**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO DO VALE
DO ITAJAÍ**

NÍCOLAS TRAPP

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE LIVROS
DIGITAIS, SEUS ACESSÓRIOS E SEUS COMPONENTES**

**RIO DO SUL - SC
2022**

NÍCOLAS TRAPP

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE LIVROS
DIGITAIS, SEUS ACESSÓRIOS E SEUS COMPONENTES.**

Monografia apresentada para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito do Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI.
Orientadora: Prof^a. Dr^a. Fabrisia Franzoi.

RIO DO SUL - SC

2022

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada “**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE LIVROS DIGITAIS, SEUS ACESSÓRIOS E SEUS COMPONENTES**”, elaborada pelo acadêmico NÍCOLAS TRAPP, foi considerada

() APROVADA

() REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota _____.

_____, _____ de _____ de _____.

Profa. Vanessa Cristina Bauer
Coordenadora do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: _____

Membro: _____

Membro: _____

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul/SC, 13 de maio de 2022.

Nícolas Trapp
Acadêmico

Dedico este trabalho aos meus avós, Irma Marco Dieterich, Adolfo Marco, Aleixo Losi, Naldir Trapp Bublitz e Renato Trapp, que, apesar das incontáveis hesitações, privaram-se de si e depuseram tudo que de melhor tinham para a criação de seus filhos e netos. Obrigado, Senhor, pela oportunidade de conhecê-los.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus, pela oportunidade da vida, pela benção da saúde e pelo privilégio de ter uma família presente.

A mim, pelo esforço em buscar os próprios propósitos e objetivos.

Aos meus pais, Rose Mare Marcos e James André Trapp, por serem a minha essência, pelo incomensurável apoio em toda a minha jornada, pelo incentivo imedível, por me oportunizarem o que de melhor eu poderia ter, por estarem sempre presentes e se esforçarem ao máximo para ampararem suas famílias, mas principalmente, pelo amor incondicional. Muito obrigado, vocês são meu âmagô, minha força, meu coração.

A minha irmã, Emanuelle Trapp, por me fazer lembrar de que sou afortunado.

A minha família por se fazer perceptível em todos os momentos, por servirem de escora e me esboçar os princípios da vida. Um adendo especial a meus tios Edite Nasato e Anélio Marcos e meus primos Júlia Nasato Marcos e Gustavo Henrique Marcos, por nunca se fazerem ausentes e sempre me assessorar na perambulação da vida.

A Nicole Testoni Eifler e toda sua família, pela benevolência em me acolher.

Aos meus amigos e colegas, pelo companheirismo nesse percurso.

Aos professores que, de uma ou de outra forma, compartilharam de seus conhecimentos, assim como pela fundamental contribuição que cada um teve na construção do meu saber jurídico.

A orientadora desse trabalho, a doutora Fabrisia Franzoi, que prontamente me auxiliou quando necessário.

A todos que, de algum modo, contribuíram para essa proeza.

Nossa liberdade fundamental é o direito e o poder de decidir como qualquer pessoa ou qualquer coisa fora de nós nos afetará.

Stephen Covey

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto analisar a (in)constitucionalidade da aplicação da imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988) sobre as atuais concepções tecnológicas como os livros digitais (*e-books*), assim como sobre os seus acessórios e componentes (*e-readers*, CD’s, etc.). A imunidade tributária genérica da qual trata o art. 150, VI, da CRFB/1988, é um instituto que adveio a fim de balizar a soberania estatal e limitar o poder de tributar do Estado frente à sociedade, tendo como objetivo primordial preservar o contribuinte por meio da concessão do direito público subjetivo de não o submeter a tributação em determinadas situações. Por sua vez, a imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, é oriunda do anseio de salvaguardar quaisquer tipos de censura — seja de natureza política, ideológica e/ou artístico — a alguns direitos intrínsecos ao homem, principalmente os direitos a liberdade de expressão, a livre manifestação do pensamento, a liberdade de divulgação de pensamentos, e, também, resguardar o direito ao acesso à informação e a difusão da cultura à toda sociedade. Nesse sentido torna-se imperioso notar que os livros são uns dos instrumentos que asseguram, por meio da transmissão de pensamentos, o direito a esses princípios cernes da Constituição, sendo que o material que o confecciona não limita seu propósito, tão somente serve como instrumento de veiculação. No que tange a validade da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da CRFB/1988, sobre as inovações tecnológicas, mormente os *e-books* e os *e-readers*, verifica-se que as opiniões doutrinárias e as decisões jurisprudenciais vem de grande evolução, e tecem o entendimento de que é preciso se utilizar da interpretação evolutiva da norma, por meio da mutação constitucional, de modo que é essencial aplicar, também, a referida imunidade aos livros digitais e aos leitores digitais, compreendendo-se constitucional essa aplicação. O método de abordagem utilizado na elaboração desse trabalho de curso foi o indutivo e o método de procedimento, o monográfico. O levantamento de dados foi através da técnica da pesquisa bibliográfica, sendo o ramo de estudo nas áreas do Direito Constitucional e Tributário. Nas considerações finais foram elencados os fundamentos e princípios cernes do direito, como o direito ao acesso à informação e a disseminação da cultura à toda sociedade, que viabilizam a aplicação e, conseqüentemente, a

constitucionalidade da norma imunizadora sobre os livros digitais, seus acessórios e componentes, posto que é preciso analisar o objetivo originário e crucial do poder constituinte no momento da concepção constitucional, que tinha o desígnio de, com a imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua fabricação, salvaguardar direitos fundamentais que outrora foram cerceados.

Palavras-chave: Leitores digitais. Livros digitais. Imunidade tributária. (In)Constitucionalidade.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the (un)constitutionality of the application of tax immunity on books, newspapers, periodicals and the paper intended for their printing (art. 150, VI, "d", of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988) on current technological concepts such as digital books (e-books), as well as their accessories and components (e-readers, CD's, etc.). The generic tax immunity dealt with in art. 150, VI, of the CRFB/1988, is an institute that emerged in order to delimit state sovereignty and limit the State's taxing power vis-à-vis society, with the primary objective of preserving the taxpayer by granting the subjective public right not to be subjected to taxation in certain situations. In turn, tax immunity on books, newspapers, periodicals and the paper intended for their printing comes from the desire to safeguard any type of censorship - whether of a political, ideological and/or artistic nature - to some intrinsic human rights, especially the rights to freedom of expression, the free expression of thought, the freedom to disseminate thoughts, and also to protect the right to access information and the dissemination of culture to the whole society. In this sense, it is imperative to note that books are one of the instruments that ensure, through the transmission of thoughts, the right to these core principles of the Constitution, and the material that makes it does not limit its purpose, it only serves as an instrument of placement. Regarding the validity of the tax immunity of art. 150, VI, "d", of CRFB/1988, on technological innovations, especially e-books and e-readers, it appears that doctrinal opinions and jurisprudential decisions come from great evolution, and weave the understanding of that it is necessary to use the evolutionary interpretation of the norm, through constitutional mutation, so that it is essential to also apply the aforementioned immunity to digital books and digital readers, understanding this application as constitutional. The approach method used in the elaboration of this course work was the inductive and the procedural method, the monographic. The data collection was through the technique of bibliographic research, being the branch of study in the areas of Constitutional and Tax Law. In the final considerations, the fundamentals and core principles of the law were listed, such as the right to access information and the dissemination of culture to the whole society, which enable the application and, consequently, the constitutionality of the immunizing norm on digital books, their accessories and components, since it is necessary to analyze the original and crucial objective of the constituent power at the

time of the constitutional conception, which had the purpose of, with the tax immunity on books, newspapers, periodicals and the paper destined for their manufacture, to safeguard fundamental rights that were once restricted.

Keywords: E-readers; e-books; Tax immunity; (un)constitutionality.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e emendas constitucionais supervenientes
CTN	Código Tributário Nacional
Inc.	Inciso
Min.	Ministro
N.	Número
PSV	Proposta de Súmula Vinculante
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SV	Súmula Vinculante
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	17
1.1 CONJUNTURA HISTÓRICA	17
1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO E O PODER DE TRIBUTAR	20
1.3 CONCEITO ORIGINÁRIO	23
1.4 DISSEMELHANÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	28
1.5 OBJETIVOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA GENÉRICA	32
2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO	38
2.1 ORIGEM E ENSEJO	38
2.2 EVOLUÇÃO	40
2.2.1 Advento da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946	40
2.2.2 Ecloração da Constituição da República Federativa do Brasil - 1967	42
2.2.3 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	43
2.3 CONCEITO	45
2.3.1 Definição de livros, jornais e periódicos	48
2.4 PROPÓSITOS	51
3. A IMUNIDADE SOBRE LIVROS DIGITAIS, SEUS ACESSÓRIOS E SEUS COMPONENTES	56
3.1 CONCEPÇÃO DAS INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS	56
3.1.1 E-books e e-readers	58
3.2 O ALARGAMENTO DA NORMA IMUNITÓRIA	59
3.3 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL	64
3.4 DERRADEIRO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	68
CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

INTRODUÇÃO

O estudo do presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como escopo cerne investigar a aplicabilidade da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, sobre os livros digitais e sobre os seus acessórios e componentes.

Nessa toada, necessário escrupular o assunto de modo a ponderar toda a evolução histórica e jurídica da imunidade tributária, com ênfase no instituto da norma imunizante que paira sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua confecção, de forma a analisar a norma originária e o supedâneo que levou à sua elaboração. Passando, após, a ponderar acerca da aplicação do fenômeno da mutação constitucional do dispositivo e se a referida imunidade tributária é (in)constitucional e se deve ser aplicada nas concepções tecnológicas atuais.

A finalidade institucional é a produção do Trabalho de Conclusão de Curso como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí — UNIDAVI.

O objetivo geral desse trabalho é esmiuçar a norma imunizadora contida no art. 150, VI, “d”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e, após detida análise, identificar se o dispositivo deve ser aplicada aos livros digitais (*e-books*) e seus acessórios e componentes (*e-readers*, *cd's*, etc.), e, conseqüentemente, se essa aplicação é constitucional ou não.

Os objetivos específicos são: a) pormenorizar o instituto da imunidade constitucional tributária, mormente o preceituado no art. 150, VI, da CRFB/1988; b) compreender o que se tem como livros, bem como sua evolução até a hodiernidade; c) analisar se a referida imunidade se aplica às novas concepções de livros e aos seus acessórios e componentes, e a conseqüente (in)constitucionalidade da aplicação desta norma.

Na delimitação do tema levanta-se o seguinte problema: A aplicação da imunidade tributária sobre os livros digitais, seus acessórios e seus componentes é (in)constitucional?

Para o equacionamento do problema sugere-se a seguinte hipótese: Supõe-se que seja constitucional a aplicação da imunidade tributária sobre os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão também aos livros digitais e aos seus acessórios e componentes.

O método de abordagem a ser utilizado na elaboração deste trabalho de conclusão de curso será o indutivo. O método de procedimento será o monográfico. O levantamento de dados será realizado por meio da técnica de pesquisa bibliográfica.

A escolha do tema do presente estudo baseia-se na busca da validade da aplicação da norma imunizadora, que paira sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, também sobre os *e-books* e os *e-readers*, a fim de possibilitar um maior acesso a difusão da cultura com o desígnio de resguardar os princípios cernes do ordenamento jurídico brasileiro, sempre no intuito de vislumbrar e identificar o real anseio do constituinte originário no momento de feitura da norma, bem como a sua função social dessa.

Essencialmente, incorporado no Capítulo 1, pondera-se acerca da imunidade tributária genérica, talhada dentro do art. 150, mormente inciso VI, da CRFB/1988. Analisando toda a conjuntura que levou a sua confecção, o conceito originário do instituto, suas divergências quanto às isenções, e os objetivos e propósitos dessa imunidade.

Em segundo momento, dentro do Capítulo 2, passa-se a uma análise mais detida acerca da imunidade tributária, *stricto sensu*, do art. 150, VI, “d”, da CRFB/1988 — imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão —, analisando sua origem, e toda sua evolução histórica e jurídica dentro do ordenamento tupiniquim. Conceitua-se a norma e o seu âmago para com a sociedade brasileira.

No derradeiro Capítulo 3, desfia-se sobre a norma imunizadora dos livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão, dentro das novas concepções tecnológicas que traz a contemporaneidade, nomeadamente no que tange a aplicabilidade da imunidade tributária objeto sobre essas novas inovações tecnológicas, o posicionamento jurisprudencial acerca dessa aplicabilidade e a consecutiva (in)constitucionalidade dessa aplicação.

Esse Trabalho de Conclusão de Curso encerrar-se-á com as devidas Considerações Finais, nas quais serão ponderados os pontos primordiais destacados durante toda as elucubrações e ponderações realizadas quanto a (in)constitucionalidade da aplicação da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, CRFB/1988) sobre os livros digitais, seus acessórios e componentes.

Enfatiza-se, o presente trabalho tem ardente valor no âmbito social, posto que busca salvaguardar incontáveis direitos principiológicos inerentes ao cidadão brasileiro, mormente os célebres princípios *liberté, égalité, fraternité*¹, esforçando-se para agasalhar e proteger esses direitos basilares da sociedade.

¹ Do francês: “Liberdade, igualdade e fraternidade”.

1. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária é, sem sombra de dúvidas, um dos mais ponderados institutos de proteção tributária alavancados pela Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB/1988 para com o polo passivo tributário (contribuinte ou responsável), qual limita o polo ativo (entes tributantes ou pessoas jurídicas de direito público interno) de reivindicar tributos do contribuinte, impedindo, desse modo, a incidência de tributação.

De forma concisa, a imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar do Estado frente à sociedade, deixando, desse modo, de instituir o tributo sobre determinados campos de incidência.² Certamente, é um instituto que traz segurança e garantias à norma social.

1.1 CONJUNTURA HISTÓRICA

Com o término da era dos seres humanos nômades/errantes e a origem dos primeiros grupos sedentários, foi-se formando necessidades anteriormente não existentes no âmbito humano, como a proteção de suas terras, suas parentelas (ainda que sem tamanha desenvoltura como hodiernamente) e demais essencialidades que este “novo mundo”, agora fixo em um único local. Eis o início do que se conhece hoje como Estado.

