunidade e sua extensividade, concedida aos livros eletrônicos, que através de julgamento recente do STF teve sua interpretação extensiva, deixando de fazer uma interpretação literal e taxativa a respeito da finalidade e promovendo um desenvolvimento ainda maior, através da interpretação extensiva, de alteração dos meios de informação. Tendo como incentivos a leitura e

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade Processus. Monitor na Faculdade Processus. Participa dos projetos de pesquisa "Português Jurídico" e "A Metodologia Científica aplicada ao Direito", sob coordenação do professor Me. Jonas Rodrigo Gonçalves.

² Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (2004). Pós Graduada em Direito Público. Doutoranda em Ciências Jurídicas e Sociais pela UMSA. Professora de Direito Administrativo, Constitucional e Tributário em regime horista (40 horas semanais), na Faculdade Processus, no Curso de bacharelado em Direito. Professora em Cursos preparatórios para o Exame de Ordem 1° e 2° fase em Direito Tributário e pós Graduação. Professora no Grancurso *On-line* e na AMAGIS-DF Advogada militante nas áreas de Direito Tributário, Administrativo, Trabalhista e Cível.

³ Doutorando em Psicologia (Cultura Contemporânea e Relações Humanas). Mestre em Ciência Política (Políticas Públicas, Direitos Humanos e Cidadania). Especialista em Revisão de Texto; em Didática do Ensino Superior em EAD; em Formação em EAD; em Docência na Educação Superior; em Gestão do Agronegócio. Licenciado em Letras (Português e Inglês); em Filosofia; e em Sociologia. Escritor (autor de 61 livros didáticos). Professor das faculdades Processus (DF); CNA (DF); Fasesa (GO); e Unip (SP). Revisor e Editor. E-mail: professorjonas@gmail.com.

a informação. E por fim, deixando evidente os benefícios positivos e negativos, da imunidade tributária sobre os Livros Eletrônicos.

Palavras-chave: Imunidade. Interpretação restritiva e extensiva aos Livros Eletrônicos. E-book.

Abstract

The present work deals with tax immunity on electronic books e-book, with its tax immunities, granted by the federal government, as a way of encouraging culture and stimulating cultural development. In this way, a study of the main principles of tax law, namely: the study of the tax immunities, making an advance on the institute, demonstrate its juridical nature and its extensive form of interpretation. Secondly, the study of the interpretations of immunity and its extensiveness, granted to electronic books, which through its recent judgment of the STF had its extensive interpretation, failing to make a literal and definitive interpretation regarding the purpose and promoting an even greater development, through of the extensive interpretation, of alteration of the means of information. Having as incentives the reading and the information. And finally, making evident the positive and negative benefits of tax immunity on electronic books.

Keywords: Immunity. Restrictive and extensive interpretation of electronic books. E-book.

Introdução

A Imunidade Tributária ainda é objeto de estudos, portanto, vem sofrendo grandes transformações nos últimos tempos, mormente com o desenvolvimento social e tecnológico vivenciado nos últimos séculos. Novas necessidades foram sendo percebidas e com isso o direito foi instado a responder uma série de novas questões que até então não eram objeto de estudo mais aprofundado. Conceitos do passado não mais respondem as peculiaridades da vida moderna.

Temas muito importantes foram colocados em destaque para que diversos institutos pudessem ser aperfeiçoados. Dessa forma, a imunidade tributária sobre livros eletrônicos, ganha importante destaque, pois tem o escopo de fazer com que antigos conceitos sejam repensados para atender as exigências atuais.

A interpretação, que antigamente exercia papel mais restritivo na letra da lei, com a doutrina moderna, passa a receber maior extensão. O enfoque principal deixa de ser analisado de forma restritiva. Para que isso possa ser concretizado, os elementos da imunidade tributária, quais sejam: normas contidas no texto da constituição atuam limitando as regras de competência tributárias das entidades federativas e afastam a possibilidade de instituições de tributos sobre determinados atos, fatos e pessoas. A partir dessa visão deve ser estudada a imunidade tributária sobre livros eletrônicos.

Para o estudo do tema, importante se faz a análise dos elementos da imunidade tributária, pois são de vital importância para que entenda a interpretação das normas. Entretanto, preliminarmente, fizeram-se alguns comentários acerca das diferenças que permeiam a imunidade subjetiva e objetiva assim como a sua interpretação restritiva e extensiva.

Esta monografia trata da imunidade tributária sobre livros eletrônicos, na qual salienta a interpretação, fazendo relevantes considerações sobre sua extensão, diferenciações quanto à interpretação restritiva.

O tema proposto para este trabalho, qual seja, a imunidade tributária sobre livros eletrônicos – e-book há um enfoque maior na interpretação extensiva. Posteriormente, destacaram-se os argumentos utilizados pela doutrina para que seja aceita no ordenamento jurídico brasileiro a teoria em comento.

E por fim verificar junto à doutrina e jurisprudência o requisito para que seja aplicada a teoria, ou seja, a seriedade da interpretação extensiva.

Portanto, o objetivo da presente monografia é trabalhar um tema que era pouco debatido pela doutrina pátria, mas que vem ganhando seu espaço e com isso demonstrar através do julgado recente do STF que em determinados pontos deve utilizar a interpretação mais extensiva.

Então serão analisadas algumas das características das imunidades tributárias no direito brasileiro, especialmente no que concerne ao que está posto no artigo 150, VI, da Constituição da República Federativa do Brasil. Nesse ponto, haverá abordagem ampla da forma como a doutrina e a jurisprudência trata o instituto imunitório no direito pátrio. Cada uma das imunidades previstas nesse dispositivo de nossa Carta Magna será avaliada e discutida para, só então, passarmos à análise daquela que é tema principal deste trabalho: a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel utilizado em sua fabricação.

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

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

1.Limitações ao poder de tributar

Sem prejuízo de todo o debate da teoria geral sobre as motivações e justificativas para a existência do Estado, é fato que sua existência o faz carecedor de recursos para a execução de suas finalidades.

De posse da soberania, além de governar e administrar as mãos variados interesses dos integrantes daquela sociedade, o organismo estatal possui ainda a capacidade de criar os tributos. Assim sendo o poder de tributar é essa parcela ou emanção do poder estatal que lhe permite legislar sobre todos os aspectos do

tributo de forma a ter a capacidade de exigir dos sujeitos submetidos àquela norma criada.⁴

Nesse sentido de limitações, o doutrinador Sabbag⁵ explica que os limites ao poder de tributar já existem no âmbito da Constituição Federal, impõem limites ao poder de tributar, ou seja, limites a invasão patrimonial tendente a percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos artigos. 150 151 e 152 da Carta Magna.

Como existem garantias fundamentais do contribuinte e, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder de tributar decorrem dessa natureza dúplice as seguintes consequências.⁶

Como adiantado na concepção da atividade tributária, a realidade tributária não se limita a identificar as espécies de tributo, mas convive igualmente com Limitações do Poder de Tributar, adicionando outros elementos principiológicos ao tratamento das normas constitucionais do Sistema Tributário Nacional.

