

CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA - UNIESP
COORDENAÇÃO DO CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

TAINÁ SUZIAM SANTANA RIBEIRO

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS À LUZ DO
ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

CABEDELO – PB
2020

TAINÁ SUZIAM SANTANA RIBEIRO

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS À LUZ DO
ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenação de Curso de
Direito do Instituto de Educação Superior da
Paraíba – IESP, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Msc. José Gomes de Lima Neto

CABEDELO – PB
2020

TAINÁ SUZIAM SANTANA RIBEIRO

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS À LUZ DO
ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Resultado: _____

Cabedelo, ____ de _____ de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Msc. José Gomes de Lima Neto
Orientador

Prof.
Examinador

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS À LUZ DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Tainá Suziam Santana Ribeiro¹
Prof. Msc. José Gomes de Lima Neto²

RESUMO: O presente artigo teve por intuito propor uma análise acerca do instituto da imunidade tributária, delimitando como objetivo específico, tecer considerações acerca da mais recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em face da imunidade dos livros digitais (RE n. 330.817). Vale frisar que a temática ora debatida foi alvo de grande divergência e posicionamentos conflitantes, uma vez que os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça por muitos anos vinham enfrentando essa questão e tendiam a ampliar a imunidade cultural aos livros, jornais e periódicos digitais. No entanto, apesar de existir o reconhecimento jurisprudencial, o assunto não estava efetivamente pacificado, o que acaba gerando insegurança jurídica. Nesse cenário, o Plenário do Supremo Tribunal Federal pacificou, em março de 2017, o entendimento no qual os livros eletrônicos também possuem imunidade tributária. Conclui-se que o principal ganho com o julgamento definitivo é a segurança jurídica para as empresas do setor, uma vez que estas poderão aumentar seus investimentos. Ademais, livros, jornais e periódicos digitais confirmam uma tendência que já se propagou em demais países, sendo estes, meios fundamentais de democratizar o acesso à cultura, lazer e conhecimento. No que concerne ao percurso metodológico, para realizar esta pesquisa, foram utilizadas doutrinas, jurisprudências e artigos que corroboraram para fundamentar teoricamente o referido estudo.

Palavras-chave: Tributos. Poder de Tributar. Imunidades Tributárias. Livros Digitais.

ABSTRACT: The purpose of this article was to propose an analysis about the institute of tax immunity, delimiting as a specific objective, to make considerations about the most recent decision issued by the Supreme Federal Court in view of the immunity of digital books (RE n. 330.817). It is worth noting that the theme discussed here was the subject of great divergence and conflicting positions, since the Regional Federal Courts and Courts of Justice had been facing this issue for many years and tended to increase cultural immunity to books, newspapers and digital periodicals. However, despite the jurisprudential recognition, the matter was not effectively pacified, which ends up generating legal uncertainty. In this scenario, the Plenary of the Supreme Federal Court pacified, in March 2017, the understanding in which electronic books also have tax immunity. It is concluded that the main gain with the final judgment is legal certainty for companies in the sector, since they may increase their investments. In addition, digital books, newspapers and periodicals confirm a trend that has already spread in other countries, which are fundamental means of democratizing access to culture, leisure and knowledge. Regarding the methodological path, to carry out this research, doctrines, jurisprudence and articles that corroborated to theoretically base the referred study were used.

Keywords: Tributes. Taxing Power. Tax Immunities. Digital Books.

Sumário: 1. Introdução 2. Tributação no Estado Democrático de Direito 2.1 Poder de Tributar do Estado: Considerações Pertinentes 2.2 Conceituação Jurídico-Legal de Tributos 2.3 Classificação dos Tributos e Espécies Tributárias 2.4 Das Espécies Tributárias e suas Especificidades 3. Imunidades Tributárias: art. 150, inc. VI, alínea "D" da Constituição Federal de 1988 3.1 Imunidade Tributária e livros digitais: aspectos jurídico-doutrinários 3.2 Imunidade dos livros e periódicos digitais e seu suporte de fixação à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 4. Considerações Finais. Referências.