O Estado, indubitavelmente, foi fruto da imprescindibilidade de um órgão, por parte da sociedade em formação, que protegesse, regulasse e determinasse a função daqueles que o integravam.

Logo, a figura do Estado se estabilizou como soberana perante as primeiras glebas societárias, a caracterização de Estado é bem conceituado por Roque Antonio Carrazza:

Para o Direito, o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social independente), estabelecido num dado território (base territorial fixa). Este ordenamento é originário, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e soberano, porque

² SILVA, Guilherme Augusto Pinto da. **O Alcance da Imunidade Tributária dos livros aos livros eletrônicos (e-books) e leitores digitais (e-readers)**. RIDB, Ano I, nº 9, p. 5533-5555, 2012. Disponível em: <https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2012/09/2012_09_5533_5555.pdf> Acesso em: 17 mar. 2022, p. 4.

superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se governo e se resolve numa faculdade de comando (*imperium*) a que a coletividade deve obediência.³

O Estado, apesar de soberano, para cumprir com suas incumbências perante a sociedade, necessita de uma contraprestação para que, de fato, seja possível efetivar e resguardar as manobras de proteção e regulamentação social. Desse modo, origina-se o poder de cobrança compulsória de valores (utilizando-se como parâmetro desde o escambo até as moedas virtuais) para a regulamentação das atividades exercidas pelo ente estatal.

No tocante a prestação compulsória, Eduardo Sabbag discorre:

A prestação pecuniária é dotada de compulsoriedade, ou seja, de coercibilidade, não dando azo à autonomia de vontade. Traduz-se o tributo em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio do particular para o Estado.⁴

Pois bem, denota-se, perfeitamente, que desde as primordiais civilizações o tributo esteve presente, transcendendo por inúmeros períodos da Era do homem, cita-se, como exemplo, as moedas de prata cobradas pelo Império Romano sobre seus cidadãos, parte das colheitas destinadas, a título de tributo, pelos servos aos Senhores Feudais na Idade Média e até mesmo, hodiernamente, onde o Estado utiliza de diversos mecanismos para gerar receita e conseguir arcar com o ônus de cumprir com sua função social.

Com o desenvolvimento do mecanismo tributário e seu aperfeiçoamento, o ente estatal percebeu que poderia conceder, em determinadas ocasiões, a isenção da obrigação tributária, ou seja, o não recolhimento dos valores devidos a título de tributo em alguns casos.

Originalmente a ideia da imunidade tributária tinha por objetivo favorecer determinados grupos de pessoas, tornando-os imunes à cobrança dos tributos instituídos pelo ente estatal na época.

Percebe-se que tal concessão está intrínseca durante toda a civilização humana, para tal, remete-se à Idade Antiga, com ênfase ao epopeico Império Romano, onde as classes sociais de maior poderio econômico ficavam isentas de

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 152.

⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva: 2020, p.446-447.

tributos⁵. Na Idade Média, onde os nobres, clérigos e senhorios eram isentos de qualquer ônus tributário, ficando o múnus dos encargos tão somente sobre os servos – *Le peuple contribuât par ses biens, la noblesse par son sang et le clergé par ses prières*⁶ –, situação essa que mudou drasticamente após a eclosão da Revolução Francesa de 1789, qual marcou o término da imunidade tributária sobre a nobreza. Hodiernamente, no período da contemporaneidade, a imunidade tributária permanece exposta em inúmeros ordenamentos jurídicos esparsos pelo globo, sendo que cada sistema normativo forja e preceitua as imunidades conforme sua cognição.

No Brasil, apesar da promulgação da sua primeira constituição no ano de 1824, durante o Brasil Império, apenas após o advento da proclamação da República Federativa do Brasil no ano de 1889 e com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, alicerçada pela influência republicana e pelo originário, e norte-americano, controle de constitucionalidade difuso – institutos veementes ponderado por Rui Barbosa –, é que a matéria da imunidade tributária passou a ter expressiva pertinência.

Para tanto, cabe transcrever as primeiras previsões constitucionais (art. 9º, §2 e art. 11, §1º, da Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil de 1891) acerca da matéria, *in verbis*:

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] § 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

[...]

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1 º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

Dessarte, denota-se que, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o berço da imunidade tributária é oriundo da “republicanização” do Estado brasileiro, sendo que após o encabeçamento legal das imunidades pela Constituição de 1891, estas nunca mais saíram do expressa previsão constitucional, embora a implementação,

⁵ MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 3.

⁶ Do francês: “O povo contribui com seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com a prece.” – TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 34

posteriormente, de inúmeras outras constituições brasileiras, figurando até os dias hodiernos.

1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO E O PODER DE TRIBUTAR

Elucida-se o sistema tributário previsto no ordenamento jurídico brasileiro a fim de atingir uma melhor compreensão do instituto das imunidades tributárias preconizadas pelo art. 150, VI, da CRFB.

No que tange ao Sistema Tributário Brasileiro, denota-se do art. 2º da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), *in verbis*:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Colhe-se dos ensinamentos de Zelmo Denari: “Entende-se, portanto, como sistema tributário, o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.”⁷

Nessa senda, haure-se de Regina Helena Costa:

Assim, por sistema tributário nacional entende--se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.⁸

Logo, evidencia-se que o sistema tributário tupiniquim tem três vertentes para sua regulamentação, sobrepondo-se, mormente, a CRFB, qual se caracteriza, após o texto elaborado pela Assembleia Nacional Constituinte em 1988⁹ como a principal fonte do Direito Tributário no Brasil.

⁷ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário. 9. ed.** São Paulo: Grupo GEN, 2008. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/>. Acesso em: 7 abr. 2022, p. 31.

⁸ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário. 12. ed.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 17 mar. 2022, p. 71.

⁹ Instalada no Congresso Nacional, em Brasília, em 1º de fevereiro de 1987, resultante da Emenda Constitucional nº 26, de 1985, teve como finalidade elaborar uma nova Constituição democrática para o Brasil, por meio do Poder Constituinte Originário, também renomado como poder inicial, inaugural,

Acerca da proeminência da CRFB no Sistema Tributário Nacional, cabe trazer à baila: “A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.”¹⁰

Dessarte, os fundamentos expostos pelo texto constitucional entre os art. 146 e 162 são o cerne do Direito Tributário Nacional, mormente, do Sistema Tributário Nacional, servindo de parâmetro para as demais legislações esparsas e norteando-as, até mesmo pelo fato de que tais preceitos se encontram no cume da pirâmide de Kelsen¹¹, dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

No que concerne a relação entre o Direito Constitucional e o Direito Tributário, Kiyoshi Harada discorre: “O direito tributário tem relação direta com o Direito Constitucional por representar este tronco da Árvore Jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos”¹²

Em mesma toada, observa-se: “a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo”¹³

Conceituando, brevemente, os basilares nortes do Sistema Tributário, imperioso se faz adentrar na seara do poder estatal de tributar. Entretanto, prefacialmente distingue-se competência para tributar e capacidade tributária.

Competência tributária vem a ser a atribuição dada pela CRFB aos entes políticos do Estado da prerrogativa de instituir tributos para futuro recolhimento. Nas palavras de Regina Helena Costa: “Assim, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Constituição.”¹⁴

genuíno ou de 1º grau, objetivando instaurar uma nova ordem jurídica, rompendo por completo com a ordem jurídica precedente, ou seja, criando um novo Estado (LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, 17 ed., rev., ampl. - São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19).

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 575.

¹¹ Teoria criada pelo jusfilósofo Hans Kelsen, na qual, sob o prisma do princípio da hierarquia existente entre as normas legais, atribui maior valoração jurídica às normas de ascendência, estando no cume desta “pirâmide” a Constituição Federal de um Estado Independente, norma de maior valia dentro de um ordenamento jurídico, e abaixo desta, as demais leis como as complementares e as ordinárias.

¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 354.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 141.

¹⁴ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2021. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 17 mar. 2022, p. 80.

Sabbag discorre “A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional”.¹⁵

A Constituição não cria os tributos, mas, indubitavelmente, autoriza a sua instituição dentro de parâmetros objetivos por ela consignados.¹⁶

A competência tributária difere da capacidade tributária, visto que a primeira se trata de norma constitucional que determina a competência do ente estatal para legislar relativamente à tributação, a possibilidade de instituir o imposto, enquanto que a segunda, capacidade, concerne, exclusivamente, à esfera administrativa, sendo, inclusive, delegável a sua fiscalização, arrecadação e execução (capacidade tributária ativa) a outros entes, podendo, ainda, ser exercida sem a imprescindibilidade da competência legislativa específica.

A competência tributária é conferir, *in abstracto*, por norma constitucional, a um ente estatal o poder legislativo para tributar, enquanto que a capacidade tributária pode ser atribuída pela CRFB ou por lei, mas que não vincula ao poder legislativo estatal, podendo este exercer a capacidade apenas mediante atos administrativos.¹⁷

Acerca da divergência entre a competência tributária e a capacidade tributária, Sabbag enfatiza: “A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, *caput*, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável”.¹⁸

Por corolário, pode-se asseverar que o poder de tributar decorre da competência tributária instituída pela CRFB aos entes estatais, que possibilita a estes instituir, mediante a cessão do poder legislativo, tributos. Sendo que a capacidade tributária, tão somente, se trata da aptidão de exercer os direitos administrativos decorrente da competência tributária, isto significa fiscalizar, arrecadar e cumprir a execução face aos contribuintes (diretos ou indiretos).

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2020, p. 455.

¹⁶ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2021. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 17 mar. 2022, p. 71.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 35.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed. rev., amp. e atual. São Paulo, Editora Saraiva. 2020, p. 456.

Sobrepuja-se, de forma cristalina, que o poder de tributar, qual decorre da competência tributária, sucessivamente desdobra-se da originária Assembleia Constituinte, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho: “O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva.”¹⁹

Pode-se compreender que o poder tributário emana da soberania do Estado, a qual emana do povo que concede ao legislativo o poder constituinte. Nesse viés, ressalta-se: “No exercício de sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.”²⁰

Logo, é o poder de tributar, concedido ao Estado soberano, que regulamenta – através da instituição, arrecadação e fiscalização – os tributos necessários para a manutenção do ente estatal. Sendo assim, por simetria, denota-se que é também o, mesmo, ente soberano que possui o poder de imunizar a tributação.

1.3 CONCEITO ORIGINÁRIO

A imunidade tributária se trata de um mecanismo devidamente instituído pela CRFB que visa “excluir certas pessoas, bens, ou serviços, ou situações, deixando-o fora do alcance do poder de tributar”²¹.

Sem dissonância, Regina Helena Costa enfatiza:

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. *Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.*²²

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2012, p. 34.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 28.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 175.

²² COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 17 mar. 2022, p. 118.

De forma aprumada, evoca-se de Luís Eduardo Schoueri:

A expressão 'imunidade' é, via de regra, reservada a uma espécie de tributo, os impostos, o que se identifica na própria ideia de não se sujeitar ao munus público. Afinal, os impostos são os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade, devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica; a imunidade exclui algumas situações ou algumas pessoas, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda a coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los.²³

Ainda aprofunda Eduardo Sabbag:

Com efeito, as imunidades tributárias delineiam exonerações justificadas teologicamente, uma vez que o legislador constituinte deliberou prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc.²⁴

Portanto, para se retirar o alcance do poder de tributar sobre determinadas pessoas, bens, serviços ou situações, conforme alhures demonstrado, a CRFB cria, metaforicamente, um bloqueio dentro do campo de incidência, funcionando como uma “barreira” que veda/limita a competência tributária do ente soberano nas respectivas ocasiões.

Acerca da limitação da competência tributária instituída pela imunidade tributária preceituada pela CRFB, Hugo Machado Brito divaga:

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta **evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.**²⁵ (grifou-se).

De forma não antagônica discorre Carraza: “Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, p. 414.

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 26 out. 2021, p. 25.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 300.

demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.”²⁶

Nessa perspectiva, cabe trazer à lume, e ao caso concreto, a utilização do entendimento supramencionado pelos órgãos judiciários, em especial, evoca-se do Supremo Tribunal Federal - STF:

[...] 2. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 3. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional. [...]”²⁷

Por conseguinte, sobressai-se que a imunidade tributária é nítida limitação à capacidade tributária, servindo como demarcador do teto da competência concedida ao ente estatal para tributar.

Sobre mesmo viés Ives Gandra da Silva Martins elucida:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.²⁸

Ainda, cabe trazer à baila os ensinamentos de Luciano Amaro, que de forma escrupulosa, redige acerca do que se trata a imunidade:

Configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, *em regra*, sobre o *gênero* de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.²⁹

Sabbag conserva tal entendimento:

Normas constitucionais de desoneração tributária. Em outras palavras, são mandamentos que distanciam a tributação, por vontade do legislador

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814.

²⁷ AI 674339 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 10/09/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 12-02-2014 PUBLIC 13-02-2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur254697/false>>. Acesso em: 6 de abril de 2022.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. (Coord.) São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 32.

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva. 2019, p. 219.

constituente, que assim se manifesta objetivando homenagear determinados valores inalienáveis da pessoa.³⁰

Portanto, verifica-se, notoriamente, que as imunidades tributárias são talhadas pelo legislador no ápice da “pirâmide de Kelsen” do ordenamento jurídico brasileiro. Logo, inegável sua transcendência. Transcendência – tamanha – que o STF a caracteriza como cláusula pétrea³¹, por se tratar de nítido direito e garantia individual fundamental preceituado pelo art. 60, §4º, IV, da CRFB³².

Nesse cadência, haure-se da jurisprudência fleumática da Suprema Corte:

[...] **As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88**, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. [...] ³³

Por inferência, denota-se, cristalinamente, que as imunidades tributárias previstas pela CRFB, por refletirem os princípios basilares do Direito Tributário e fulgente garantias individuais do contribuinte, não podem ter seu alcance aviltado, motivo pelo qual se salvaguardam por meio de cláusula pétrea.