A estrutura do Sistema Tributário Nacional envolve não apenas os caracteres básicos de cada espécie de tributo. Em razão da posição desequilibrada dessa relação jurídica, associada ainda ao atributo da compulsoriedade, o histórico constitucional trouxe toda uma série de limites a tal poder de tributação estatal. Não faria qualquer sentido no Estado Democrático de Direito a existência das exações coativas, sem limites ao poder público que a exige. Como já foi analisado pelo próprio Superior Tribunal Federal.

Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional⁷

E ao determinar à competência das unidades federativas e as modalidades tributárias a constituição definiu o poder dos entes políticos. Entretanto, tal poder de é absoluto, como afirmou o próprio STF, tendo como fundamento a própria carta política definindo uma série de limites ao exercício daquele poder, que vieram sendo construídos ao longo da história jurídica com a positivação de várias normas limitadoras.

O texto Constitucional de 1998 reformulou bastante o que era entendido antes serem as limitações, bata comparar com as previsões ainda existentes nos Arts. 9º a 11 do Código. Mas não que necessariamente tenha inovado com questão que já não eram aplicáveis no decorrer do tempo ou outras que eram entendidas como implícitas ao Direito Tributário nacional. Basicamente, o constituinte de 1988 consolidou as proteções. Alguns princípios que haviam sumido, a Carta de 1988 trouxe de volta.⁸

⁴ BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9.ed. São Paul, Saraiva: 2017.

⁶ MAZZA, Alexandre; **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva; 2017.

⁷ STF – 2º Turma, HC nº 93.050-RJ, rel. Min. Celso de Mello, DJ 31-7-2008.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraival, 2010.

As limitações ao poder de tributar, para melhor compreender covem analisar alguns conceitos de Estado e poder.

Por esta razão “o poder de tributar é entendido como um fator, indiscutível da soberania do Estado exerce sobre as pessoas de seu território, correspondente, por parte de todas de todos os polos envolvidos, a obrigação de dever uma prestação”.

Com toda certeza o poder de tributar envolve uma relação de pessoas, integrantes de um liame, em um plano de sujeição, de um com relação ao outro, ficando o questionamento sobre a tributação, de que forma fica entendido a relação entre o contribuinte, de um lado, e o Estado, de outro.⁹

1.1 princípios limitadores do Direito Tributário

Entrementes, ao longo do estudo dos princípios limitadores e na maioria dos diplomas do direito positivo encontram-se normas tratando a respeito dos limites do direito tributário, a qual, no seu conteúdo, corresponde às obrigações decorrentes de seu limite. Pode-se dizer sem temor que em cada ramo do direito está inerente considerável parcela tratando da limitação. Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira¹⁰ esclarece que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”, por isso a necessidade de restabelecer esse equilíbrio com a limitação existente e o poder de tributar, inspirado no sentimento de justiça.

Eduardo Sabbag, em uma análise conjunta da Carta Magna, dos limites constitucionais ao poder de tributar, concluiu:

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites a invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos Arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna.¹¹

Para uma melhor compreensão dos estudos é necessário ponderar os princípios tributários, analisando a legalidade tributária (art. 150, I); anterioridade tributária (art. 150, III, b e c); isonomia tributária (150 II); irretroatividade tributária (art. 150, III, a); vedação ao confisco (art. 150, IV); não limitação ao tráfego de pessoas e bens e a ressalva do pedágio (art. 150, V); uniformidade geográfica (art.151, I) proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal (art.151, II) e proibição das isenções heterônomas (art. 151, III).

Para uma melhor compreensão do tema abordado é necessária uma breve consideração inicial, fazendo entender que o princípio da legalidade é multissecular, com previsão legal na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivaram impor a necessidade de aprovação previa dos súditos para a cobrança de tributos.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**, 29.ed.

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário: estudo de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paul, Saraiva: 2017.

Hugo de Brito Machado¹² define que “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão de poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

O princípio da legalidade deixa evidente para a existência de um tributo é necessária prévia autorização legal, (*nullum tributum sine praevia lege*) ou no *taxation without representation*, dos ingleses, esclarecendo assim o direito dos contribuintes consentirem, pelo voto de seus representantes eleitos, na declaração ou majoração de tributos. Mas devem emergir do fato que o princípio da legalidade tributária é um princípio genérico de direito e um princípio específico de direito tributário. Decorrente do Estado constitucional, do Estado de Direito, onde há total defesa do império da lei, combatendo a tributação arbitrária ou as discriminações.

A lei deixa evidente que em qualquer situação, o único meio de manifestação possível de consentimento da imposição tributária, o povo consentindo que o Estado retire parte de seu rendimento para sustentar o segundo para benefício, satisfação das necessidades coletivas.

Nas lições de Fábio Leopoldo de Oliveira, o princípio da legalidade não reflete, propriamente, uma barreira ou uma limitação ao poder de tributário do Estado. Ele constitui o seu único e exclusivo modo de manifestação.¹³

Evidentemente que para demonstrar suas características, deve ser elaborada pelo poder legislativo, que é o titular do poder fiscal para a exigência de tributos. Os representantes do povo têm a faculdade de criar as contribuições necessárias para existência do Estado.

Posto isso, pode-se afirmar que o tributo só existe quando criado por lei e na medida por ela criado¹⁴. Isso porque a lei deve conter os elementos característicos e essenciais da figura tributária, as leis tributárias não podem ter efeito retroativos, sendo que a lei aplicável é a lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O autor Martins¹⁵ disserta que discorrer sobre o tema que a obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas da expressa disposição da lei, por isso, é uma obrigação *ex lege*, decorrente do princípio da legalidade tributária. Um tributo não pode ser lançado pela autoridade administrativa por mera portaria ou circular, pela ausência de norma legal para tanto.

Com a promulgação da Constituição de 1988, pairou a dúvida sobre se os impostos poderiam ser instituídos ou majorados por meio de medida provisória. A medida provisória poderá criar ou aumentar tributos desde que haja relevância ou urgência para sua instituição.¹⁶

Não basta apenas o fato concreto, mas também a lei hipoteticamente o descreva, para que, ao ser realizado, ele torne-se suscetível de valorização jurídica. Um ato administrativo que pretenda exigir tributo é simplesmente nulo. O vínculo

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição.

¹³ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p.59

¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e aplicação das leis tributárias**. São Paulo: Jose Bushatsky, 1965. p.39

¹⁵ Martins, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**, 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

¹⁶ MARTINS, Ives Granda da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v.6, t. 1, p.145

obrigatório não pode surgir se não existir uma norma legal que determine seu nascimento, em relação a determinado fato jurídico. Ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária.