¹ Aluna concluinte do curso de Direito do Centro de Educação Superior da Paraíba – UNIESP, 2020.

² Professor Orientador: Mestre em Direito pela UFPA, 2006.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 estabelece imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos, assim como ao papel destinado à sua impressão, com a finalidade precípua de fomentar a cultura e a leitura, visando ainda, coibir que o Estado exerça seu poder de tributar almejando inviabilizar a divulgação de publicações que sejam contrárias ao seu interesse.

Havia, contudo, controvérsias em torno da imunidade atribuída aos livros digitais, gerando questionamento se, afinal, estes seriam abrangidos pelo instituto. Para dirimir tal ponto discordante e de nítida divergência, o Supremo Tribunal Federal decidiu o assunto, o qual foi tema de repercussão geral, inaugurando, com isso, uma nova fase para o mercado editorial.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal pacificou, em março de 2017, o entendimento no qual os livros eletrônicos também possuem imunidade tributária. Os ministros da Corte Maior analisaram dois recursos extraordinários com Repercussão Geral sobre o assunto.

Ao final do julgado, restou decidido que os e-books devem ter a mesma imunidade tributária de que gozam os livros em papel, definida no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988. O mesmo entendimento foi aplicado para o suporte do conteúdo digital.

Com base no exposto, o presente artigo teve por intuito propor uma análise acerca do instituto da imunidade tributária, delimitando como objetivo específico, tecer considerações acerca da mais recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em face da imunidade dos livros digitais (RE n. 330.817).

Para concretizar esta pesquisa, foram utilizadas doutrinas dos mais proeminentes estudiosos do Direito Tributário, bem como foram colacionadas jurisprudências e artigos que corroboraram para fundamentar teoricamente o estudo em questão.

Visando alcançar o objetivo estabelecido inicialmente, a referida pesquisa adota como ponto de partida a análise da própria Constituição Federal da República, mais precisamente em seu artigo 150, inciso VI, trazendo, na última seção do estudo, uma análise em torno das modalidades de imunidades, para posteriormente abordar a aplicação do instituto aos livros digitais.

A relevância do estudo reside no fato de que apesar de a Constituição de 1988 prever um rol taxativo e aparentemente claro das hipóteses de não incidência tributária pelos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), há situações polêmicas nas quais emergem questionamentos e dúvidas. Nesse cenário, observou-

se, com o avanço da tecnologia e do aprimoramento das bibliotecas digitais, um aumento na produção de livros, jornais e periódicos eletrônicos, o que resultou em uma insegurança jurídica em torno da atribuição de isenção para os referidos itens.

2 TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu detalhadamente o sistema tributário brasileiro, o que representa um regime jurídico baseado em princípios e normas que tem por finalidade assegurar aos contribuintes direitos subjetivos a serem respeitados pela Administração Pública na instituição dos tributos.

Sob essa ótica, menciona-se que o Direito Tributário brasileiro encontra-se embasamento no poder imperial do Estado, sendo este distribuído entre as pessoas jurídicas do direito público, compostas pela União, Estados membros, Municípios e o Distrito Federal.

Todos representam entes autônomos e independentes entre si, submetidos às regras constitucionais para exercer o poder para cobrar e exigir tributos. Trata-se de um direito obrigacional baseado na coercibilidade em caso de não cumprimento voluntário da obrigação tributária.

Sob tal prisma, Amaro (2019) ratifica que o Estado Democrático Fiscal reflete a manifestação no âmbito financeiro do Estado Democrático de Direito, inaugurado com o advento da Constituição Federal de 1988. O legislador originário pormenorizou na Carta Cidadã o sistema tributário nacional, sendo este um regime jurídico lastreado por princípios e leis, que tem por finalidade assegurar aos contribuintes direitos subjetivos que devem ser respeitados pela Administração Pública na instituição dos tributos.

Com base no exposto, a presente seção do estudo foi elaborada visando trazer uma visão geral acerca do tributo, conceituando e classificando-os, abordando ainda aspectos relacionados ao poder de tributar e suas limitações, sendo tais pontos essenciais para a compreensão do tema ora discutido. Para tanto, teve-se por fulcro a própria Constituição Federal de 1988, bem como o Código Tributário Nacional promulgado em 1966.