Inclusive, é o viés que bem expõe Ricardo Alexandre:

Boa parte das limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte. Relembre-se, todavia, que a norma constitucional que define as “cláusulas pétreas” (CF, art. 60, § 4.º) não proíbe quaisquer Emendas sobre aquelas matérias, vedando apenas as mudanças tendentes a abolir o que ali está enumerado.³⁴

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. São Paulo, Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 26 out. 2021, p. 25.

³¹ Limitação material do legislativo em reformar dispositivo constante na Constituição Federal, podendo, tão somente, ser modificada sem caráter abolicionista, por emenda constitucional aprovada por três quintos dos membros de cada casa legislativa em dois turnos com interstício de cinco sessões legislativas.

³² **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: Art. 60 – § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 14 abr. 2022

³³ RE 636941, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur260001/false>. Acesso em: 8 abr. 2022.

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 101.

Desse breve intróito relativo ao conceito norteador das imunidades tributárias, sucede-se que essas estão previstas no rol do art. 150, VI, da CRFB, conforme infra demonstrado, *in verbis*:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Logo, verifica-se que o dispositivo em comento faz menção a uma única espécie de tributo – o imposto³⁵, sendo apenas nesta seara (dentro dessa espécie tributária), e nas referidas circunstâncias, defeso aos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estipula-ló.

Nesse sentido, cabe não se olvidar dos ensinamentos de Pontes de Miranda, que, de antemão, comentando a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, portava o entendimento hodierno sustentado pela doutrina majoritária:

A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta a atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie.

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o campo tributável posto à disposição do ente tributante.

A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.³⁶

O Poder Originário, ao confeccionar a nova Carta Magna brasileira, tratou das imunidades tributárias como vedação ao poder de instituir tributos, caracterizados

³⁵ “As mais importantes imunidades, contudo, são aquelas constantes do art. 150, VI, da CF/1988. Estas, como deixa claro a redação constitucional, são aplicáveis exclusivamente aos impostos.” (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 166).

³⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**, v. I, São Paulo: Max Limonad, 1953, p. 156.

pela natureza de imposto, nos casos especificados no art. 150, VI, da CRFB, retirando, desse modo, o poder de tributar do ente soberano (Estado em geral).

Essa vedação tributária pode ocorrer em três âmbitos, também renomados de imunidades subjetivas, imunidades objetivas e imunidades mistas. A primeira, vem a ser quando o legislador constituinte toma como base parâmetros que podem levar em consideração as pessoas beneficiadas pela exceção, a segunda o pressuposto orientador é o próprio objeto cuja tributação é impedida, e a terceira – imunidades mistas – é quando o constituinte considera como parâmetro as duas coisas ao mesmo tempo, tanto a pessoa beneficiada quanto o objeto.³⁷

A imunidade tributária, originária da instituição do Poder Constituinte, visa obstaculizar a tributação do imposto – independente da forma com que se concede a imunidade (subjetiva, objetiva ou mista) – sobre as circunstâncias presentes no art. 150, VI, da CRFB, a fim de resguardar os princípios substanciais da norma jurídica, mormente o princípio cerne do ordenamento jurídico brasileiro, o da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CRFB), como bem se denota das alíneas “b”, “c”, “d” e “e”, do art. 150, VI, da CRFB.

1.4 DISSEMELHANÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao expender sobre o instituto da imunidade tributária imperioso compará-la com outro instituto similar, o da isenção tributária. Enquanto aquela primeira vem a ser a não incidência do tributo sob ótica da CRFB, esta última vem a ser, tão somente, a dispensa legal por meio de legislação infraconstitucional – legislação ordinária – que ao descrever o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, pinça uma ou diversas espécies e as declara isentas do pagamento do tributo em questão³⁸.

Conceitua mais satisfatoriamente a isenção tributária Vittorio Cassone:

É a dispensa de pagamento de um determinado tributo por força de lei, com fundamento no art. 150, § 6º, da Constituição de 1988. O **fato gerador ocorre, mas a lei dispensa o seu pagamento**, ou, como diz o art. 175 do

³⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 163.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 220.

CTN, a lei “exclui” o crédito tributário, crédito tributário que será exigido, caso não observados as condições e os requisitos previstos na própria lei, a teor do art. 176 do CTN.(Grifou-se).³⁹

Nesse diapasão, não se olvida das elucubrações de Costa:

Singelamente, entendemos constituir **a isenção espécie de exoneração tri-butária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efeitos da nor-ma consistente na hipótese de incidência**. Portanto, existindo norma isentiva, impedido estará o exercício da competência tributária. Em consequência, não poderá surgir a obrigação principal, pelo que temos por equivocadas as ideias segundo as quais a isenção consiste na “dispensa legal do pagamento do tributo” ou, mesmo, que represente modalidade de “exclusão do crédito tributário”, já que este supõe a existência do vínculo obrigacional.

A isenção tem sempre por fonte a lei (art. 150, § 6º, CR), lei essa da mesma pessoa política competente para instituir o tributo de cuja exoneração se trate, uma vez vedada, como regra, pela Constituição, a possibilidade de concessão de isenção heterônoma, isto é, aquela concedida por pessoa política distinta da que possui a competência para instituir o tributo (art. 151, III, CR). (Grifou-se).⁴⁰

No que tange à legislação tributária outorgante da isenção, cabe ressaltar que essa deve ser interpretada literalmente (art. 111, II, CTN)⁴¹, devendo-se aplicar o método “restritivo” de exegese, método hermenêutico que contraria a interpretação ampliativa, não permitindo a incidência da lei outorgante da isenção “além” da fórmula ou hipótese expressa em seu bojo.⁴²

Acerca da necessidade da interpretação literal preceituada pelo art. 111 do CTN, colaciona-se:

Quanto às possibilidades descritas no dispositivo, fácil é perceber sua lógica. Nota-se que a “regra” não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida, nem mesmo a exclusão ou suspensão do crédito tributário. Pelo contrário, o que se quer é o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva. Assim, vislumbra-se o porquê da interpretação literal nas situações descritas, dotadas de

³⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, 28. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. 9788597015706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/>. Acesso em: 08 abr. 2022, p. 117.

⁴⁰ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 abr. 2022, p. 317.

⁴¹ **Código Tributário Nacional** - Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção;. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁴² SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. 9788530980214. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>. Acesso em: 08 abr. 2022, p. 332.

excepcionalidade, que colocam em xeque a “ordem natural” do fenômeno tributacional interpretado.⁴³

Explana-se além, enquanto a imunidade tributária escorraça o fato gerador do campo de incidência tributária por meio de preceito constitucional⁴⁴, a isenção tributária inibe o lançamento do tributo oriundo do fato gerador por meio de lei – interpretada de forma literal –, isto é, não exclui do campo de incidência, meramente isenta da incumbência tributária.

“Para seus arautos, no fenômeno jurídico da isenção tributária ocorre o fato imponible (o fato gerador *in concreto*), e, nestes termos, nasce a obrigação tributária; apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei.”⁴⁵

Sabbag enfatiza: “Enquanto a **norma imunizante** revela uma dispensa constitucional de tributo, a **regra isentiva** indica uma dispensa legal, no campo da tributação”.⁴⁶

Contudo, imprescindível distinguir escrupulosamente os institutos, para tanto, cabal compreender que essa diferenciação excede décadas dentro do direito brasileiro, conforme giza-se da conceituação da divergência entre os institutos por Pontes de Miranda em meados da década de 40: “Costuma-se dizer que a imunidade é um *prius* em relação ao exercício da competência tributária, e a isenção, um *posterius*.”⁴⁷

Logo, percebe-se que os conceitos contemporâneos acerca do tema estão imbuídos pelas convicções outrora presentes, servindo estas de alicerce para a conceituação atual, apesar de não advir tamanhos ineditismos, e, tampouco, a deturpação do conceito originário.

Nesse diapasão, colaciona-se de Paulo Caliendo as ponderações sobre as imunidades e isenções tributárias:

⁴³ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**, 2. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. 9788530980214. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>. Acesso em: 08 abr. 2022, p. 332.

⁴⁴ Os casos de imunidade tributária são apenas aqueles estabelecidos pelo constituinte originário (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 424).

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 989.

⁴⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2020, p. 312.

⁴⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**, v. I, São Paulo: Max Limonad, 1953, p. 156.

A imunidade se diferencia das isenções por diversas razões, dentre as quais podemos destacar a diferença de estatura normativa. Todas as imunidades possuem estatura constitucional, enquanto as isenções representam casos de não incidência legal. Não importa a denominação utilizada, o que interessa é a sua natureza. Se houver um caso denominado de não incidência ou isenção no texto constitucional, este terá a natureza de imunidade, mesmo que o texto a denomine de “isenção”.⁴⁸

De forma não antagônica:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Dai decorrem conseqüências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso a sua literalidade.

Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade. E se a lei porventura referir-se a hipótese de imunidade, sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas de isenção.⁴⁹

Locupletando às diferenciações entre os institutos, cabe trazer à lume o entendimento de 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, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...].⁵⁰

“É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.”⁵¹

Entretanto, a diferenciação acurada dos institutos proveniente de Costa:

⁴⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553616305. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 26 out. 2021, p. 231.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 343.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30 ed. rev. ampl. e atual. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 247.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 244.

Por outro lado, as principais diferenças entre os institutos podem, então, ser assim sumariadas: 1) a imunidade é, por natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é norma legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa--se no plano da definição da competência tributária, alocando--se a isenção, por seu turno, no plano do exercício da competência tributária; 3) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do Poder Constituinte Originário, porquanto as imunidades são cláusulas pétreas; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece--se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes.⁵²

O vasto entendimento doutrinário alhures mencionado é convalidado pelo STF, consoante se denota:

[...] 1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. [...] O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário [...]⁵³

Verifica-se que a assimetria entre os institutos está presente no fato de que a imunidade tributária opera no plano de definição da competência tributária, enquanto a isenção atua no plano do exercício dessa competência.

A CRFB, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, se não fosse a imunidade, estariam sujeitas a tributação, mas por força da norma constitucional imunizadora, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela CRFB. Enquanto que a isenção ocorre quando o ente competente (que possui a competência e capacidade tributária) exerce esse poder – poder de tributar – editando a lei instituidora do tributo, mas exclui determinadas situações da compulsoriedade tributária.⁵⁴

1.5 OBJETIVOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA GENÉRICA

⁵² COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 abr. 2022, p. 319.

⁵³ RE 385091, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 17-10-2013 PUBLIC 18-10-2013. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur245514/false>>. Acesso em: 8 abr. 2022.

⁵⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 220.

Tipificado a imunidade tributária, harmonizada dentro do Sistema Tributário Nacional, assim como particularizada suas dissimilaridades perante demais institutos, faz-se imperioso discorrer acerca do fidedigno objetivo da imunidade para o Estado e para a sociedade brasileira.

Carraza compreende que “os preceitos imunizantes expressam a vontade do Constituinte originário de preservar da tributação valores de particular significado político, social, religioso, econômico, etc.”⁵⁵. Conferindo, desse modo, aos beneficiários o direito público subjetivo de não serem tributados.

Acerca da constituição do direito público subjetivo⁵⁶ aos contribuintes, verifica-se tratar de uma das duas face da imunidade tributária, conforme bem explana Costa:

A imunidade tributária apresenta *dúplice natureza*: de um lado, exsurge como *norma constitucional* demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui *direito público subjetivo* das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.⁵⁷

Vislumbra-se que entre as primordiais finalidades da imunidade tributária, *latu sensu*, esta a de constituir um mecanismo de defesa contra a soberania do Estado em determinadas esferas, no indubitável objetivo de proteger princípios constitucionais norteadores, preservando valores que o próprio poder constituinte reputou relevante, e que, em sua grande maioria, estão respaldados pelos princípios fundamentais, giza-se os incisos II, III e V, do art. 1º, os direitos e garantias fundamentais constantes no art. 5º e os direitos sociais previstos no art. 6º, todos da nobre CRFB de 1988.

Em similitude, colaciona-se:

Fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 820.

⁵⁶ O direito público subjetivo configura-se como um mecanismo de defesa contra abusos do poder estatal contra a esfera individual e constitui um meio de proteção da liberdade individual. O direito público subjetivo tem por escopo a proteção de interesses individuais quando os mesmos coincidirem com o interesse público. (DIAS, Dhenize Maria Franco. **O direito público subjetivo e a tutela dos Direitos Fundamentais Sociais**, Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 14 n. 102 Fev./Mai. 2012, p. 247).

⁵⁷ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional** - 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555593334. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593334/>. Acesso em: 08 abr. 2022, p. 50.

(ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. Yonne Dolácio de Oliveira registra o “domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva”.⁵⁸

A fim de recrudescer:

As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que não de ser protegidos pela ordem jurídica; expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição.⁵⁹

Sabbag também enfatiza acerca dos objetivos gerais da imunidade tributária genérica: “Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).”⁶⁰

Entretanto, é imperioso destacar que cada uma das alíneas contidas no inciso VI do art. 150 da CRFB tem uma finalidade específica, que de forma perfunctória subsequentemente se discorre.

A imunidade tributária sobre o patrimônio, a renda ou serviços executados entre a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios (art. 150, VI, “a”, da CRFB), também renomada de imunidade recíproca, é a imunidade decorrente do pacto federativo de não tributação entre os próprios entes⁶¹.

Bem conceitua-se sobre o tema:

No seu art. 150, VI, a, a CF proibiu União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Trata-se de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939).⁶²

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 219.

⁵⁹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 70.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2020, p. 307.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 301.

⁶² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 166.

Ainda, cabe ressaltar que a imunidade tributária recíproca “é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no art. 150, § 2º, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais”⁶³

Por sua vez, a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b”, da CRFB) representam a “extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, da CF”.⁶⁴

nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados.⁶⁵

No que tange a norma imunizante sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CRFB), cabe mencionar:

As pessoas tributantes são incompetentes para atingir com seus impostos o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos da lei (art. 150, VI, c). Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo. As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a compreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade.⁶⁶

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 249.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 852.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 04.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30 ed. rev. ampl. e atual. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 251.