O princípio da isonomia tributária, diz respeito a regra da igualdade, consiste então em aquinhoar igualmente aos iguais e desiguais aos desiguais, na medida em que se desigualem. Tal afirmação se originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa.¹⁷

A igualdade perante a lei mostra-se na substituição do governo dos homens pelo governo das leis, aproximando-se a isonomia do princípio da legalidade¹⁸. Aqui a igualdade não vem regular uma situação, levando-se em conta as condições pessoais dos sujeitos envolvidos, mas, em uma lógica estritamente formal, servir como imperativos de hipoteticidade da norma jurídica.¹⁹

O princípio da isonomia ou igualdade tributária, por sua vez, está expresso no art.150, II, nos seguintes termos:

É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou por ele exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

De modo expresso deixando veiculado o que veda o tratamento desigual a contribuinte que se encontre em situações em situações de equivalência ou equipolência.

O princípio da irretroatividade tributária, é significativo devido ao fato de este expresso no texto constitucional, sendo literal no art.150, III, “a”, informando que o princípio da irretroatividade tributária como um dos princípios limitadores da tributação, expresso também no art 5º, XXXVI, fundado no poder constituinte originário.

Entendendo que a lei deve dispor para o futuro, em regra, sendo aplicada a irretroatividade à lei tributária, de modo genérico, mas como toda regra existe exceções, visando à segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca.

Nesse sentido, não podemos trazer à baila as palavras de Hans Kelsen²⁰, para quem “as leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque ferem nosso sentimento da justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção”.

Nesse passo, Roque Antônio Carrazza²¹ assevera:

Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria.

¹⁷ BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. São Paulo: Arcádia, 1944, p.10.

¹⁸ V.CAMPOS, Francisco. **Direito Internacional**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos,1956, p.12.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004 p.63.

²⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fonseca, 1988 p.61.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Vigência e Aplicação das leis Tributárias**. in.MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7.ed São Paulo: Saraiva, 2000 p.104.

Tendo em vista em regra, quanto às leis em geral, não podem abranger o passado, alcançando situações periféricas. Se a atos a elas anteriores, devem ser analisados pela lei do tempo em foram realizados, ou seja, do fato gerador, à luz do *tempus regit actum*, ou seja, o tempo rege o ato.

Cite-se, por consequência, o pensamento de Walker, trazido à coleção por João Franzen de Lima²², no sentido em que “as leis retroativas, somente tiranos as criam e só escravos a elas se submetem”.

O princípio da anterioridade tributária, esta expressa no art. 150, III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988, voltada diretamente para a esfera de tributação sendo ela federal, estadual, municipal ou distrital.

1.2 conceito de Imunidade

Quando se começa a estudar sobre o tema de imunidades tributárias, ter ciência que da maioria das normas imunizadoras, que estão contempladas no texto da carta magna, a constituição federal, estão ligados aos princípios e garantias constitucionais, as imunidades não exatamente princípios tributários, são regras de limitação do poder de tributar, podendo também serem chamadas de limitações ao poder de tributar.

Inicialmente cumpre salientar que existem estruturas fundamentais que não serão perturbadas pela tributação, devido a norma imunizadora.

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência de tributar. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas apresentam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.²³

Segundo Sabbag a competência tributária apresenta-se como aptidão jurídica, para criar, in abstracto, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Nesta mesma linha de raciocínio aparece o questionamento de quem detém a competência, se seria as pessoas políticas, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, que recebem do legislador a competência de instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributo sendo elas, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Segundo Amílcar de Araújo Falcão²⁴ a imunidade é “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”.

A corrobora com o conceito expendido, Misabel Derzi²⁵ preconiza que a “imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na constituição”.

²² LIMA, João Franzen de. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.88.

²³ SABBAG, Eduardo de Moraes: **Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2012.

²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, 6. ed., p.64.

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

Essa vertente se confirma por Aliomar Baleeiro citado por Sabbag como uma obra clássica

Dizendo que nesse sentido temos por indisponível que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, como assevera, expressivamente Aliomar Baleeiro, “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.²⁶

Exposto um breve título para conceituar cada um, na tentativa de obter uma melhor concepção do tema.

1.3 Imunidade Recíproca

Para se falar de imunidade recíproca é necessário falar sobre a luz das considerações supracitada de que a imunidade, dentro da doutrina e jurisprudência denominam como imunidade recíproca, esta expressamente demonstrado no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros”.²⁷

A norma é complementada pelo § 2º do mesmo artigo 150, segundo o qual essa imunidade “é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.²⁸

Trata-se de imunidade subjetiva, uma vez que a vedação constitucional, toma em conta a qualidade das pessoas às quais é endereçada, seja os entes federados e as pessoas administrativas autarquias e fundações públicas, e não a natureza de determinadas operação, os melhores detalhes de determinados bens ou direitos, em si mesmo considerados.

Para Paulo de Barros Carvalho, “o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas, são normas constitucionais, não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema no momento da percussão tributária.

Por derradeiro cabe salientar que em nosso sistema as imunidades tributárias explícitas estão hospedadas em normas expressas, e, no reverso, as imunidades implícitas, que, conquanto não textualmente contempladas por normas expressas, podem ser ontologicamente extraídas dos princípios contemplados no ordenamento jurídico. Como exemplo, que podemos citar a imunidade recíprocas, que estão ligadas a capacidade contributiva e ao princípio federativo, e a imunidade para entidade beneficente ou educacional, fundadas na ausência de capacidade contributiva e no princípio da isonomia, entre outras.²⁹

Nos termos do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. A doutrina passou a intitular

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

²⁷ ALEXANDRINO, Marcelo. **Manual de direito tributário**/ Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. 8. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo; METÓDO, 2009.

²⁸ ALEXANDRINO, Marcelo. Op. Cit

²⁹ Ibidem, p130; v.ademais, TORRES, Ricardo lobo, **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**.v.III: **Os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.51.

essa vedação de imunidade recíproca ou imunidade das entidades políticas. Essa é a mais antiga das exonerações tributárias³⁰, uma vez que ela existe desde a primeira Constituição Republicana do Brasil, datada de 1891, tendo existido, desde então, dentro de todas as outras constituições brasileiras até o presente momento. Naquele momento, o mentor desse dispositivo foi Ruy Barbosa, o qual sofrera influência do constitucionalismo dos Estados Unidos³¹.