2.1 PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO: CONSIDERAÇÕES PERTINENTES

A Constituição Federal de 1988 outorga competência aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos, sendo o imposto a mais popular espécie de tributo e a que mais influencia o cotidiano dos contribuintes (CARRAZA, 2019).

Em síntese, conforme define Machado (2019), o poder de tributar é a atribuição legalmente conferida ao Estado, em caráter de exclusividade, para criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributos, de forma a arrecadar recursos para a consecução de suas finalidades.

O mesmo autor pontua que a União poderá instituir impostos extraordinários, em caso de guerra externa ou sua iminência, e impostos residuais, desde que sejam criados através de lei complementar, que não sejam cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo própria de quaisquer dos impostos já previstos na Constituição Federal de 1988.

Por sua vez, em se tratando da atividade arrecadatória estatal, esta pode ser conceituada como sendo “o complexo de ações do Estado visando angariar receitas para suprir os gastos públicos a fim de satisfazer as necessidades da população” (AMARO, 2019, p. 124).

É ponto pacífico que os objetivos políticos, sociais econômicos de um Estado apenas poderão ser alcançados por meio da arrecadação de receitas públicas, ou seja, pela arrecadação de tributos (impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria), os quais constituem o principal ponto da receita.

A Carta Ápice, em seu art. 150, estabeleceu algumas vedações ao legislador infraconstitucional, quais sejam as imunidades tributárias genéricas. No texto constitucional, encontram-se regras de imunidade sob as mais variadas expressões, por exemplo: “são isentas” – art. 195, § 7º, e art. 184, § 5º; “não incidirá” – art. 153, § 3º, III; “é vedado instituir impostos sobre” – art. 150, VI; “sujeita-se exclusivamente á incidência do imposto” – art. 153, § 5º (BRASIL, 1988). Acerca das limitações impostas ao poder de tributar exercido pelo Estado, atesta Luciano Amaro (2019, p. 127-129):

Essa outorga de competência tributária, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações ao poder de tributar. [...] [...] as chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade da atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

A Constituição estabelece premissas almejando resguardar os direitos e garantias do cidadão, evitando que este seja alvo de abusos de poder cometidos pelas

autoridades do Estado. Essas situações ocorreram com notória frequência na época do Brasil Colônia, onde que os coletores de tributos exerciam um poder arbitrário, uma vez que a ideia dominante em tal época era saquear o país e enriquecer cada vez mais a Coroa Portuguesa.

Entretanto, tal fase não foi completamente superada, atualmente ainda são verificados resquícios dessa mentalidade espoliadora no inconsciente daqueles que exercem autoridade, nesse sentido, justifica-se o cuidado dos legisladores constituintes em buscar preservar garantias mínimas para o cidadão em detrimento do Estado.

Sob esse prisma, Carrazza (2019) pontifica que as pessoas políticas somente poderão criar tributos caso estes estejam em conformidade com os respectivos princípios constitucionais, respeitando a existência de regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação).

Portanto, a cobrança deve ser realizada conforme comina a lei, não comportando discricionariedade do administrador público. Trata-se do princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Maior. No que diz respeito as imunidade, conforme ensina José Wilson Ferreira Sobrinho (1991 *apud* CARRAZZA, 2019, p. 750):

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão a que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.

A maioria das imunidades e princípios contidos na Carta de 1988 possui a finalidade de assegurar a limitação ao poder de tributar, evidenciando os direitos e garantias individuais como a legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade e capacidade econômica de contribuir.

Em linhas didáticas, Machado (2019, grifo nosso) diferencia os 3 (três) institutos que configuram as formas de limitação ao poder de tributar do Estado da seguinte forma: **Isenção** é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; **Não incidência** é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático e **Imunidade** é o obstáculo criada por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

Carrazza (2019) assinala que as normas constitucionais que versam sobre as imunidades tributárias possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata, sendo assim, produzem todos os efeitos, independentemente da edição de normas hierarquicamente inferiores (leis, decretos, portarias, atos administrativos etc.) que as explicitem.