Não reluta Harada, que, semelhante harmoniza com tal entendimento e, ainda, evidencia que os bens e serviços, não vinculados às finalidades essenciais – das quais tratam a alínea “c”, do inciso em comento –, ainda que delas decorrentes, não estão protegidos pela imunidade.⁶⁷

Acerca da imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e todo o tipo de papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CRFB), afamada, também, como imunidade de imprensa ou imunidade de cultura, faz-se um breve intróito sobre seus propósitos, visto que o assunto será pormenorizadamente minudenciado posteriormente.

Visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5.º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea. Das imunidades previstas no inciso VI do art. 150 da CF, esta é a única puramente objetiva, de forma a impedir tão somente a cobrança dos impostos incidentes diretamente sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.⁶⁸

E ainda:

A imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão classifica--se como de caráter político e incondicionada; mas, diversamente das imunidades anteriormente estudadas, reveste--se de natureza objetiva.⁶⁹

Por fim, cabe singularizar a imunidade sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (art. 150, VI, “e”, da CRFB, oriundo da Emenda Constitucional n. 75/2013), a célebre imunidade musical, em que “o desiderato do legislador constituinte, ao vedar a cobrança de impostos sobre os fonogramas, videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos digitais, foi o de homenagear a cultura difundível por esses veículos”⁷⁰

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 451-452.

⁶⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p.183.

⁶⁹ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 abr. 2022, p. 139.

⁷⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2020, p. 427.

Cabe também mencionar, acerca dessa imunidade, o entendimento de Sacha Calmon “é uma consequência clara dos meios de divulgação que surgiram com a era eletrônica e que vem, há muitos anos, infligindo consideráveis prejuízos a esta indústria de criação da arte (música e exposições musicais).”⁷¹

Apesar de suas finalidades específicas delimitadas pelo constituintes nas alíneas do inciso VI do art. 150, da CRFB, o cerne principiológico da imunidade genérica, agora se tratando de *latu sensu*, é a de preservar o contribuinte, cidadão, por meio da concessão do direito público subjetivo, de não se submeter à tributação de determinadas circunstâncias, resguardando, desse modo, alguns dos seus direitos fundamentais estatuídos por princípios norteadores do direito que, igualmente, se encontram insculpidos na própria norma constituinte.

⁷¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 343.

2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

Conforme alhures discorrido, a imunidade tributária, por intermédio da concessão do direito público subjetivo ao contribuinte, visa impedir que determinados fatos geradores do campo de incidência tributária sejam efetivados, e por conseguinte, que esses fatos/circunstâncias não se sujeitam à tributação, tornando-as fora do alcance do poder de tributar, concedido pela CRFB, da pessoa política.

Entretanto, no presente trabalho, o âmago se circunscreve na imunidade de que trata o art. 150, VI, “d”, da CRFB, e suas variações linguísticas e conceituais, sobretudo a cognição doutrinária que exhibe a referida imunidade como imunidade cultural⁷² e, também, como imunidade de imprensa⁷³.

Dado esse preâmbulo, e sob este prisma, escrupulosamente passa-se a tratar da imunidade tributária preceituada na alínea “d” do artigo retromencionado, a qual devota-se a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

2.1 ORIGEM E ENSEJO

Dentro desse viés, prefacialmente faz-se necessário discorrer acerca da situação política do cenário brasileiro nas décadas de 30 e 40 do século XX, para tanto, relembra-se que no ano de 1930 dentro do território brasileiro ocorreu a célebre “Revolução de 1930”, movimento que depôs o até então presidente Washington Luís, e ascendeu, para chefe do executivo federal, o notório Getúlio Vargas.

Mantido no poder, apesar da tentativa de destoa-lo – Revolução de 1932 – o então soberano federal foi eleito de forma indireta em 1934. No mesmo ano foi

⁷² “ [...] e da liberdade de expressão e de informação (na imunidade cultural da alínea d).” (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 165).

⁷³ “A alínea “d”, por seu turno, versando sobre a “imunidade de imprensa”.” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2020, p. 407).

promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que decretou que o período presidencial duraria um quadriênio⁷⁴.

Sucede, entretanto, que em 1937 o então chefe do executivo federal, sobre o artifício político do interesse comunista em estimular insurreições para que pudesse se tomar o poder no Brasil – denominado de Plano Cohen⁷⁵ –, decretou estado de guerra, e, por consequência, fechou o Congresso Nacional e promulgou uma nova Constituição, a Constituição Polaca⁷⁶, o que instaurou o início do regime autoritário do Estado Novo.⁷⁷

Nesse cenário de ditadura, denso autoritarismo e grande censura, o governo autoritário da época impôs alta carga tributária sobre a importação do papel de imprensa, a fim de impedir a dispersão da cultura, por meio de obras e ideais (*corpus mysticum*⁷⁸), e de informações da época, posto que esse papel servia como matéria prima para a confecção de livros, jornais e periódicos (*corpus mechanicum*⁷⁹), mecanismos responsáveis, no período em questão, pela disseminação cultural e informacional.

Em contrapartida, para fortalecer sua imagem perante a sociedade do período, o governo isentava os jornais partidários que exaltavam o regime ditatorial, concedendo, inclusive, a benesse da intributabilidade. Conforme denota-se dos arts. 131, “i”⁸⁰ e 135, “f”⁸¹, ambos do Decreto-Lei nº 1.949, instituído no ano de 1939.

⁷⁴ **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934** - Art 52 - O período presidencial durará um quadriênio, não podendo o Presidente da República ser reeleito senão quatro anos depois de cessada a sua função, qualquer que tenha sido a duração desta. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁷⁵ Documento apócrifo utilizado como subterfúgio para possibilitar a instauração da ditadura do Estado Novo.

⁷⁶ Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, apelidada de Constituição Polaca por se basear na Carta Magna polonesa de 1935.

⁷⁷ Regime político brasileiro instaurado por Getúlio Vargas no ano de 1937, que vigorou até início de 1946.

⁷⁸ Elemento tido no plano imaterial, impalpável, elemento incorpóreo, repassado por meio do *corpus mechanicum*.

⁷⁹ Elemento tido como suporte material, o mundo físico onde a obra se exterioriza e transmite o *corpus mysticum*.

⁸⁰ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.949** - Art. 131. Será aplicada punição às empresas jornalísticas: [...] i) quando fizer a propaganda política de ideias estrangeiras contrárias ao sentimento nacional; Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1949-30-dezembro-1939-412059-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁸¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.949** - Art. 135. As infrações dos dispositivos do presente capítulo são passíveis das seguintes penalidades, além da ação criminal que no caso couber: [...] b) censura prévia no jornal ou periódico durante determinado tempo; [...] f) suspensão de favores e isenções. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1949-30-dezembro-1939-412059-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 14 abr. 2022.

Com o desenlace da Era Vargas, mormente o término do período do Estado Novo em 31 de janeiro de 1946, constatou-se, por parte da nova Assembleia Constituinte, a imprescindibilidade de garantir a disseminação de informações e obstar a censura à cultura, protegendo, desse modo, esses princípios ainda – naquela época – embrionários.

2.2 EVOLUÇÃO

Estimulado por essa necessidade, o Estado brasileiro iniciou uma venerável busca pela efetivação da proteção dos direitos dos cidadãos, o que culminou no aparecimento de Constituições mais democráticas, mais desenvolvidas e evolutivas.

2.2.1 Advento da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

Logo, com a promulgação da Constituição de 1946, viu-se que o poder constituinte se preocupou em evitar as injustiças que outrora sucederam, concedendo, por meio de norma imunizadora, o consumo de qual definiu como o mínimo existência para alimentação, vestuário, habitação e ademais dos contribuintes de ínfima capacidade econômica (art. 15, §1º da Constituição de 1946⁸²), análogo concedeu imunidade de imposto às vendas e consignações celebradas pelo pequeno produtor (art. 19, IV, da Constituição de 1946⁸³), também concedeu a benesse imunizadora para vedar adicionais sobre a exportação de mercadorias da própria produção para o estrangeiro, limitada ao máximo de cinco por cento *ad valorem* (art. 19, V, da Constituição de 1946⁸⁴), por fim, aliciador

⁸² BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946** - Art. 15 Compete à União decretar imposto sobre: § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁸³ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946** - Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...] IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁸⁴ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946** - Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...] V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até

ressaltar que o poder constituinte da referida Constituição também imunizou do imposto os sítios com até vinte hectares, desde que único imóvel e utilizado para cultivo, próprio ou familiar (art. 19, §1º, da Constituição de 1946⁸⁵).

Entretanto, merece maior relevância as normas imunizantes insculpidas no texto originário do art. 31 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, qual se transcreve:

Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é **vedado**:

[...]

V - **lançar impôsto sôbre**:

- a) **bens, rendas e serviços uns dos outros**, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
- b) **templos de qualquer culto**, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins;
- c) **papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros**. (Grifou-se).

Pois bem. Da leitura do art. 31 da Constituição de 1946 nota-se que as alíneas “a”, “b” e “c” do referido artigo se transladaram durante as demais constituições provenientes, estando previstas no art. 150, VI, “a”, “b” e “d”, da atual Constituição, permanecendo, salvo algumas alterações, incólumes ao seu sentido e finalidade original, que visa proteger o contribuinte/cidadão do poder soberano estatal, empenhando-se, ao máximo, para evitar os dissabores do passado.

No que concerne a justificativa para instituir – dentro do texto constitucional de 1946 – a imunidade ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (alínea “c”, do artigo em comento), tem-se o direito ao acesso à informação e a cultura de forma equitativa e fiel a todos os cidadãos, não privilegiando nenhuma posição partidária.

O poder constituinte não abrangia a imunidade sobre os livros, mas que, reconhecendo a justificativa de que a dispensa tributária tinha como finalidade baratear o custo da produção e permitir a democratização e a difusão da cultura,

o máximo de cinco por cento ad valorem , vedados quaisquer adicionais; Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁸⁵ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946** - Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre: § 1º O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

inseriu-se, também, na Constituição de 1946 a imunidade sobre o insumo papel destinado ao livro.⁸⁶

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 tem suma importância para as normas imunizadoras, servindo de escopo para a ratificação e manutenção, pela Assembléia Constituinte de 1987, do texto contido no art. 150 da atual Constituição.

2.2.2 Eclosão da Constituição da República Federativa do Brasil - 1967

Com o Golpe de Estado de 1964 e a ascensão do militarismo ao poder, iniciou-se um novo movimento pela formulação de uma nova Constituição Federal, movimento esse que culminou no advento da promulgação, em 24 de janeiro de 1967, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, posteriormente alterada pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969.

Não se aprofunda nas minúcias da referida Constituição, tão somente se explora sua previsão quanto às imunidades tributárias, mormente a que concede imunidade ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Na retromencionada Constituição, a imunidade tributária se encontra no art. 20, e, resguardadas exíguas alterações, permaneceu com os entendimentos já escorados na Constituição de 1946, com exceção da amplitude da imunidade para vedar a instituição de impostos sobre “o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei”⁸⁷.

Entretanto, merece realce a modificação da disposição – na forma literal – quanto a imunidade sobre os livros, jornais e periódicos, mormente porque na Constituição de 1946 o poder constituinte redigiu a norma da seguinte forma: “Art.

⁸⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 330817**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372387/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

⁸⁷ BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1967** - Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - criar imposto sobre: [...] c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei; [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **é vedado**: V - **lançar impôsto sôbre**: c) **papel destinado** exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Enquanto que na Constituição de 1967 se redigiu da seguinte forma: “Art 20 - **É vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]; III - **criar imposto sobre**: [...]; d) **o livro, os jornais e os periódicos**, assim como o papel destinado à sua impressão”.

Logo, é imperioso ressaltar a discrepância, pelo enfoque da hermenêutica, entre as redações das normas. A imunidade de qual traz a Constituição de 1946 – imunidade sobre o papel destinado – é condicionada à destinação do insumo. Enquanto que a norma imunizante prevista na Constituição de 1967 – imunidade sobre os livros, jornais e os periódicos – é a tipicamente objetiva, não importando a quem pertença o livro, jornal ou periódico, tampouco o papel e sua destinação.⁸⁸

Nessa senda, cabe trazer à lume:

[...] A Constituição de 1967 e depois a de 1969 estenderam o manto imunitório àqueles meios de propagação das ideias, do conhecimento e da cultura, que se materializam através da impressão. Desde então ficou vedado tributar não apenas o papel mas também o livro, o jornal e os periódicos.[...]⁸⁹

Cabe realçar que a Emenda Constitucional n. 1 de 1969 manteve a mesma salvaguarda, com misera alteração literal, permanecendo, contudo, a imunidade voltada aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão da Constituição de 1969, norma mais ampla que a da Constituição de 1946, não haurindo demais proeminentes alterações para a análise em comento.

A Constituição de 1967 não se olvidou dos desígnios da imunidade tributária constituídos pelo poder constituinte de 1946, tão somente o ampliou para amparar ainda mais princípios constitucionais.

2.2.3 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 306.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2.ed., rev. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 212.

Com o término do período do regime militar (1964 - 1985) e a reabertura do Congresso Nacional, avistou-se a imprescindibilidade de uma Constituição mais moderna e que preservasse os fundamentos do Estado e, principalmente, os direitos individuais fundamentais, dada a autoridade do regime vivido e as incivilidades lá cometidas.