A origem do instituto se deu com o conhecido julgado “McCulloch vs. Maryland”, pela Suprema Corte estadunidense. Em 1819, o Estado de Maryland tinha a intenção de realizar cobrança de imposto de um banco estatal, Bank of U.S, pela selagem com estampilhas. McCulloch, que era gerente dessa instituição financeira, levou o caso a juízo, pois não considerava correta tal prestação. O caso foi presidido pelo lendário Juiz John Marshall, que, em importantíssima decisão, estabeleceu as premissas do instituto, as quais são utilizadas até a atualidade, inclusive no Brasil, já que seguimos o modelo norte-americano³². São elas:

I- A competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II- não se deseja – e a própria Constituição não o admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e III – logo, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.³³

Essa norma toma por base para sua fundamentação a lógica do princípio federativo. Para esse preceito principiológico, para que a Federação funcione, é necessário que haja harmonia entre os componentes da esfera pública, e uma das maneiras de dar as condições para que isso ocorra é excluindo a possibilidade de um exercer poder político-financeiro através de tributação sobre outro. Além disso, como bem coloca Eduardo Sabbag, o fato de os entes políticos não apresentarem uma hierarquia entre si rechaça a cobrança mútua de imposto, já que essa exação unilateral pressupõe um poder de sujeição do credor da obrigação tributária sobre o devedor³⁴. Nesse sentido, a sistemática tributária, especialmente na figura dos impostos não faz sentido entre entes que não devem se menção de hierarquia reciprocamente, mas, muito pelo contrário, têm como corolário de sua existência a independência entre si.

Na verdade, o que boa parte da doutrina defende é que, ainda que o comando normativo do artigo 150, VI, “a”, da CF não existisse expressamente, a imunidade recíproca seria um instituto presente no direito brasileiro. Isso porque não faria sentido pensar numa igualdade de condições entre os entes políticos caso eles pudessem interferir no patrimônio uns dos outros através da imposição de impostos. Paulo de Barros Carvalho chega a dizer que “se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuar a

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.291.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 298.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 29.

³³ Idem; Ibidem

³⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 299.

imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou”³⁵.

Quanto à abrangência da imunidade recíproca em relação às espécies tributárias, é majoritário o braço da doutrina que aponta na direção de considerar que ela apenas se aplica aos tributos não vinculados, ou seja, aos impostos. Assim, não estariam abarcadas dentro da regra imunizadora as outras espécies tributárias, como as taxas e as contribuições de melhoria, por exemplo. Essa posição é sustentada pelo fato de o legislador fazer referência expressa ao termo “impostos” na alínea “a”, inciso VI do importante artigo 150 da CF.

Além desse fato, a extensão da incidência de imunidade se restringiria aos impostos e não a tributos como taxas e contribuições de melhoria em razão do caráter não vinculado que a primeira espécie tributária apresenta. Isso porque os impostos atendem a necessidades gerais do credor tributário, enquanto taxas e contribuições de melhoria, por terem como fim algum benefício mais direto ao tributado, contradiriam a lógica da imunidade.

O entendimento do STF, inclusive, roga no sentido de que apenas os impostos fazem jus às imunidades. Vejamos um julgado em que isso fica explícito (grifo nosso):

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

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

A proibição constante do art. 150, VI, “a”, da CF/88 (“(...)é vedada à União, aos Estados, ao Distrito (STF, RE n. 196.415-PR, 2ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 21-05-96).

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 206.

Ainda nesse sentido, Aliomar Baleeiro é incisivo ao dizer que “a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário³⁶”. Na verdade, mais do que isso, a imunidade recíproca, por ser uma característica fundamental à forma federativa do Estado, possui, em nosso sentir, caráter de cláusula pétrea, por força do artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, e, por tal motivo, não pode ser anulada nem mesmo através de Emenda Constitucional.

1.4 Imunidade Sobre Templo

A história do Brasil faz referência a uma ligação estreita entre o Estado e a Igreja, especialmente a Igreja Católica, devido à influência portuguesa em nosso território. Foi assim durante todo o período do Brasil colonial, passando também pelo Brasil independente sob o regime do império. Com a proclamação da República, em 1891, veio nossa primeira Constituição republicana, do mesmo ano, e também o advento da cisão entre Estado e Igreja. O Brasil passava, portanto, a ser considerado laico. É interessante notar que, já na Carta Magna de 1891, havia norma que proibia embaraços a quaisquer cultos através de tributação, buscando preservar a liberdade de celebrações religiosas e afirmar a nova faceta laica do país³⁷.

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

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

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

É interessante notar que essa imunidade é de cunho subjetivo, isto é, refere-se não a um objeto a uma situação específica, mas a pessoas específicas. No caso, são imunes as instituições religiosas. Assim, não sofrem tributação os serviços realizados pelas igrejas, nem a renda obtida através de doações dos fiéis, bem como não existe IPTU pago por Igreja em razão de patrimônio imóvel que possui

³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.301.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p.435.

para celebração de cultos. Note-se que os exemplos supracitados são meramente exemplificativos, pois o cerne da imunidade é a instituição religiosa propriamente dita. Apesar disso, a imunidade não se aplica quando as atividades praticadas não guardam relação com aspectos religiosos, até como forma de se evitar fraudes e má-fé. Outro ponto importante diz respeito aos impostos indiretos. Esses também não são abarcados pela imunidade religiosa, já que o STF entende que o contribuinte de fato é figura estranha à relação tributária, não podendo, por esse motivo, beneficiar-se da imunidade nessa situação específica³⁸.

1.5 Imunidade sobre partidos políticos, entidades de educação e entidades de assistência social

A imunidade de que trata o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal refere-se, na prática a quatro pessoas: os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social³⁹. Todas elas são, certamente, aspectos fundamentais dentro da organização do Estado. Os partidos têm sua fundamental função para a democracia de qualquer nação. Sindicatos têm papel insubstituível na conformação da relação entre as classes de empregados e os empregadores. Já as instituições educacionais e assistenciais cumprem um importante papel de apoio à população quando em situação de necessidade, seja de saúde, seja financeira ao fim da vida. É verdade que essas funções sociais são, em primeira análise, papéis de dever do Estado, mas a prática mostra que, sozinho, o Ente Público não cumpre com todas as demandas que a ele são impostas. É por compreender os papéis de importância dessas pessoas que o constituinte a elas conferiu o benefício da imunidade.

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

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

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

I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; 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 exatidão⁴⁰.

³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.348.

³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.355.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.p.209.

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

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

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

1.6 Imunidade Objetiva e Subjetiva

Para melhor entender sobre as objetivas e subjetivas, é preciso fazer uma breve explanação, no sentido geral, sobre a Imunidade, e nesse trilhar entender que, quando falamos de imunidade, temos o conhecimento de que está inserida no texto constitucional como vedações a competência tributária.

A constituição e somente ela, pode impedir, que certos acontecimentos, ligados a pessoas e bens, possam ser recebidos pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais aqueles, fique dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo da não incidência. Daí Geraldo Ataliba aduz que a “imunidade é antologicamente constitucional”.⁴¹

De uma forma menos esotérica as imunidades tributárias descritas nas normas da carta magna de 88, anteriormente foram fundamentadas em uma análise de considerações extrajurídicas, atendendo ao poder constituinte, a cargo dos pensamentos políticos vigentes, culturais e econômicos, todos necessários a sociedade brasileira. Com tudo, o intuito é assegurar o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e da expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, trazendo a consideração de que imunidade tributária não é um privilégio, mas uma forma de resguardar e garantir os valores e princípios fundamentais descritos no texto constitucional, protegendo o indivíduo e a sociedade como um todo.