O Supremo Tribunal Federal, que por muito tempo sustentou o entendimento de que as imunidades representavam hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, alternou sua jurisprudência ao não permitir a revogação da imunidade através de emenda constitucional, ratificando a natureza de direito fundamental da imunidade (ADI 939-7).

Em seu turno, a isenção, bem como a imunidade, também é oriunda de princípios e garantias constitucionais (mesmo se considerando que as isenções não estão previstas na Constituição). “Pode-se elencar, por exemplo, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, a proteção aos idosos e à família, fomento da cultura e da educação etc. Todos estes abarcados pelo princípio da igualdade” (CARRAZZA, 2019, p. 906).

Acerca da natureza da isenção, afirma Alexandrino (2019) na ocorrência de uma isenção, há a competência para editar uma lei tributária que incida sobre o ato ou fato isento. Uma vez editada essa lei, o ato ou fato passa a ser hipótese de incidência de tributo.

Ocorre que outra lei (ou a mesma) exclui a possibilidade de ser efetuado o lançamento tributário em relação àquele ato ou fato. Pela lógica do CTN, que é adotada também pelo STF, quando há uma isenção, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária, porém, a obrigação não se torna exigível, tendo em vista que a fazenda é impedida de constituir o crédito tributário pelo lançamento, que fica excluído.

Sob a ótica de Edgard Neves da Silva (2008 *apud* MARTINS, 2019, p. 312) “[...] não deve ser concedida isenção a determinada pessoa, mas, sim, por igualdade e interesse geral, a todas aquelas que preencherem os requisitos e condições legais”. Levando em consideração que a regra básica da tributação está calcada na universalidade, ou seja, todos devem pagar tributos, caso ocorra a desoneração de alguns tributos pela isenção, entendem a doutrina e a lei brasileira expressamente – CTN, art. 111 – que, ao interpretar a norma isentiva, deve o intérprete fazê-lo literalmente, isto é, de forma restritiva, para que o menor número possível de pessoas se exclua da obrigatoriedade de contribuir para o Estado em suas despesas.

Dentre as várias doutrinas que procuram explicar a isenção, apontam-se duas que tratam da isenção como figura jurídico tributária. Para uma das correntes, adotada pelo Direito Positivo brasileiro, Código Tributário Nacional (CTN), a isenção tem como

natureza jurídica a dispensa legal do pagamento do tributo, regradada no capítulo da exclusão do crédito tributário (MARTINS, 2019).

Para os seguidores dessa teoria, necessariamente deve haver a incidência para ocorrer a isenção, isto é, nasce a obrigação tributária, mas, por consequência da norma isencional, ela não se completa, tornando-se inexigível por estar o sujeito ativo da obrigação proibido de constituir o correspondente.

Por sua vez, a segunda corrente, tendo como defensor que melhor a explica José Souto Maior Borges, entende que a isenção é juridicamente uma não incidência legalmente qualificada, assim, em ocorrendo a revogação, a tributação somente voltará a gerar o crédito consequente após o exercício, pelo princípio constitucional da anterioridade, entendendo-se que teríamos uma nova incidência (SILVA, 2010 *apud* MARTINS, 2019).

Fabretti (2019) esclarece que a isenção é responsabilidade do legislador, uma ordem à administração pública pela qual não se deve cobrar tributos em determinada situação. O autor em comento explica que a imunidade está fixada na CF e impede qualquer alteração por um legislador comum. Fabretti (2019, p. 159) informa ainda que: “[...] a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não há imunidade de taxas ou contribuições”.

Em arremate a presente seção do estudo, segundo Carrazza (2019) as isenções tributárias podem ser concedidas: a) por lei ordinária; b) por lei complementar; c) por tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado; e d) por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS.