A Assembleia Constituinte, por meio do poder constituinte que lhe foi concedido, elaborou a Carta Magna promulgada em 1988 e válida até os dias atuais. Dentro da presente constituição (CRFB) manteve-se, conforme precedentemente visto, os institutos imunizadores augurado nas Constituições de 1946 e 1967, sendo que em 2013 foi ampliado ainda mais o rol imunizante, agora também vedando a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre os “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.”⁹⁰

Percebe-se que a CRFB mantém o confeccionado pelas normas constitucionais precedentes, entretantes no que tange a divergência entre a imunidade ao papel/insumo destinado aos livros, jornais e periódicos (Constituição de 1946) ou a imunidade tipicamente objetiva direta aos livros, jornais e periódicos (Constituição de 1967), denota-se de Machado:

Elaborado na vigência da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o CTN considera imune “o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros” (art. 9a, mc. IV, letra “d”). E assim era na Constituição de 1946 (art. 31, letra “c”). Mas na Constituição de 1967, em sua redação original como na decorrente da Emenda n. 1, de 1969, consideram-se imunes “o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão” (art. 19, mc. III, letra “d”). A Constituição Federal de 1988 manteve a imunidade para livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, mc. VI, letra “d”).⁹¹

⁹⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013** - Art. 1º O inciso VI do art. 150 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido da seguinte alínea e: [...] e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em 14 abr. 2022.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 306.

A Assembleia Constituinte 1987/1988 optou por perdurar o entendimento do poder constituinte de 1967, concedendo à norma imunizadora dos livros, jornais e periódicos, a imunidade tipicamente objetiva.

2.3 CONCEITO

Perante todo o expandido, denota-se que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão é uma imunidade que contém nítida natureza objetiva⁹², visto que tem como finalidade imunizar o bem utilizado como veículo do pensamento, do conhecimento, da cultura e da informação,⁹³ independente, desse modo, de quem produza ou comercialize, considerando que é o objeto que possui a imunidade, não a pessoa.

Nesse viés cabe colacionar:

A imunidade é objetiva. Vale dizer, o livro, o jornal, o periódico e o papel de impressão são imunes a impostos. Importados não pagam impostos de importação, o ICMS e o IPI. Exportados não pagam nenhum imposto. No país, estão livres do IPI e do ICMS aqueles que gravam o produto industrializado e a circulação de mercadorias e serviços. Mas os lucros das editoras e empresas jornalísticas parecem sujeitos ao imposto de renda.⁹⁴ (Grifou-se).

A imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão, deve ser entendida em seu sentido finalístico. Sendo que o seu objetivo poderá ser frustrado se o legislador puder tributar quaisquer dos meios indispensáveis para a produção e disseminação dos objetos imunes – compreende-se aqui, qualquer ato que tenha por fim colocar os objetos em seu destino final –. Por conseguinte, é nítido que a venda ou a distribuição, de qualquer título de livro, jornal ou periódico está protegido pela barreira imunizadora, não podendo, desse modo, serem tributadas. Assim, a imunidade, para que se torne efetiva, abrange todo e

⁹² A imunidade estabelecida é objetiva. Não interessa o conteúdo do livro ou periódico. (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 455).

⁹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 407.

⁹⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 337.

qualquer material, ou serviço, necessário à confecção e a dispersão do livro, do jornal ou do periódico.⁹⁵

É que a expressão "livros, jornais e periódicos", como procuraremos demonstrar mais adiante, 83 está empregada em nosso Texto Magno no sentido de meios de difusão da cultura, pouco importando o meio que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em CD-Rom etc.). Positivamente, não é o suporte material do livro que a Constituição protege, mas a ampla divulgação do pensamento (sentido finalístico).⁹⁶

Prontamente constata-se que a imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado à sua impressão é classificada, por muitos, como do tipo objetivo, devendo-se considerar o sentido finalístico do texto imunizante, pouco importando as qualificações pessoais da entidade que opera com esses bens.⁹⁷

De forma concisa, “Se é livro, é imune”⁹⁸. Expressão essa que abrange, por óbvio, os jornais, periódicos, e todo o papel destinado à impressão desses instrumentos disseminadores de informação e cultura.

Dessa forma, apesar de carecer o texto constitucional ser averiguado de forma objetiva, percebe-se que parte doutrinária e jurisprudencial compreende que a imunidade sobre livros, jornais e periódicos deve ser aplicada com o sentido amplo, abarcando aquilo que se assiste a corroborar com a disseminação da cultura e da informação.

Destarte, verifica-se que é preciso analisar o real caráter finalístico da norma, atualizando-a ao caso concreto, e ampliando, quando necessário, o seu alcance, para que não reste – a norma – utilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalecesse o sentido estritamente literal.⁹⁹

É nesse viés:

Apesar de a imunidade do livro ser de natureza objetiva, como reconhece a doutrina, a tendência da jurisprudência é no sentido de sua ampliação, a exemplo do que vem ocorrendo com a imunidade do papel destinado à

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.. 306-307.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 868.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 253.

⁹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 163.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 307.

impressão, considerada como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão.¹⁰⁰

Acerca da interpretação finalística,

Tal interpretação, dita “finalística”, destina-se a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a conferir efetividade e a atribuir concreção a valores inafastáveis do texto constitucional.¹⁰¹

Logo, embora a expressão literal da norma imunizadora contida no art. 150, VI, da CRFB diga respeito tão somente aos impostos, verifica-se corrente doutrinária minoritária que promove um prolongamento da imunização, partindo, também para o campo das espécies tributárias das taxas e das contribuições de melhorias. É o entendimento de Machado:

Embora a imunidade, em face da expressão literal do art. 150, inciso VI, da Constituição, diga respeito apenas a impostos, existem fortes razões para entender-se que também é vedada a cobrança de taxas e contribuições de melhoria. Os princípios que inspiram a imunidade tributária não permitem que a pessoa ou a coisa imune fique submetida a qualquer tributo, pois tal submissão poderia ensejar o amesquinamento da imunidade.¹⁰²

Entrementes, quanto à possibilidade de prolongamento do pente imunizador, há se mencionar que, em razão do caráter normativo objetivo, torna-se inviável, visto que a dilatação da norma alteraria o seu intrínseco caráter, como denota-se de Costa:

Devido a esse caráter objetivo, a imunidade que estamos examinando não alcança outros tributos que não os impostos que incidiriam sobre os objetos da tutela constitucional. Alargar--se o alcance da imunidade em tela é transformar seu caráter objetivo em subjetivo – de maior abrangência, como sabido.¹⁰³

¹⁰⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 455.

¹⁰¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 423.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 307.

¹⁰³ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 10 abr. 2022, p. 140.

Denota-se que, apesar de considerar que a melhor interpretação das normas constitucionais são aquelas capazes de garantir sua máxima efetividade¹⁰⁴, é imperioso manter o caráter objetivo da norma, não se podendo alargar a imunização também para as espécies tributárias das taxas e das contribuições de melhorias, sob pena de alterar o seu caráter para subjetivo.

Até mesmo por ser o reiterada entendimento do STF:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imunidade tributária. PIS e COFINS. Faturamento. Inaplicabilidade. 1. **A jurisprudência da Corte é assente no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal está restrita aos impostos.** 2. O Plenário da Corte, no recente julgamento do RE nº 628.122/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 30/9/13, concluiu que a imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da CF/88, não abrange o FINSOCIAL, exação de natureza pessoal incidente sobre o faturamento da entidade. 3. Agravo regimental não provido.¹⁰⁵ (Grifou-se).

Do precedente supra colacionado, verifica-se o entendimento jurisprudencial da vedação da ampliação da imunidade tributária da alínea “d”, do inciso VI, do art. 150, da CRFB, para abranger demais espécies tributárias. E, similarmente, depreende-se a consolidação do caráter objetivo da norma imunizante, que abrange tão somente o objeto imunizado em questão, não o caráter subjetivo – que paira sobre a pessoa beneficiada pela imunidade.

Portanto, faz-se preciso interpretar a norma textualizada na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da CRFB pelo seu sentido finalístico, devendo a imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão não ser restrita a esse objetos, mas sim amplificado o seu conceito para que abranja a real intenção do legislador constituinte, a de resguardar o acesso à cultura, à informação e a liberdade de expressão.

2.3.1 Definição de livros, jornais e periódicos

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 307.

¹⁰⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 923607** AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 29-04-2016 PUBLIC 02-05-2016. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347012/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

O livro, primeiro objeto mencionado pelo legislador constituinte no texto do art. 150, VI, “d”, da CRFB, é comumente conceituado como “[...] um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres.”¹⁰⁶ Logo, não pairam dúvidas de que as operações com este tipo de livro – normatizados pelo Poder Legislativo no art. 2º da Lei 10.753/2003¹⁰⁷ (Lei da Política Nacional do Livro) – são imunes a impostos.

Entretanto tal definição encontra-se defasada, posto que é preciso ir além, a conceituação de livro, para o caso em comento, é mais abrangente, conforme bem se denota de Sabbag:

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades. [...] Os livros são suportes materiais utilizados na propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma *base física* (em papel ou em mídia eletrônica) e uma *finalidade “espiritual”* de geração do bem educativo.¹⁰⁸

Evidencia-se que o essencial do livro não é o papel, instrumento mais utilizado para difundir as obras, tampouco a forma como esse papel é enfeixado ou montado, a realidade é que esses instrumentos físicos apenas se tornam livros na medida que veiculam determinado conteúdo, sendo – como toda concreção de uma ideia – constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição.¹⁰⁹

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 907.

¹⁰⁷ BRASIL. **Lei 10.753/2003** - Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento. Parágrafo único. São equiparados a livro: I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro; II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar; III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas; IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar; V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas; VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte; VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual; VIII - livros impressos no Sistema Braille. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.753.htm>, Acesso em 14 de abril de 2022.

¹⁰⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 411.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, p. 101.

Nessa senda, é imperioso destacar que a melhor exegese vem sinalizando, dentro do campo da interpretação, que o importante é prestigiar a liberdade de expressão, independente do suporte físico difusor do conhecimento ou da forma de transmissão.¹¹⁰

Não antagônico é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

Outra verdade é que o conceito de “livro” mudou. Dizendo em outras palavras, a palavra “livro”, que até há pouco representava um conjunto de folhas de papel impressas para transmissão de ideias, reunidas sob qualquer processo dentro de capas, hoje também representa outras formas materiais pelas quais as mesmas ideias possam ser transmitidas, sejam elas exprimidas por palavras, por desenhos, pinturas ou outras manifestações semelhantes¹¹¹

Há de se conceituar o jornal, que por sua vez são gazetas, diárias ou não, que visam carrear notícias e informações a seus leitores¹¹² e os periódicos, que se encontram como revistas e álbuns.¹¹³

Para Aliomar Baleeiro:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos braille destinados a cegos.¹¹⁴

Entretanto, imperativo destacar que a preponderante características desses objetos é o de veicular, seja lá qual for, as ideias e os pensamentos formalmente considerados, assim como as informações e a disseminação da cultura, excluindo-se do campo imunizador – com a aspiração de evitar o indevido preceito imunitório – os instrumentos que não difundem ideias ou pensamentos.¹¹⁵

É essa, inclusive, a posição do STF:

¹¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 412.

¹¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O sentido e o alcance da imunidade constitucional para o livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 521.

¹¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 416.

¹¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 418.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 7. ed., São Paulo: Grupo GEN, 2006, p. 354.

¹¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 312.

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. **O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.**¹¹⁶ (gifou-se).

A imunidade de que trata o desfecho textual do dispositivo – e o papel destinado a sua impressão – é dilatada pela própria corte, entendimento este que culminou na edição da Súmula n. 657 do STF, *in verbis*: “a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Logo, ratifica o entendimento de que a imunidade de que trata o artigo suso mencionado não se restringe ao insumo papel, estendendo-se, também, a insumos divergentes da com o desígnio à transmissão de ideia, cultura ou informação.

2.4 PROPÓSITOS

Outrora no presente trabalho resplandeceu-se acerca das finalidades das imunidades tributárias constantes no rol do art 150, VI, da CRFB, nesse momento, de forma mais escrupulosa se esmiúça os primordiais propósitos da imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e o insumo papel destinado à suas impressões.

A referida imunidade tem seu escopo originário na Constituição de 1946, e naquele cenário político – pós inflexível censura promovida pelo governo ditatorial do Estado Novo – viu-se a necessidade de instituir a presente imunidade para combater o então recente controle estatal sobre a imprensa e os órgãos de comunicação e perfectibilizar o acesso da sociedade brasileira aos direitos intrínsecos a si.

¹¹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 174476**, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12-12-1997 PP-65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur107091/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

Na palpitante Constituição, os objetivos da imunidade em questão não se olvidam do seu pretérito, mas, junto a este propósito originário – contender o controle estatal sobre a imprensa e os órgãos de comunicação e assegurar o direito da sociedade à cultura –, tem como finalidade resguardar incomensuráveis outros direitos, mormente os contidos no texto constitucional nos arts. 5º (Direito Individuais) e 6º (Direitos Sociais).

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).¹¹⁷

Para Sabbag: “O dispositivo vem, axiologicamente, prestigiar a liberdade de expressão, a difusão de cultura e a utilidade social (art. 5º, incisos IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 215 e 220, § 6º, todos da CF).”¹¹⁸

Sobre as virtudes da imunidade sobre os livros, é imprescindível mencionar:

A imunidade, seu fundamento, é político e cultural. Procura-se retirar impostos dos veículos de educação, cultura e saber para livrá-los, de sobredobro, das influências políticas para que, através do livro, da imprensa, das revistas, possa-se criticar livremente os governos sem interferências fiscais. Por isso mesmo o insumo básico, o papel de impressão, está imune. Não por ser custo, senão porque, através dos impostos de barreira e do contingenciamento, poderia o Fisco embarçar a liberdade de imprensa. A imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate das ideias, em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação.¹¹⁹

Logo, verifica-se ser preferível utilizar para a imunidade constante na alínea “d”, do art 150, VI, da CRFB, a nomenclatura “imunidade cultural”, porquanto seu objetivo primordial vem a ser resguardar o direito à informação, a liberdade de expressão e oportunizar a disseminação da cultura à toda sociedade.

Sentido esse que bem demonstra Ives Gandra:

¹¹⁷ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 abr. 2022, p. 139.

¹¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 10 abr. 2022, p. 35.

¹¹⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 338.