⁴¹ MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 307.

Mesmo modo é importante sinalizar que a imunidade tributária, são autoaplicáveis as determinações imunizantes, mas por disposição constitucional, considerando que a imunidade se constitui pela própria norma maior, A relação entre o Direito Tributário e o Texto Constitucional é o ato declaratório e não constitutivo o que declara ou não da situação ou requisitos, entendo que este ato é de natureza vinculada e não discricionária. Havendo condições de lei infraconstitucional, fica a imunidade a ela aderida, no aguardo da iniciativa do legislador competente, como exemplos podemos citar as seguintes situações previstas no texto atual: 1) alínea c do inciso VI do art 150, que dispõe haver imunidade quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; 2) inciso II do § 2º do art. 153, que reza não incidir imunidade sobre "nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.⁴² A imunidade tributária é assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁴³ Imunidades Tributárias:

O Direito Tributário tem de proteger valores que a constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.)⁴⁴ a assim como os princípios tributários as imunidades, tem natureza jurídica dúplice, na medida em que são ao mesmo tempo, limitações constitucionais, ao poder de tributar.⁴⁵ De fato, há determinação campos competenciais, dentro dos quais não poderá haver a tributação: são áreas delimitadoras de zonas de intributalidade.⁴⁶

O artigo 150º da Constituição Federal informa de forma precisa quais são as imunidades tributárias:

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 à sua impressão.⁴⁷

E mesmo assim, muitos se perguntam a diferença entre imunidade subjetiva e objetiva, dentre os diversos tipos de imunidade tributária. É questionável, até certo ponto, mas se faz necessário seguir doutrina didaticamente para que assim haja uma ordem melhor para facilitar o estudo do tema.

⁴² MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 309.

⁴³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.174.

⁴⁴ AMARO, Luciano. Op. Cit.

⁴⁵ MAZZA, Alexandre; **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva; 2017, p. 322.

⁴⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes: **Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 2012, p.45.

⁴⁷ Constituição Brasileira. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. "Arts. 150, IV, d, da CF.

Dando o nome de imunidade subjetiva, quando o benefício constitucional for imediatamente dirigido à proteção de pessoas, como exemplo nós temos o

E conceituamos imunidade objetiva, é aquela voltada para afastar a incidência de impostos sobre produtos, e não para proteger diretamente as pessoas.

Nesse trilhar é de se ponderar o que deve ser mais vantajoso, para a sociedade como um todo, e não somente para determinadas classes, sejam elas que trazem referência diretamente as pessoas ou os produtos.

Neste ponto é que deve parar de questionar a diferença que entre imunidade objetiva e subjetiva, e tentar entender e interpreta da melhor forma o tema referente aos diversos tipos de imunidade tributária, entendendo sempre o pilar que sustenta todos os estudos, referentes à Constituição Federal e os pontos mais questionáveis.

Em seguida, é extremamente importante chamar a atenção para o fato de que para melhor entender o Direito Tributário é absolutamente necessário ponderar sua história, bem como sua evolução. A origem da tributação vem das fases mais antigas da humanidade e é preciso compreender o passado para chegar aos dias atuais.

E de uma maneira mais clara, pode-se dar o conceito a respeito do Direito Tributário, explicando de forma direta que é um ramo do Direito Público Interno, e vem do Direito Financeiro, que teve como objetivo estabelecer e colher tributos, onde foi com a nossa Constituição de 1.967 que, pela primeira vez, se institui um sistema tributário.⁴⁸

1.6.1 IMUNIDADE SOBRE PRODUÇÃO DE FONOGRAMAS E VIDEOGRMAS MUSICAIS

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

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre:

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Ao lermos os termos da alínea “e”, fica clara a intenção protecionista que teve o legislador reformista ao criar essa nova imunidade tributária. Se uma das finalidades primárias do instituto da imunidade tributária é o favorecimento motivado e arrazoado a determinadas pessoas ou situações, fica bem claro, nesse caso, que se deseja proteger e incentivar a produção cultural nacional. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho diz que “percebe-se aqui, com clareza, a influência dos valores de proteção do patrimônio cultural brasileiro e do incentivo à produção artística, estampados no art. 215 da Lei Maior, que animam tantas outras

⁴⁸ CHIARATTO, Francisco de Assis. Direito tributário. São Paulo: Àgape Editores, 2011, p.120.

disposições de nosso ordenamento jurídico”⁴⁹. Há na doutrina quem chame a imunidade aqui tratada simplesmente por “imunidade musical”, dada a importância que possui na produção musical dos artistas nacionais. Não é por outro motivo que a própria EC n. 75 nasceu daquela que era conhecida como “PEC da música”

A imunidade musical é de cunho objetivo, isto é, não visa a proteger uma pessoa específica, mas a determinadas situações que envolvam um gênero comercial específico. Assim, os impostos que elas abarcam são aqueles que envolvem os objetos relacionados a música, como seria o caso do ICMS, por exemplo⁵⁰. Portanto, impostos que se refiram às produtoras musicais e ao seu patrimônio não são protegidos pelo ditame imunitário. Assim, diferentemente do que acontece nas imunidades de caráter subjetivo que abordamos mais acima, o prédio ou o automóvel da gravadora musical sofrerá incidência de IPTU ou IPVA normalmente, como todo qualquer outro contribuinte. Além disso, esse tipo de empresa também se verá obrigada a pagar outros tributos como taxas e contribuições, sem nenhum tipo benefício. Vistas quatro das imunidades trazidas pelo artigo 150, VI, da Constituição, abordemos com mais profundidade a quinta delas no capítulo seguinte. Fazemos novamente a ressalva de que este trabalho não faz referência a absolutamente todas as imunidades tributárias do direito brasileiro, já que nossa Carta Magna é composta por outros ditames imunizadores em seus dispositivos, os quais não é nosso objetivo esgotar. Dito isto, coloquemos nossos esforços agora em analisar a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.

2. Autonomia do Direito Tributário

Segundo Luciano Amaro, o assunto a esse respeito é um tanto controverso, variando as opiniões a respeito. O Direito Tributário não apresenta senão uma especialização do Direito Financeiro.

A doutrina tributária brasileira aponta duas razões para que o direito tributário seja considerado direito especial e não direito comum, afirmando que o direito tributário é especial porque está ligada com vários outros ramos do direito.

Resumindo o direito tributário é ramo do direito comum, porém, ao mesmo tempo, possui certos princípios peculiares, determinados institutos próprios e conceitos abstratos formulados a partir de uma dogmática particular, tais características definem a autonomia, ou a relativa autonomia do direito tributário.