2.2 CONCEITUAÇÃO JURÍDICO-LEGAL DE TRIBUTOS

A conceituação jurídico-legal de tributos está inserida no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN. Estabelece o dispositivo legal que este se trata da prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Portanto, infere-se que o tributo é uma obrigação decorrente precipuamente da lei, onde o Estado, exercendo o poder de tributar, manifesta sua soberania. Dessa forma, a Carta Maior de 1988, em seus artigos 153 a 156, atribui a competência tributária às seguintes pessoas políticas: União; Estados-membros; Municípios; e Distrito Federal.

Ressalta-se nestas explanações preliminares, que o tributo não se trata de penalidade decorrente da prática de ato ilícito, tendo em vista que o fato descrito pela

lei o qual fundamenta o direito de arrecadar o tributo (hipótese de incidência) será sempre algo lícito, tendo por pressupostos a capacidade econômica, bem como contributiva.

O posicionamento exposto acima está em consonância com os ensinamentos de Carvalho (2019), o qual estabelece que toda prestação pecuniária que tenha como sujeito ativo o Estado e sujeito passivo uma pessoa física ou jurídica, que não configure ato volitivo e que não seja sanção pela prática de ato ilícito, é tributo. Nas palavras do referido autor:

[...] tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física que não acordo de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária (CARVALHO, 2019, p. 99).

Baleeiro (2019) assinala que os tributos constituem a receita da União, Estados e Municípios, abrangendo estes impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Eles podem ser diretos ou indiretos. No primeiro caso, são os contribuintes que devem arcar com a contribuição, como ocorre com o Imposto de Renda. Já os indiretos incidem sobre o preço das mercadorias e serviços.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Concernente as correntes teóricas que apontam as espécies dos tributos, estas se fundamentam em normas jurídicas tributárias estabelecidas na Constituição Federal de 1988, tendo sofrido várias alterações ao longo do tempo. Em um primeiro momento, adotou-se a classificação “bipartite”, dividida em impostos e taxas.

Posteriormente, emergiu a classificação “tripartite”, a qual passou a apontar a existência de três espécies de tributo, a saber: impostos, taxas e contribuições, e a teoria “quadripartite” a qual identificava quatro espécies tributárias: Impostos, as Taxas, as Contribuições (de Melhoria e Especiais) e os Empréstimos compulsórios.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, já assentou que a classificação acolhida pelo constituinte foi a “quiquipartite”, de acordo com a qual o gênero tributo encontra cinco espécies, ou seja, impostos (artigo 145 da CF); taxas (artigo 145 da CF); contribuições de melhoria (artigo 145 da CF); empréstimos compulsórios (artigo 148 da CF) e contribuições especiais (artigo 149 da CF).

Sendo assim, compreende-se que os empréstimos compulsórios, assim como as contribuições se configuram em espécies tributárias chamadas autônomas, as quais ostentam natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria (BALEIRO, 2019).

A respeito da classificação dos tributos, estes ainda podem ser divididos em: Reais: cobrados com observância aos aspectos objetivos do bem tributado; Pessoais: cobrados com observância aos aspectos pessoais do contribuinte, portanto, tributa-se de acordo com sua capacidade econômica (Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas), em decorrência do disposto no §1º do artigo 145 da CF:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Podem os tributos serem Diretos: quando o ônus recai sobre a pessoa do contribuinte, como no imposto de renda; Indiretos: no qual o contribuinte de direito tem a faculdade de repassar o ônus da tributação a um terceiro, o contribuinte de fato; Fiscais: que tem finalidade arrecadatória, instituídos para produzir receita; Extrafiscais: usados principalmente como instrumentos de intervenção estatal na economia, embora também produzam receita; Parafiscais: quando a lei atribui a disponibilidade dos recursos arrecadados à pessoa jurídica diversa daquela que institui o tributo; Vinculados: onde a cobrança depende de atividade específica ao contribuinte; Não vinculados: no qual a cobrança independe de atividade específica ao contribuinte; De arrecadação vinculada: os recursos somente podem ser utilizados em atividades determinadas; De arrecadação não vinculada: recursos que podem ser utilizados em qualquer despesa (MASINA, 2019).