Acresce-se o fato de que a imunidade para tais publicações é imunidade objetiva. Não interessa a sua finalidade, tipo de ideias veiculáveis, pois o constituinte pretendeu evitar a manipulação da opinião pública por parte dos detentores do poder, sob a alegação de que determinados tipos de publicação estariam protegidos pela intenção legal e outros não. Dessa forma, a liberdade de expressão, requisito constitucional de um país democrático e livre, não poderia ser atingida por força de uma eventual escalada tributária. Esta, não houvesse vedação objetiva, mas vedação subjetiva, à evidência, poderia servir de instrumento natural para permitir certas publicações e dificultar outras, que não seguiriam o perfil objetivado pelo Governo.¹²⁰

É a mesma percepção de Côelho: “A imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate das ideias, em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação.”¹²¹

Nessa mesma senda, cabe trazer à baila:

Frisa-se que a presente norma desonerativa justifica-se, axiologicamente, na proteção da livre manifestação de pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica; da livre comunicação e do irrestrito acesso à informação e aos meios necessários para a sua concretização. Fácil é perceber que toda essa liberdade almejada deságua, em última análise, no direito à educação, que deve ser fomentado pelo Estado, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa e ao seu preparo, para o exercício da cidadania e à sua qualificação para o trabalho, na atividade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber.¹²²

Dessas elucubrações, verifica-se que a liberdade de expressão e de pensamento são uns dos primordiais princípios que se pretende beneficiar com a norma imunizante, visto que é, sem sombra de dúvidas, princípio medula para a concretização de inúmeros outros. Nessa acepção, seria afrontoso não trazer à lume: “Se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades humanas estão sacrificadas, desde os fundamentos”.¹²³ Em mesmo sentido, é preciso consolidar que

¹²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade constitucional de publicações: interpretação teleológica da norma maior**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, ano XV, seção 1.3, p. 55, *apud* CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro: Grupo Gen, Forense. 2020, p. 342.

¹²¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro: Grupo Gen, Forense. 2020, p. 338.

¹²² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva. 2020, p. 408.

¹²³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, 2. ed., 2ª tir., t. V, São Paulo: Ed. RT, 1974. p. 155-156.

“O argumento humanista, assim, acentua a liberdade de expressão como corolário da dignidade humana.”¹²⁴

É, inclusive, o sentido que se posiciona o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

[...] **A Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, d, disciplina a imunidade tributária, que encontra na garantia de efetivação da livre manifestação do pensamento, da cultura e da produção cultural, científica e artística a sua principal finalidade.** [...] ¹²⁵ (Grifou-se).

Imperioso destacar a decisão do STF:

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. ¹²⁶ (grifou-se).

Portanto, denota-se que a norma imunizadora tem como objetivo não tão somente garantir o acesso à informação e a cultura, mas sim dar efetividade aos direitos fundamentais à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CRFB), à livre "manifestação do pensamento" (art. 5º, IV, CRFB), à "liberdade de expressão" (art. 5º, IX, CRFB), ao direito de crítica¹²⁷, ao direito à educação (art. 205, CRFB), ao direito ao ensino (art. 206, CRFB), à liberdade de aprender, ensinar e divulgar o pensamento (art. 206, II, CRFB), ao direito da comunicação social (art. 220, CRFB), ao direito de vedação a qualquer tipo de censura – natureza política, ideológica e

¹²⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 392-393.

¹²⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. TRF4, AG 2010.04.00.000039-0, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, D.E. 12/01/2010. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 16 de abril de 2022.

¹²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 221239, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00028 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95317/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

¹²⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 455.

artística – (art. 220, § 2º, CRFB), e inúmeros outros princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro.¹²⁸

¹²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 906.

3. A IMUNIDADE SOBRE LIVROS DIGITAIS, SEUS ACESSÓRIOS E SEUS COMPONENTES

Conforme dantes visto a imunidade tributária de que se refere o art. 150, VI, “d”, da CRFB, foi confeccionada no intuito de resguardar uma gama de direitos fundamentais do homem, não somente garantir o acesso à informação e a cultura por meio da inibição da tributação sobre os papéis destinados à confecção de livros, jornais e periódicos.

É sobre esse viés da expansão da abrangência do preceito imunitário constitucional que se deve abordar a imunidade sobre as novas tecnologias que pairam em nosso mundo hodierno.

3.1 CONCEPÇÃO DAS INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS

Necessário rememorar que desde os primórdios da civilização o ser humano vem em constante evolução, sendo que com a eclosão da Segunda Revolução Industrial, entre meados do século XIX até meados do século XX, houve uma série de progressos nas indústrias em geral, mormente a indústria elétrica.

Dada essa evolução e o desenvolvimento da – naquela época – embrionária globalização, os meios de comunicação tiveram uma demasiada progressividade, sendo que a informação começou a circular de forma mais célere por todo o globo e com maior opulência, o que veio a massificar a sua produção, e por conseguinte, seu aprimoramento a fim de cada vez mais estimular a utilização desses meios pela população internacional.

Nesse sentido cabe mencionar que no início do século passado o meio de comunicação mais versátil e utilizado era ainda o papel, não muito depois, nos meados daquele século o rádio foi o maior propagador de informação, sendo que já no final do século, décadas de 80 e 90 as transmissões por meio televisivo ganharam o enfoque.

Nesse cenário de desenvolvimento eletrônico, mais precisamente na década de 60 do século passado, foi concebido o que se conhece hoje como *internet*, a qual – em expansão astronômica – acelerou subitamente o mundo tecnológico e,

consequentemente, ampliou o acesso à informação, originando então a “Era da Informação”.

A principal característica dessa nova era: “a transformação da *cultura material* pelos mecanismos de um novo paradigma tecnológico que se organiza todo em torno da tecnologia da informação”.¹²⁹

Isso sucede em razão da *internet* possibilitar não apenas o encurtamento das distâncias com uma maior eficiência de custos operacionais, mas, sobretudo, a multicomunicação por meio da transmissão de texto, voz e imagens a qualquer parte do globo em qualquer momento, sem adversidades. Essa multicomunicação, associada à capacidade de respostas cada vez mais ágeis, permite que a Internet se torne um veículo de comunicação que transforma o modo como nos relacionamos.¹³⁰

Considerando o avanço tecnológico dos últimos tempos, mormente da última década do século passado e das primeiras duas décadas do século XXI, vislumbra-se que o que outrora era confeccionado em meio material hoje se tem totalmente em meio tecnológico/virtual o que vem, paulatinamente, modificando o modo como nos relacionamos e os objetos dos quais utilizamos para consumir o conhecimento, seja ele informacional, educacional ou cultural.

Com os difusores culturais como livros e enciclopédias e os disseminadores de informações como jornais e periódicos não foi descoincidente, seguindo, inevitavelmente, o mesmo trilho da transformação material em digital. Esses dispositivos que, em tempos remotos não tão distantes, eram confeccionados exclusivamente em papel, hoje são implantados diretamente no ciberespaço, não sendo mais necessário a aquisição do material físico, tão somente o seu acesso mediante *software* que incorpora o objeto que originariamente continha as características de livro.¹³¹

O livro digital nada mais é que uma “manifestação virtual do tradicional livro impresso”¹³², um passo na evolução tecnológica, cumprindo a mesma finalidade do livro impresso pelo sistema tradicional, mantendo incólume seu conteúdo

¹²⁹ CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede**, v. I. 8. ed. rev. e amp. *Sine loco*: Paz e Terra. 1999, p.67.

¹³⁰ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 58.

¹³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, pp. 223-238.

¹³² COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. **A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura (e-books e e-readers)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 100. Acesso em: 14 abr. 2022, p. 42.

originário¹³³, que independe do meio virtual em que se exposto, do local em que se encontra dentro da *internet*, tampouco o formato que é confeccionado e disponibilizado para acesso na *web*.

Bem ilustra Carrazza:

Recentemente um ilustre processualista comentou o Código de Defesa do Consumidor. Seus preciosos *Comentários* saíram em livro (do tipo convencional) e em CD-Rom. Assim, o consumidor mais conservador pode adquirir os *Comentários* em livro. Já, o mais afeiçoado aos novos tempos, desde que disponha de um PC (personal computer), pode fazê-lo sob a forma de CD-Rom.

Na realidade, **os dois compradores estão adquirindo o mesmo livro**. O primeiro irá lê-lo visualizando os tipos impressos no papel. O outro também o lerá, só que, agora, fazendo uso de um computador pessoal. Este último, inclusive, valendo-se de uma impressora, poderá transformar os sinais magnéticos do CD-Rom num texto idêntico ao contido no livro convencional.¹³⁴

Percebe-se que a dissimilitude entre os livros físicos e os livros digitais (*e-books*) é tão somente no que tange ao material de sua confecção, o primeiro disponível por meio material papel e o segundo pelo meio digital eletrônico.

3.1.1 *E-books e e-readers*

Para não pairarem dúvidas é necessário esmerilhar bem o que são os *e-books* e os *e-readers*. Os *e-books* são originários do fim do século passado, onde artigos acadêmicos, *papers* e afins eram disponibilizados para acesso digitalmente na *web*. Contudo, somente a partir das duas primeiras décadas do século XXI, é que esse meio começou a se difundir pelo mundo e, por consequência, ganhou notabilidade dentro do cenário nacional brasileiro.

Os *e-books* nada mais são que livros digitais que possuem conteúdo de informação, seja cultural, informacional, educacional entre inúmeras outras matérias, que contém o mesmo conteúdo que um livro físico, porém se desigualam dos livros físicos por se encontrarem em formato digital, sendo acessíveis por meio da *internet*

¹³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O sentido e o alcance da imunidade constitucional para o livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, pp. 249-250.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 909.

e podendo serem lidos por equipamentos eletrônicos em qualquer lugar, seja por *smartphone*, computadores, *e-books* ou outros aparelho tecnológicos compatíveis.

Os *e-readers* – conhecidos também como leitores de livros digitais –, por sua vez, são os equipamentos eletrônicos, como por exemplo *kindles* e *ipads*, que assistem o usuário a realizar a leitura dos *e-books*. Esses equipamentos têm como função principal mostrar em uma tela o conteúdo dos *e-books*.

Os *e-readers* estão para os *e-books* como o papel está para o livro físico, servindo de suporte físico para a leitura, sendo que os *e-readers* e o papel muito se assemelham, diferenciando, apenas, na questão da matéria prima que os confecciona e na maior amplitude dos leitores de livros digitais, que muitas vezes vem acompanhados de incontáveis outras artimanhas, como acesso a *wi-fi*, marcas-textos digitais, etc.

Ocorre que, a partir do momento que esses *e-readers* contam com inúmeros recursos além da função de leitor de livro digital, eles passam a perder o compromisso exclusivo originário, e passam a se enquadrar como dispositivos multitarefas, assemelhando-se a *smartphones*, computadores e *notebooks*, o que, conforme ulteriormente veremos, causa divergência doutrinária acerca da concessão da imunidade sobre esses objetos.

3.2 O ALARGAMENTO DA NORMA IMUNITÓRIA

Conforme já externado neste presente trabalho, a norma imunizante contida no art. 150, VI, “d”, do texto constitucional, deve ser interpretada de forma ampla, não presa a literalidade do preceituado na CRFB, até mesmo porque a sua origem tem desígnio mais generoso do que meramente imunizar o papel destinado à confecção de livros, jornais e periódicos.

Nesse carreador, e considerando o mundo eletrônico em que se encontra, assim como as vastas tecnologias que se fazem vigente, é inconcebível se indagar se essa imunidade – a imunidade dos livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão – abrange os produtos da moderna tecnologia, como *ebooks*, os *e-readers*, os *kindles*, os CD-roms e os disquetes para computadores.¹³⁵

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 307.

Para redarguir a essa questão, faz-se imperioso nortear-se pela real finalidade da imunidade do art. 150, VI, “d”, da CRFB, a de dar efetividade aos direitos fundamentais à pessoa humana, à informação, à cultura, à livre manifestação do pensamento, à liberdade de expressão, ao direito de crítica, ao direito à educação e inúmeros outros princípios cernes do ordenamento jurídico tupiniquim.

Acerca da necessidade dessa interpretação dilatada:

É certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, **não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje**. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante.¹³⁶ (Grifou-se).

Por similitude, é essencial trazer o entendimento de Coelho sobre a aplicação da norma imunizante de forma literal:

É como se estivesse presa à era de Guttemberg, onde o livro – e livro de papel – era, por excelência, o veículo das ideias. **Hoje, é consabido, a educação e a cultura, o entretenimento e o debate fazem-se por outros meios**. Aí estão os arquivos digitais, as videoaulas, o slide didático, os programas científicos de toda ordem através de televisão a cabo, os filmes culturais didáticos, os audiovisuais. Achamos que a imunidade deveria abrangê-los, pois “onde há a mesma razão, há a mesma disposição”.¹³⁷ (grifou-se).

Considerando que os *ebooks* não divergem da finalidade do livro físico – leia-se livro confeccionado com papel –, e que em ambos os casos se cumpre com o objetivo de transmitir conhecimento, cultura e informação, há de se considerar a máxima jurídica *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*¹³⁸, devendo-se aplicar a imunidade também aos livros digitais, posto que o real intuito da norma é resguardar direitos intrínsecos aos brasileiros.

Portanto, neste contexto, **a palavra livros há que ser entendida em sentido lato. São considerados livros não apenas os tradicionais, feitos de papel, mas, também, os seus sucedâneos. Consideram-se "sucedâneos dos livros", para fins de imunidade, todos os objetos da**

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 308.

¹³⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro: Grupo Gen, Forense. 2020, p. 338.

¹³⁸ Do latim: “Onde existe a mesma razão fundamental, aplica-se a mesma regra jurídica”.

espécie, que contêm os textos dos livros, em sua forma corriqueira.¹³⁹
(Grifou-se).