A natureza especial do direito tributário não deve ser compreendida, porém, nem como independência ou completa autonomia em relação aos outros ramos do direito comum, nem tão pouca como integral sujeição. O direito tributário é ramo do direito público comum, em seguida, se encontra subordinado aos seus princípios de índole constitucional e infraconstitucional, aproveitando-se de seus institutos, apoiando-se na sua doutrina e na jurisprudência emanada da Justiça.

Em contrapartida, se trata de um ramo do direito público e, relativamente autônomo no sentido de que apresenta certas singularidades, estipulados particularismos que lhe conferem fisionomia própria.⁵¹

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 210.

⁵⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 400

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.176.

2.1 Imunidade de Livro, Jornal e Periódico

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

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

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

No entanto, não foram apenas os símbolos que evoluíram. Os suportes que o ser humano utiliza para gravar esses símbolos comunicativos também tiveram muita evolução ao longo das gerações. Se, no início, povos primitivos desenhavam e faziam símbolos pouco complexos em paredes de cavernas para registrar seus conhecimentos e sua comunicação, hoje em dia, o mundo chegou à era digital. Passaram, entre esses dois pontos, muitas formas de guardar o conhecimento pela superfície da Terra. Há, para citar alguns exemplos, o papiro, as inscrições em madeira ou em pedra, o papel e, bem mais recentemente, computadores e tablets. Cada um desses objetos com sua importância e seu contexto histórico, mas sempre com uma finalidade comum: transmissão de conhecimento humano.

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

No entanto, nada foi tão revolucionário para esse segmento do que a criação dos veículos digitais e da internet. Esses foram os instrumentos que fizeram a comunicação ser otimizada, difundida e barateada como nunca antes na história.

Hoje, com alguns cliques, é possível comprar e acessar conteúdos escritos em segundos, ao passo em que, num passado não tão distante, o acesso a tais conteúdos só existia por meios físicos, o que demanda muito mais esforço, seja de tempo ou de dinheiro, até que o consumidor tenha acesso ao conteúdo.

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

2.2 Imunidade dos Aparelhos Eletrônicos

Como vimos, a vida do ser humano foi revolucionada pelas transformações tecnológicas das últimas décadas. Provavelmente, o fim do século XX e início do século XXI proporcionaram a mudança de estilo de vida mais significativa e rápida de toda a história de nossa espécie. Todos os setores da sociedade precisaram, então, revisar seus conceitos e suas convicções no sentido de se adaptar a tantas mudanças. Não pode ser diferente com a legislação e, nesse caso, a mais importante das leis: a Constituição. No entanto, infelizmente, sabemos que o processo de adaptação legal, se tiver que partir única e exclusivamente do Poder Legislativo, certamente não acontecerá na velocidade que a sociedade necessita.

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

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

Nesse sentido, numa analogia bem intuitiva, o papel está para os livros físicos, assim como os aparelhos digitais de leitura – como o “kindle”, para citar um exemplo famoso – está para os livros digitais. Por isso, como defendemos que livros, jornais e periódicos mantidos de forma digital devam ser abarcados pela imunidade tributária, também os aparelhos eletrônicos que possibilitam sua leitura devem possuir a mesma benesse. Esse tipo de aparelho produzido especialmente para ler, já que possui uma tela preparada tecnologicamente para essa finalidade, é inclusive conhecido como “papel digital”. Conforme foi visto, o STF já possui jurisprudência de longa data no sentido de aplicar a imunidade a materiais que se assemelham ao papel, colacionemos mais um exemplo disso, dessa vez através de julgado do ministro Eros Grau:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente --- tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos --- a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 495385 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL02379-07 PP-01514 RT v. 99, n. 891, 2010, p. 226-229)

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

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

Em homenagem ao contraditório, é importante registrar que há respeitável doutrina que se posiciona contrariamente à aplicação da imunidade nos casos aqui observados. É o que defende, por exemplo, Saraiva Filho, para quem a interpretação além daquilo que está expressamente escrito na Constituição não é algo possível, mas sim uma violação ao próprio texto constitucional. Esse autor entende que:

O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária é, apenas, a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançada a mídia eletrônica — o software ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, DVD, CD-ROM ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o conteúdo de um livro, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, de hardware, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo.⁵²

2.3 Conceito de Livro dentro do Artigo 150, VI, “D” da Constituição

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

Inicialmente, colacionemos o que um dicionário atual traz como conceito de livro. O Aurélio define “livro” como “reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”⁵³. Esse é o conceito pragmático de livro atual, e difere-se do conceito funcional, do qual falaremos a seguir. Apesar dessa definição mais prática, trazida tradicionalmente por dicionários, entendemos que o conceito de livro abrange uma quantidade maior de possibilidade além do simples objeto físico a que é comumente associado. Na realidade, deve-se entender livro como uma reunião de ideias ou informações de tal forma escritas em algum meio que lhe suporte que seja possível a outra pessoa ler e compreender o conteúdo. É assim o conceito funcional: define livro pela sua finalidade, e não pelo seu aspecto físico única e simplesmente. Eduardo Sabbag⁵⁴ segue nessa linha ao dizer que “os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado”. Além disso, ele acrescenta dizendo que:

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual no espaço cibernético; pode ser conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre tantas outras multifacetadas possibilidades⁵⁵.

Os conceitos acabam sempre variando de geração a geração, a depender dos diversos fatores que integram a vida humana. Assim, caso esse fosse um

⁵² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº. 33, Jun/98. P.136.

⁵³ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico – século XXI**. S.1. Nova Fronteira, versão eletrônica: Lexikon Informática, 1999

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P.380.

⁵⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 381.

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

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

A toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como ideia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não a adaptando às mudanças sociais e tecnológicas.⁵⁶

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

3. Análise do Julgamento

⁵⁶ CASTRO, Aldemário Araújo. **Os meios eletrônicos e a tributação**. Revista Direito em Ação. Brasília, v.2, n.1, Set./2001. P. 208.

3.1 Interpretações Restritivas e Extensivas

As interpretações são dadas em cima das imunidades, o tema em questão é imunidade tributária sobre os livros eletrônicos, nem todos que seguem a doutrina pensam na literalidade da lei, dentro disso é entendido que existem duas correntes de interpretações as restritivas e as extensivas.

Por meio deste estudo foi demonstrada a necessidade e a viabilidade de sua extensão para alcançar quaisquer suportes físicos, tais como os disquetes, CDs, DVDs ou similares eletrônicos que estejam sendo utilizados como suporte para a destinação de impressão digitalizada de jornais, periódicos e Livros “sem papel”. Incluindo também os arquivos eletrônicos, disponibilizados na internet, que são os jornais revistas e os livros eletrônicos. Trata-se de uma questão de bastante relevo diante da velocidade de expansão das novas tecnologias da informática, das telecomunicações e da informação.⁵⁷

Os que defendem a interpretação restritiva da alínea “d” do inciso VI do Art. 150 da Constituição Federal o fazem da literalidade do texto da lei, e por não admitirem que o livro em toda a sua história foi apresentado a sociedade sobre diversos suportes, sendo utilizado todos os tipos disponíveis de materiais, como meio de transporte da escrita, exemplos disso nós temos as peles de animais, cascas de árvores, bambu, argila e papel, com todo o processo do tempo foi encontrado vários suportes para que a escrita fosse levada a sociedade como um todo e seria totalmente normal que aqueles que defendem a interpretação restritiva entendessem ao ponto de saber que não é um privilégio não goza de benefício algum o fato de tratar os livros eletrônicos com imunidade tributária.