Até mesmo porque não seria jurídico, tampouco justo, que somente o livro confeccionado em papel não venha embutido, no preço do produto, o valor dos impostos, pois, afinal, os produtos contêm o mesmo texto, a única coisa que os difere é, apenas, a forma pela qual as informações estão transmitidas. Não devendo ser afastada a imunidade somente por esta circunstância.¹⁴⁰

É indubitável que ocorreu um corpulento progresso tecnológico desde a elaboração da CRFB pelo poder constituinte, sendo que naquele momento não se tinha motivos para acreditar na substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, entretanto, nos dias atuais essa substituição mostra-se em evidência, embora, logicamente, o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância.¹⁴¹

Nesse viés,

Com o avanço da moderna tecnologia na área da informática, o conceito de livro deixou de considerar o aspecto físico, apegando-se ao objeto cultural, ou seja, o livro passou a ser assim entendido pela sua função básica de transmitir e conservar informações. Com a larga visão que lhe era peculiar, já dizia Aliomar Baleeiro que **livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações, reais ou fictícias, sobre todos os interesses humanos**, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos de Braille destinados a cegos. **Não vemos qualquer razão para desprezar a interpretação do texto constitucional à luz de nova realidade, que deixou de considerar o livro como objeto físico, apegando-se a um conceito ultrapassado, vigente à época de sua elaboração. A legitimidade do direito repousa exatamente no seu caráter dinâmico, muitas vezes, exteriorizado por meio de interpretações à luz da realidade vigente.**¹⁴²

E ainda:

O conceito de livro para efeito de aplicação da imunidade tributária repousa na utilização de dois **métodos de interpretação das normas constitucionais: a teleológica e a evolutiva**. Assim é que, **considerados o espírito e a finalidade da norma imunizante, bem como as inovações tecnológicas, o conceito de livro, para esse fim, deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo**

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 911.

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 909.

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 308.

¹⁴² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 456.

legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional. Enfim, tutelada está a mídia escrita, esteja ela materializada em papel, CD- etc. O livro eletrônico ou digital está, portanto, abrangido pela norma imunizante.¹⁴³ (grifou-se).

Das plúrimas alocações acima indigitadas, vislumbra-se que o poder constituinte não previu – nem tinha como prever¹⁴⁴ – a evolução tecnológica no tocante aos livros, não se podendo cobrar desse que legislasse sobre algo ainda inesperado. Cabe ao intérprete da norma o encargo de considerar essa evolução, no nítido intuito de cumprir o propósito da imunidade confeccionada pelo constituinte, por meio da interpretação evolutiva.

É o viés que bem se ressalta:

De qualquer modo, uma interpretação teleológica do Texto Supremo só viria ao encontro dos objetivos constitucionais de democratizar a cultura e a divulgação do pensamento. **Lembramos que o intérprete, ou o aplicador, se quiser evitar resultados absurdos, deverá guiar-se, sempre, pela *ratio juris*.**¹⁴⁵ (grifou-se).

Em mesma senda, Alexandre:

O problema é que, nos dias atuais, o mundo passa por uma rápida disseminação dos livros em meio eletrônico (e-books), o que deve justificar uma evolução na jurisprudência da Suprema Corte, **sob pena de frustrar o objetivo que presidiu a elaboração da regra imunizante ora estudada, qual seja, baratear a difusão da cultura e do pensamento.** Ao que parece, o **mais adequado seria entender que o livro, o jornal e o periódico são imunes, não importando a forma de apresentação.** Se for adotada a forma tradicional em papel, este também será imune.¹⁴⁶ (Grifou-se).

Logo, caso fosse impedida a aplicação da imunidade veiculada pelo art. 150, VI, “d”, da CRFB, sobre a alegação de que o poder constituinte originário não previu essa possibilidade e, eventualmente, os livros eletrônicos fossem tributados, o objetivo da norma imunizante seria frustrado, posto que a finalidade desses

¹⁴³ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 10 abr. 2022, p. 140.

¹⁴⁴ “Quando da promulgação da Carta 1988, a utilização de livros e outros arquivos digitais era uma realidade praticamente inexistente; destarte, como exigir dos constituintes que pudessem prevê-la? Não poderíamos;” (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro, Grupo Gen. 2020, p. 340).

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 911.

¹⁴⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 187.

instrumentos apenas são transmitidos por meio diferente do livro confeccionado com papel, mas possuem a mesma intenção de difundir a cultura e a informação.¹⁴⁷

Entretanto, apesar da doutrina majoritária ser pacífica no que tange a imunidade sobre os livros digitais, diverge-se quanto à imunidade do suporte físico (papel, *e-readers*, etc.) desses livros.

Amostra-se o entendimento de Alexandre, que separa o livro (difusor de ideias) do suporte físico, restringe a imunidade tão somente para os livros e para o suporte físico papel, sem englobar os demais suportes como *e-readers*, CD's, e *kindles*, como bem se evidencia:

Há de se separar o livro (informação) do seu suporte físico (papel, CD-ROM, e-reader etc.), de forma a imunizar todos os livros, mas apenas um suporte físico (papel). Nessa linha, **a aquisição do leitor eletrônico (e-reader) não deve ser considerada imune**, mas a aquisição do livro eletrônico, mediante download ou outra forma qualquer, deve ser considerada insuscetível de tributação.¹⁴⁸ (Grifou-se).

O entendimento exposto vai de frente com o de que os suportes dos livros eletrônicos também devem ser equiparados para fins da imunidade tributária constante constante no art. 150, VI, “d”, da CRFB, posicionamento esse que bem defende Carrazza:

Também estamos convencidos de que devem ser equiparados aos livros, para fins de imunidade tributária, os veículos de ideias, que hoje lhes fazem as vezes, isto é, os livros eletrônicos (v.g., discos, disquetes, CO-Roms, slides, videocassetes, filmes e, mais recentemente, o produto denominado kindle, que tem a função exclusiva de possibilitar a leitura digital de livros, jornais e periódicos).¹⁴⁹

Essa posição é também reiterada por Harada:

Por simetria à imunidade do livro em seu sentido atual, a jurisprudência estendeu a imunidade sobre todo material destinado à sua impressão, o que abarca todos os materiais e insumos necessários à confecção do jornal, inclusive o maquinário utilizado para tanto.¹⁵⁰

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 910.

¹⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 187.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 867.

¹⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 456.

Entretanto, somente após a derradeira decisão do STF é que o tema em questão ficou pacificado dentro do ordenamento jurídico brasileiro, consoante passe-se a analisar a partir de agora.

3.3 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Imprescindível destacar que as mais variadas cortes do país vem decidindo, desde o início do século, acerca da corrente doutrinária – restritiva (que restringiria a imunidade somente a literalidade do texto constitucional) ou extensiva (que estenderia a imunidade aos meios disseminadores de cultura e informação, independente de ser confeccionado em papel ou outro material) – ideal a ser aplicada no caso concreto quando incitadas a solucionar as pendengas jurídicas.

Desse modo, seria aviltante não ponderar acerca de toda a evolução jurisprudencial sobre o tema, que ao final, no ano de 2017, foi consolidada pela decisão da Corte Suprema.

Inicialmente, no que tange a interpretação da norma constitucional imunizante preceituada no art. 150, VI, “d”, da CRFB, os tribunais pacificamente foram consolidando a jurisprudência no sentido de interpretar a norma de caráter objetivo de forma mais exaustiva, por meio da interpretação evolutiva, como bem se denota da decisão do Tribunal Regional Federal da Segunda Região - TRF 2:

[...] 3. A imunidade do papel destinado à impressão de livros, periódicos e jornais foi instituída como forma de fomentar a liberdade de imprensa, estando positivada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988. 4. **A jurisprudência consolidou-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal deve ser interpretada ampliativamente**, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, que não poderá ficar atrelado a fatores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete, pois caso a publicação seja atentatória à ética e aos direitos fundamentais caberá, em juízo posterior, a sua retirada de circulação. [...] ¹⁵¹ (Grifou-se).

Acerca dessa interpretação evolutiva e ampliativa o Tribunal Regional Federal da Terceira Região - TRF 3, decidiu de forma meticulosa:

¹⁵¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. TRF 2 Região, **AMS 200351010021552**, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Relator PAULO BARATA, DJU de 10/09/2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=siapro-download-juris&id=_200351010021552_2008-09-09>. Acesso em: 16 abr. 2022.

[...] 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. **Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional.** 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. **Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional.** 6. **A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte.** 7. **Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada.** [...] 10. **Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional.** [...] ¹⁵² (grifou-se).

Por fim, o STF reviu o seu posicionamento exteriorizado pela decisão do Recurso Extraordinário - RE n. 416.579/RJ – na qual interpretava a imunidade tributária cultural ampla, porém somente para a densidade do objeto imunizado, não devendo abranger essa amplitude os elementos que fugiam a estrita classificação de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão¹⁵³ – e passou a

¹⁵² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, **ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 216577 - 0005281-36.2000.4.03.6104**, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 01/09/2004, DJF3 DATA:03/11/2008. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁵³ "Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em compact discs read only memory (CD-ROM). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, d da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, "d", da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão [...] Dado que o suporte físico que funciona como mídia (cd-rom) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel [...]". (STF - RE: 416579 RJ, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 17/12/2009, Data de Publicação: DJe-023 DIVULG 05/02/2010 PUBLIC 08/02/2010. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur416579/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022).

perfilhar o entendimento que pairava nos demais tribunais nacionais, consolidando que a norma imunizante deve ser interpretada em seu sentido amplo não apenas quanto ao objeto imunizado, mas também quanto aos maquinário que os confeccionam e os insumos que os acompanham, conforme se denota da decisão proferida:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva.¹⁵⁴ (grifou-se).

Desse entendimento, inclusive, culminou a edição da Súmula 657 pela corte Suprema, que pressagia, *in verbis*:

A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Por também se constituírem em material assimilável a papel, o STF considerou imunes os filmes destinados à produção de capas de livros, visto que o material “se integra no produto final – capas de livros sem capa dura”¹⁵⁵

Considerando a percepção dos indigitados precedentes, é possível constatar que o STF, paulatinamente, tem expandido a abrangência do preceito imunitório¹⁵⁶, para que a imunidade alcance também os elementos que auxiliem o objeto fim na propagação cultural.

Essa interpretação abriu margem para que os tribunais também se manifestassem favoráveis à extensão da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da CRFB, sobre os *e-books*, posto que consideram esses iguais a livros físicos, somente diferenciam-se por serem ofertados por uma tecnologia não existente no momento da confecção da Constituição pelo poder constituinte.

É o sentido que bem retrata a decisão do TRF 4:

¹⁵⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 202149**, Relator(a): MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220-01 PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur199817/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

¹⁵⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF, 2. a T., **RE 392.221/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.2004, DJ 11.06.2004, p. 16. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96094/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

¹⁵⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 339.

[...] Assim, o Texto Constitucional estabeleceu imunidade aos tributos incidentes sobre livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão, e **nada obsta que um entendimento moderno e adaptado a nova realidade tecnológica possa contemplar os chamados "livros eletrônicos" ou e-books, que nada mais são do que os tradicionais livros em formato digital.**¹⁵⁷ (grifou-se).

Não antagônico deliberou o TRF 2:

[...] 5. Dentro desta exegese, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade dos álbuns de figurinhas (RE 221230/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, D.J. 06/08/2004) e das listas telefônicas (RE 134071/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 15/09/1992), e **os Tribunais Regionais Federais vem perfilhando o entendimento segundo o qual estão abrangidos pela imunidade os livros eletrônicos(e-books) e os cd-roms didáticos ou científicos, diante do evidente avanço tecnológico após a promulgação da Constituição Federal de 1988.**¹⁵⁸ (grifou-se).

Entretanto, apesar de solidificarem o entendimento de que a norma imunizante deve recair sobre os livros digitais/*e-books*, os tribunais e a doutrina divergem a respeito de quais elementos assistentes podem ser abrangidos pela barreira imunizante.

Nesse viés, cabe repisar o entendimento de Alexandre de separar o livro (informação) do seu suporte físico (papel, CD-ROM, *e-reader*), de forma a imunizar todos os livros, mas apenas o suporte físico papel, sem estender a norma para os demais suportes como os *e-readers*, que, desse modo, estariam suscetíveis a tributação dentro do campo de incidência.¹⁵⁹

Para o TRF 4 a imunidade do dispositivo aqui esmiuçado paira sobre os equipamentos que servem exclusivamente para o fim de possibilitar a leitura de livros, jornais e periódicos:

A questão que se põe neste momento é saber se os equipamentos de informática comprados pelo impetrante (Kindle Wireless Reading Device) equiparam-se, para efeitos de imunidade constitucional tributária, aos tradicionais livros, jornais ou periódicos, elencados na letra 'd' do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. O autor não demonstrou de forma cabal a plausibilidade de seu direito. Para que se pudesse, de plano, estender a imunidade aos equipamentos importados pelo impetrante, **far-se-**

¹⁵⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIAO. TRF4, AG 2010.04.00.000039-0, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, D.E. 12/01/2010. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁵⁸ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. TRF 2 Região, AMS 200351010021552, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Relator PAULO BARATA, DJU de 10/09/2008. Disponível em: https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=siapro-download-juris&id=_200351010021552_2008-09-09. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁵⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 187.

ia necessário a prova de que estes equipamentos servem exclusivamente para o fim de ler livros, jornais e periódicos. Ou seja, a finalidade de tais equipamentos tem de ser somente para a leitura de livros, jornais ou periódicos. [...]¹⁶⁰ (grifou-se)

Nesse sentido, “a evolução na jurisprudência é louvável”¹⁶¹, posto que veio se moldando para cumprir com os fidedignos pressupostos da norma imunizante. Entretanto, para pacificar derradeiramente essas colidências de interpretações, o STF foi provocado para se manifestar, sendo que seguiu, em suma, o entendimento do TRF 4.

3.4 DERRADEIRO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Instigada, a Corte Suprema do sistema jurídico brasileiro se posicionou pela abrangência da norma imunizante para além dos *e-books*, devendo pairar a imunidade também sobre os componentes eletrônicos assistentes dos livros digitais, desde que exclusivamente para este fim, conforme se manifestou no julgamento do RE 595.676:

IMUNIDADE – UNIDADE DIDÁTICA – COMPONENTES ELETRÔNICOS. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos, quando destinados, exclusivamente, a integrar a unidade didática com fascículos periódicos impressos.¹⁶² (grifou-se).

Assim sendo, evidencia-se que, desde que restritos à finalidade didática que noutros tempos – sem os dispositivos tecnológicos que dispomos atualmente – seriam proporcionadas por meios impressos, os componentes eletrônicos também gozarão da imunidade tributária cultural.

Apesar da relevância para o meio jurídico da decisão alhures mencionada, o derradeiro posicionamento emergiu da apreciação do RE 330.817, de repercussão geral, que muito bem fundamentado aludiu:

¹⁶⁰ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. TRF4, AG 2010.04.00.000039-0, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, D.E. 12/01/2010. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 16 abr. 2022.

¹⁶¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 340.

¹⁶² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 595676, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-291 DIVULG 15-12-2017 PUBLIC 18-12-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur379140/false>>. Acesso em: 8 abr. 2022.

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers).

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

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

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

4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus 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 acidental no conceito de livro. **A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).**

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

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

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

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

9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da

Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: **“A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”**¹⁶³ (grifou-se e sublinhou-se).

Desse modo, denota-se que o STF chancelou a imunidade tributária para os *e-books* e para os *e-readers* confeccionados exclusivamente para fixá-los, ainda que equipados com outras funcionalidades, pois, para a Corte, o art. 150, VI, d, da CF não se refere exclusivamente ao “método gutenberguiano de produção de livros”.¹⁶⁴

Percebe-se que os *e-books*, apesar de não serem livros físicos, oriundos em papel, tem a finalidade da difusão de conhecimento, conforme pormenorizadamente exposto na fundamentação utilizada pelo STF, sendo iniludível a sua imunidade tributária, enquadrando-se no disposto do art 150, VI, “d” da CRFB.

Em mesma toada, os aparelhos tecnológicos que visam auxiliar, tanto na instalação do produto quanto na melhor experiência dessa tecnologia também gozarão desta imunidade, desde que possuam o intuito exclusivo de assistir os livros digitais, podendo, inclusive, portarem funcionalidades acessórias que ajudem na leitura digital, mas que não descaracterizem sua finalidade singular de auxiliar o usuário na leitura de seu *e-book*.

No ano de 2020 a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brascom) apresentou uma proposta de uma nova Súmula Vinculante ao STF¹⁶⁵, com o intuito de verificar a possibilidade de concessão da imunização dos tributos não apenas sobre os *e-books* e sobre os aparelhos que o acompanham para auxílio, mas também sobre a importação e comercialização destes livros digitais e dos seus componentes importados dentro do território nacional.

A proposta sumular foi acolhida e originou a edição da Súmula Vinculante número 57, que aduz, *in verbis*:

¹⁶³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 330817**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372387/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

¹⁶⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 14 abr. 2022, p. 36.

¹⁶⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **PSV 132**, Relator(a): DIAS TOFFOLI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 15/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 23-04-2020 PUBLIC 24-04-2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444045/false>. Acesso em: 16 abr. 2022.

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.¹⁶⁶

Portanto, vislumbra-se que a imunidade tributária cultural preceituada pelo art. 150, VI, “d”, da CRFB, sob ótica do STF, engloba, também, os livros e meios digitais que auxiliam na propagação e difusão de conhecimento perante a sociedade brasileira, sendo, inclusive, imunes de impostos de importação e comercialização, dentro do mercado interno.

¹⁶⁶SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante 57.** Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula816/false>>. Acesso em 16 abr. 2022.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária é um instituto que adveio a fim de balizar a soberania estatal e limitar o poder de tributar do Estado frente à sociedade, fazendo com que o ente estatal deixe de instituir o tributo dentro de determinados campos de incidência. Diverge-se quanto à isenção tributária, pois a imunidade tributária é oriunda da norma máxima do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal, que figura no topo da pirâmide de Kelsen. O seu primordial objetivo é preservar o contribuinte, cidadão, por meio da concessão do direito público subjetivo de não se submeter à tributação em determinadas circunstâncias.

Desse prefácio, sucede-se o mesmo viés, a imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua confecção. Entretanto, essa imunidade *stricto sensu* ergue-se na tentativa de salvaguardar — por meio da vedação a qualquer tipo de censura, seja de natureza política, ideológica e/ou artística — necessários direitos intrínsecos ao homem, e à sociedade, que em determinado momento estavam sendo cerceados ou transfigurados pelo ente estatal, detentor do poder de tributar.

Desde o seu surgimento na década de 40 a referida imunidade passou a ser de suma importância para o direito brasileiro, mantendo-se presentes nas normas constitucionais supervenientes. Isso se deu pela compreensão de que se faz preciso assegurar princípios constitucionais como o princípio da liberdade de expressão, do direito de crítica, da dignidade da pessoa humana, da livre manifestação do pensamento, assim como o princípio da educação, da liberdade de aprender, ensinar e divulgar o pensamento, e, principalmente, resguardar o direito do acesso à informação e a difusão da cultura à toda a sociedade, promovendo, desse modo, a utilidade social desses preceitos.

É sob esse prisma que se faz necessário analisar a aplicação da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, “d”, da CRFB/1988 aos livros digitais e aos leitores digitais, posto que os expostos objetos apenas são a mais moderna conceituação de livro físico, sendo que a finalidade permanece incólume no sentido de veicular as ideias e os pensamentos, tratando-se, apenas, de novas concepções que substituem o "arcaico" papel físico pelo sofisticado plano digital.

Logicamente, por tratar-se de uma Constituição rígida, em primeiro momento a doutrina receou-se em avolumar a abrangência da norma imunizante, visto essa ter

nítida natureza objetiva. Entretanto com a exponencial evolução tecnológica e o acesso cada vez mais fácil a esses aparelhos, percebeu-se uma progressão da doutrina para que a imunidade englobasse também os *e-books*, os *e-readers* e os acessórios que de alguma forma acompanham ou assistem essas inovações a possibilitar a disseminação da cultura.

Hodiernamente, salvo doutrina minoritária, o entendimento é consolidado de que a norma imunizante deve ser interpretada de forma evolutiva, por meio da mutação constitucional, e deve imunizar também os livros digitais, seus acessórios e componentes.

Não antagônica foi a compreensão da jurisprudência que, na última década, alterou o seu primitivo posicionamento de que a imunidade não deveria pairar sobre os livros digitais, tampouco sobre seus acessórios e componentes, e, atualmente, vem ratificando a percepção de que a imunidade deve abranger tais objetos, notado que o poder constituinte originário tinha como anseio conservar princípios balizadores, e não exclusivamente o livro, o jornal, os períodos ou o papel destinado à sua elaboração.

Desse modo, os tribunais se posicionaram no sentido de que seria inexato expectar que, no momento da elaboração da norma, o poder constituinte originário abrangesse a imunidade às tecnologias naquele momento inexistentes e imprevisíveis. Entretanto, caso essas percepções tecnológicas lá estivessem presentes e confeccionadas, o constituinte englobaria a imunidade também a tais dispositivos.

Logo, foi possível validar a hipótese básica, apresentada no intróito deste trabalho, de que é constitucional a aplicação da imunidade tributária sobre os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão, também aos livros digitais, seus acessórios e componentes, posto que a norma deve ser interpretada de forma evolutiva — por meio da mutação constitucional —, sendo essencial alargar a norma imunizante originária para alçar também essas novas concepções tecnológicas. Isto porque tais dispositivos nada mais são do que o progresso das ferramentas “meio”, que possibilita o acesso à informação e a cultura, elucidada pelo constituinte no 150, VI, “d”, da CRFB/1988.

Denota-se, indubitavelmente, que a imunidade em comento se aplica aos livros digitais, leitores digitais e demais acessórios que tenham o carácter exclusivo de auxiliar o usuário na utilização da ferramenta, a fim de se possibilitar um melhor

acesso a informação, a educação, a comunicação e a cultura, objetivos originários do poder constituinte.

Por conseguinte, evidencia-se que esse alargamento do campo imunizante da norma se encontra em simetria com a Carta Magna de 1988, e tem o louvável intuito de assegurar incontáveis princípios e direitos intrínsecos ao cidadão e a sociedade brasileira, não se evidenciando qualquer tipo de inconstitucionalidade nesse dilatamento. Entendimento que bem fundamentam as decisões recentes, inclusive sumulares, do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 10. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 23. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 70.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 7. ed., [S.l.], Grupo GEN, 2006, p. 354.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Atualizado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 8 abr. 2022.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1996. Atualizado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 6 abr. 2022.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 jul. 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 16 abr. 2022.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em 8 abr. 2022.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 15 out. 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Artigo 179, inciso XV. Coleção de Leis do Império – 1824, Página 33, Vol. 1. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1886. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18340/collecao_leis_1824_parte1.pdf. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. **Decreto-Lei nº 1.949**. Atualizado. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del1949.htm> Acesso em:
16 abr. 2022.

_____. **Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm. Acesso
em: 14 abr. 2022.

_____. **Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.753.htm. Acesso em: 16 abr. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
9788553616305. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 26 out. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30 ed. rev. ampl. e
atual. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed.,
rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASSONE, Vittório. **Direito Tributário**, 28. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018.
9788597015706. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/>. Acesso em: 08
abr. 2022, p. 117.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede, v. I**. 8. ed. rev. e amp. Paz e Terra.
1999, p. 67.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed.,
rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2012, p. 34.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed.,
rev. e atual - Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO
JÚNIOR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2.ed., rev. ampl. São Paulo:
Revista dos Tribunais, 2004, p. 212.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. **A imunidade tributária dos livros
eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura (e-books e e-readers)**.
Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 100. Acesso em: 14 abr.
2022, p. 42.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário. 12ª edição**. São Paulo: Editora
Saraiva, 2021. 9786553623309. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 7 abr
a 13 abr. 2022.

COSTA, Regina H. **Curso De Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional** - 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555593334. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593334/>. Acesso em: 08 abr. 2022.

DIAS, Dhenize Maria Franco. **O direito público subjetivo e a tutela dos Direitos Fundamentais Sociais**, Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 14 n. 102 Fev./Maio 2012, p. 247.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário, 9ª edição**. São Paulo: Grupo GEN, 2008. 9788522467266. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/>. Acesso em: 7 abr. 2022, p. 31.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**, 17 ed., rev., ampl. - São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, p. 101.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade constitucional de publicações: interpretação teleológica da norma maior**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, ano XV, seção 1.3. P. 55, apud CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed., rev. e atual - Rio de Janeiro, Grupo Gen, Forense. 2020, p. 342.

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

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

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

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**, v. I, São Paulo: Max Limonad, 1953, p. 156.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, 2. ed., 2ª tir., t. V, São Paulo, Ed. RT, 1974, pp. 155-156.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O sentido e o alcance da imunidade constitucional para o livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, p. 521.

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

ROSENBLATT, Paul. **A Imunidade Tributária Do Livro Eletrônico: A Interpretação Constitucional Evolutiva E O Problema Da Exclusividade Do Suporte Material**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-imunidade-tributaria-do-livro-eletronico-a-interpretacao-constitucional-evolutiva-e-o-problema-da-exclusividade-do-suporte-material/>. Acesso em: 8 abr. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado, 2. ed.** São Paulo: Grupo GEN, 2018. 9788530980214. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980214/>. Acesso em: 08 abr. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8 ed. São Paulo:, Grupo GEN, 2021. 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 26 out. 2021. P. 25.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 12. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2020.

SILVA, Guilherme Augusto Pinto da. **O Alcance da Imunidade Tributária dos livros aos livros eletrônicos (e-books) e leitores digitais (e-readers)**. RIDB, Ano I, nº 9, p. 5533-5555, 2012. Disponível em: <https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2012/09/2012_09_5533_5555.pdf> Acesso em: 17 mar. 2022, p. 4.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, p. 414.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, DF. Superior Tribunal de Justiça. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF. Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AI 674339 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 10/09/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 12-02-2014 PUBLIC 13-02-2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur254697/false>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

_____. **PSV 132**, Relator(a): DIAS TOFFOLI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 15/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 23-04-2020 PUBLIC 24-04-2020. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444045/false>. Acesso em: 16 abr. 2022.

_____. **RE 174476**, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12-12-1997 PP-65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur107091/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

_____. **RE 202149**, Relator(a): MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220-01 PP-00510 RDDDT n. 198, 2012, p. 194-199. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur199817/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

_____. **RE 221239**, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00028 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95317/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

_____. **RE 330817**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372387/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

_____. **RE 385091**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 17-10-2013 PUBLIC 18-10-2013. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur245514/false>>. Acesso em: 8 abr. 2022.

_____. **RE 392.221/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.2004, DJ 11.06.2004, p. 16. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96094/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

_____. **RE 636941**, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur260001/false>>. Acesso em: 8 abr. 2022.

_____. **RE 595676**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-291 DIVULG 15-12-2017 PUBLIC 18-12-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur379140/false>>. Acesso em: 8 abr. 2022.

_____. **RE 416579** RJ, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 17/12/2009, Data de Publicação: DJe-023 DIVULG 05/02/2010 PUBLIC 08/02/2010. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur416579/false>>. Acesso em: 13 abr. 2022.

_____. **RE 923607** AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 29-04-2016 PUBLIC 02-05-2016. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347012/false>>. Acesso em: 14 abr. 2022.

_____. **Súmulas Vinculantes**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 16 abr. 2022.

_____. **Súmula Vinculante 57**. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula816/false>>. Acesso em 16 abr. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro, Renovar, Rio de Janeiro, 1991, p. 34.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, pp. 223-238.

TRF2 - **Tribunal Regional Federal da Segunda Região**, AMS 200351010021552, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Relator PAULO BARATA, DJU de 10/09/2008. Disponível em: https://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=siapro-download-juris&id=_200351010021552_2008-09-09. Acesso em: 16 abr. 2022.

TRF3 - **Tribunal Regional Federal da Terceira Região**, SEXTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 216577 - 0005281-36.2000.4.03.6104, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 01/09/2004, DJF3 DATA:03/11/2008. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 16 abr. 2022.

TRF4 - **Tribunal Regional Federal da Quarta Região** AG 2010.04.00.000039-0, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, D.E. 12/01/2010. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 16 abr. 2022.