A finalidade da imunidade do livro e sua importância, defendendo que o Estado, ao tributar, não o faz somente com o intuito de arrecadar divisas, mas é um mecanismo de intervenção econômica, de justa tributação, ou seja, da função extrafiscal do tributo. Explanando mais um pouco o peso do tributo sobre a economia é muito forte, podendo facilitar, dificultar ou inviabilizar uma atividade econômica, e como se pode perceber, o Estado como o seu poder de tributar interfere sistematicamente na economia, na vida empresarial e, de um modo geral na sociedade como um todo.⁵⁸

Balthazar, traz que a imunidade tributária tem por finalidade maior constituir barreiras que impedem, constitucionalmente, a tributação pelo Poder Estatal. E é assim que o objeto deslumbra caminhos livres de impostos, assegurando os direitos fundamentais, possibilitando que se construa uma sociedade com base democrática.⁵⁹

Apesar os debates doutrinários e para que não haja excessiva construção histórica, se pode rogar que na atualidade se arqueiem dos doutrinadores sobre duas interpretações acerca da imunidade.

Conforme entendimento do julgado do RE 330817, segue o entendimento da imunidade tributária sobre livros eletrônicos e-book.

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88.

⁵⁷ CHIARATTO, Francisco de Assis. Direito tributário. São Paulo: Âgape Editores, 2011, p.116.

⁵⁸ BALTHAZAR, Ubaldo César. *Temas do Direito Tributário*. Ubaldo César Balthazar, Marcos Rogério Palmeira. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2014, p.154.

⁵⁹ BALTHAZAR, Ubaldo César. Op. Cit, p.158.

Trata-se em apertada síntese, de comentários que tem por desiderato a interpretação do julgado supracitado.

Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers).

Aduz que para interpretar a letra da lei, são levados em consideração, os avanços sofridos ao longo do tempo, tais como o acesso facilitado a informática, no contexto geral a informação, entendendo que a maior mudança tem sido nos dispositivos que traz de forma explícita o conhecimento.

1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.

Informa, por fim de uma forma direta que a teologia interpretativa contida no Art. 150, VI, d, da carta magna, é voltada para uma interpretação mais extensiva, mostrando de fato que não tem relação com vantagens econômicas, ou qualquer tipo de ligação com classes sociais, sejam elas fortes ou fracas, mas sim com a liberdade de expressão e com o direito de ter acesso a informação.

2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão.

Sucedo, no entanto que para melhor limitar a competência tributária, e não tornar a imunidade em vantagem para a pessoa é evidente que após uma ponderação da imunidade subjetiva e objetiva, entender que a competência tributária recai sobre os impostos incidentais, ou seja, sobre a matéria prima.

3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos.

Pois bem, ao longo do tempo e com as constantes atualizações dos meios que trazem a informação seja ela por meio de livros eletrônicos ou digitais, a

informação ira chegar a quem a procura, e nesse trilhar é que o legislador através de uma interpretação teológica e utilizando da hermenêutica a regra das imunidades, se faz entender a necessidade de uma melhor interpretação a letra da lei, visando não benefícios subjetivos, mas sim evitar que se percam as normas imunizantes.

4. O Art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).

Nessa oportunidade, como forma de melhor entender fica explicito que não é somente o dispositivo ou a plataforma em que será disponibilizado o livro, mas é necessário que a informação saia da mente de seu criador para um mundo físico, e que de um lado é a criação no mundo espiritual que e sua manifestação no material, pois existe uma grande variedade de meios que trazem a informação e pensando um pouco mais a frente com o intuito de antecipar um problema maior com a interpretação, por isso é entendido através desta ementa, que o Art. 150,VI, d da CF/88, não é somente por método gutenberguiano e que sim abrange aos livros digitais (e-book).

5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro).

Assim em atenção às plataformas, não é necessário que o consumidor final, tenha que ler, mas seja por meio de uma leitura ou por meio de áudio, abrangendo assim também, os áudios book, que sejam eles gravados no suporte de CD-ROM ou em outro meio que possa ser disponibilizado.

6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphome e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

Dessa forma, evitando que tragam discussões futuras acerca da imunidade, é feita a distinção, das plataformas que são feitas únicas e exclusivamente para que se possam utilizar os livros eletrônicos, não comparados ou se equiparando com tabletes, smartphomes e laptops, que são aparelhos muito mais avançados, e não são apenas destinados diretamente aos livros digitais.

7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL.

Feitos esses esclarecimentos de ordem fática, é de se concluir pela total plausibilidade jurídica da tese veiculada na ementa, como será demonstrada a frente, que faz outra coisa senão atender a teologia das normas acerca da imunidade tributária, contemplando assim o CD-ROM que é considerado apenas um mecanismo, meio pelo qual será disponibilizado o conteúdo dos livros digitais.

9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Sucedo, no entanto que, a interpretação extensiva à imunidade dos escritos eletrônicos, onde a ideia não é convencer de que o tema trata se de um privilégio, mas de uma norma imutável de largo alcance social possibilitando que os custos dos livros, jornais e periódicos, sob qualquer formatação ou meio de divulgação, tornassem menos onerosos, enfatizando que o “papel” destinado à impressão também fosse imune a tributação, fazendo com que toda sociedade tivesse acesso a informação de uma forma menos onerosa, independentemente de onde está veiculada.

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ARTIGO 150, VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO. LIVRO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA DE RESSALVA QUANTO À QUALIDADE CULTURAL OU VALOR PEDAGÓGICO. MANUAIS TÉCNICOS. ALCANCE DO PRECEITO IMUNIZANTE. RECURSO DESPROVIDO.

(STF - RE: 935897 PR - PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 23/02/2016, Data de Publicação: DJe-036 26/02/2016)

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

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “D” DA CF/88. ÁLBUM DE FIGURINHAS. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 6/8/2004)

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

Excluem-se, por sua vez, escapando à imunidade e evitando o elastecimento indevido do preceito imunitório, alguns “livros” que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerado: livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro-razão, livro de atas.⁶⁰

Existe também um relato sobre a aplicação ou não da imunidade a todos os insumos utilizados na fabricação de livros, jornais ou periódicos. Parte da doutrina pondera uma postura bastante extensiva nesse sentido. Hugo Machado de Brito, por exemplo, entende que não deveria incidir nenhum imposto sobre tais insumos, nem sobre os instrumentos utilizados exclusivamente na confecção desses objetos⁶¹. Doutrina ainda mais radical entende que nem mesmo a distribuição e venda desses itens deveria ser tributada.

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

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015. P.380.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 295.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III – Agravo regimental improvido. (RE 504.615 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 19/5/2011)

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

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EC Nº 01/69. FINSOCIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE ASSEGURADA AO LIVRO, AO JORNAL, AO PERIÓDICO E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO. 1. A jurisprudência desta Corte, à luz da Constituição pretérita, reconheceu a natureza tributária do FINSOCIAL e a amplitude da imunidade assegurada ao livro, ao jornal, ao periódico e ao papel destinado à sua impressão, estendendo-a à fase de comercialização dos mesmos. 2. O FINSOCIAL, na presente ordem constitucional, é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social, não estando abrangido pela imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Carta Federal. Agravo regimental não provido. (RE 278636 AgR, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 27/03/2001, DJ 01-06-2001 PP-00082 EMENT VOL-02033-06 PP01207)

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

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

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 150, VI, d, DA CF. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. REVOGAÇÃO DE LEI MUNICIPAL POR DECRETO. ANÁLISE. ÓBICE DA SÚMULA 280/STF. 1. O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência firmada de que os serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos não são abrangidos

pela imunidade tributária estabelecida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal (RE 630462 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe de 07-03-2012; RE 530121 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 29-03-2011). 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 568454 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2013 PUBLIC 01-08-2013).

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

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

Considerações Finais

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

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

No entanto, transformações tecnológicas alteraram a forma como a sociedade trata com diversas questões, entre elas a questão da comunicação e da imprensa. Livros deixaram de ser apenas objetos feitos de papel, bem como os

jornais e outros periódicos. Surgiram os dispositivos digitais, revolucionando a leitura humana como jamais antes visto. O próprio conceito de livro mudou com a aceção dos livros digitais. A sociedade naturalmente se adaptou para essa nova realidade: jornais diminuíram seus investimentos em material físico e ampliaram seu mercado digital, livrarias investiram na venda de conteúdo digital, entre outras mudanças.

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

Não é mais necessário a ponderação do meio que esta veiculado, através dessa mutação constitucional, onde não se muda o texto da carta magna, mas a sua interpretação, com tudo é extremamente importante, interpretação extensiva a respeito da imunidade tributária sobre os livros eletrônicos digitais, tendo em vista que este é um meio ou melhor dizendo uma maneira, para que todos tenham facilidade ao acesso a informação.

O tema foi bem discutido depois de várias análises, o excelentíssimo Ministro Dias Toffoli (relator), foi bem cirúrgico no estudo e na escolha de seu voto, levantando informações importantíssimas, fazendo um breve relato sobre a história, conceituando não somente a imunidade tributária, mas os meios de veiculação da informação, facilitando ainda mais o acesso a informação, não restringindo as editoras a uma limitação de publicações de livros, artigos científicos, áudio book e etc.

Para que hoje seja considerada a interpretação extensiva da alínea “d” do inciso VI do Art. 150 da Constituição Federal foi questionado alguns aspectos antes de ser levado em conta a literalidade do texto da lei, e por uma parte da corrente não admitir que o livro em toda a sua história foi apresentado a sociedade sobre diversos suportes, sendo utilizado todos os tipos disponíveis de materiais, como meio de transporte da escrita, exemplos disso nós temos as peles de animais, cascas de árvores, bambu, argila e papel, com todo o processo do tempo foi encontrado vários suportes para que a escrita fosse levada a sociedade como um todo e seria totalmente normal que aqueles que defendem a interpretação restritiva entendessem ao ponto de saber que não é um privilégio não goza de benefício algum o fato de tratar os livros eletrônicos com imunidade tributária.

Trata-se de uma norma imutável de largo alcance social possibilitando que os custos dos livros, jornais e periódicos, sob qualquer formatação ou meio de divulgação, tornassem menos onerosos, enfatizando que o “papel” destinado à impressão também fosse imune a tributação, fazendo com que toda sociedade tivesse acesso a informação de uma forma menos onerosa, independentemente de onde está veiculada.

Fica ainda mais evidente que a interpretação extensiva do texto da lei que possibilita a todos mais conhecimento, por esta razão que foi necessária uma breve explanação, no sentido geral, sobre a Imunidade, e nesse trilhar entender que,

quando falamos de imunidade, temos o conhecimento de que está inserida no texto constitucional como vedações a competência tributária.

A constituição e somente ela, pode impedir, que certos acontecimentos, ligados a pessoas e bens, possam ser recebidos pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais aqueles, fique dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo da não incidência, assim conclui-se a interpretação extensiva da imunidade tributária sobre livros eletrônicos, após jurisprudência do STF, interpretando o texto da lei como extensiva e não restritiva.

Referências

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

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

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Temas do Direito Tributário**. Ubaldo César Balthazar, Marcos Rogério Palmeira. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2014

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo, Atlas S.A. 2014.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13.ed. 2015.

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

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

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

CASSONE. Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**.19.ed. São Paulo. Atlas. 2012.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

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

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. Adão Sergio do Nascimento Cassiano; Igor Danilevicz; Maurício Batista Berni. Porto Alegre: Síntese, 2013.

Constituição Brasileira. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

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

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

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

CHIARATTO, Francisco de Assis. **Direito Tributário**. São Paulo: Ágape, 2011.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 17.ed. Vol. 16. Saraiva: 2014.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como escrever um Artigo de Revisão de Literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**, Ano II, Vol.II, n.5, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como fazer um Projeto de Pesquisa de um Artigo de Revisão de Literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**, Ano II, Vol.II, n.5, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de Artigo de Revisão de Literatura**. Brasília: Processus, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de Monografia no Sistema Autor-Data**. Brasília: Processus, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de Projeto de Pesquisa**. Brasília: Processus, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Metodologia Científica e Redação Acadêmica**. 7. Ed. Brasília: JRG, 2015.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Metodologia Científica e Redação Acadêmica**. 8. ed. Brasília: JRG, 2019.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação de Veículos Automotores Destinados a Consumidor Final.** Revista Dialética de Direito Tributário 195. Dialética. Dezembro 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 18.ed. São Paulo, Atlas S.A. 2012

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário - Teoria Geral do Tributo.** Marcial Pons - Barueri: Manole, 2014.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MAZZA, Alexandre; **Manual de Direito Tributário.** 3.ed. São Paulo: Saraiva; 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Karina de Brito Seco. **Introdução ao Estudo de IPI.** Vol. VI. Sage 2017.

NUNES, Rizzato. **Curso de Direito do Consumidor.** 2.ed. São Paulo. Saraiva: 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 9.ed. São Paul, Saraiva: 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4.ed. São Paulo, Saraiva: 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes: **Direito Tributário.** 12.ed. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 2012.

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

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

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

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

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

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

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

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

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