Os tributos formam o Sistema Constitucional Tributário do país, sistema ao qual Geraldo Ataliba (1966 *apud* MASINA, 2019, p. 19) se refere em tais termos: “Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. Acerca de tal assunto, expõem-se o seguinte entendimento do Ministro Carlos Velloso:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir

ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, 'nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento. (Geraldo Ataliba, '*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*', in '*Diritto e pratica tributaria*', volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação, CTN, art. 4º, são a. os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b. as taxas (CF, art. 145, II), c. as contribuições, que são c. I) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constitui, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993).

No Brasil, os tributos podem ter 3 (três) funções, quais sejam: Fiscal: Quando tem como objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; Extrafiscal: Quando o objetivo é interferir no domínio econômico, buscando regular determinados setores da economia e Parafiscal: Quando ocorre a delegação, pela pessoa política (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios), mediante lei, da capacidade tributária ativa à terceira pessoa (de direito público ou privado), de forma que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins (MACHADO, 2019).

Em síntese, no capítulo I, do título VI, da Constituição Federal de 1988, encontra-se prescrita toda a regulação do sistema constitucional tributário. Em face disso, é possível afirmar que o sistema constitucional tributário representa um subsistema, o qual regula aspectos relacionados a imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por este na esfera tributária e das garantias dos contribuintes perante estes poderes.

2.4 DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E SUAS ESPECIFICIDADES

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, caberá a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Ao analisar com maior atenção os artigos 145, 148 e 149 da Lei Maior, observa-se que as espécies tributárias são cinco: o

imposto, taxa, contribuição de melhoria (art. 145), empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A).

Sob essa ótica, Bastos (2012, p. 112) ensina que art. 145 prevê os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dando a entender até que seriam os únicos, posto que acaba por não enumerar as demais espécies tributárias. Porém, os artigos 148 e 149 contemplam tal rol, trazendo, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Existem, portanto, cinco modalidades tributárias contempladas na Constituição.

Acerca dos impostos, a União poderá instituir impostos extraordinários, em caso de guerra externa ou de sua iminência; e impostos residuais, desde que sejam criados através de Lei Complementar, que não sejam cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo própria de quaisquer dos impostos já previstos na Constituição Federal.

Carrazza (2019) afirma que o imposto pode ser definido como uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. O imposto pode ser denominado por tributo não vinculado. “Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca e utilidade” (CARRAZZA, 2019, p. 538).

Estabelece o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Isto posto, Carrazza (2019) considera imposto um tributo de caráter genérico que independe de qualquer atividade ou serviço do poder público em relação ao contribuinte.

Por sua vez, prevista no art. 145 da Constituição Federal, a contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se destina às necessidades do serviço ou à atividade estatal (BRASIL, 1988). Em complemento, Machado (2019, p. 65) afirma que esta “caracteriza-se por ter seu fato gerador instantâneo e único”.

A contribuição de melhoria, previsto no art. 81 do CTN é o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Ataliba (2016) define a contribuição de melhoria como instrumento puro e simples de realização do princípio constitucional e legal que atribuída ao poder público

por valorização imobiliária gerada por obras públicas. De acordo com Hugo de Brito Machado (2019, p. 67) a contribuição de melhoria distingue-se do imposto pela atividade estatal específica (obra pública), e da taxa pela prestação da atividade que não é o exercício do poder de polícia e nem a prestação de um serviço público. Por sua vez, no que tange ao empréstimo compulsório, este tipo de tributo encontra-se regulado no art. 148 da Constituição Federal e também, no que for cabível, no art. 15 do CTN.

Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo (BRASIL, 1966).

Machado (2019) afirma que o empréstimo compulsório é originário, obrigatoriamente, por uma lei complementar, cobrado em casos excepcionais quando utilizado para cobrir as despesas que foram necessárias na recuperação e/ou reconstrução do que foi perdido e/ou destruído.

O autor supracitado complementa que o empréstimo compulsório apenas poderá ser criado mediante situações específicas (guerra externa ou sua iminência e calamidade pública, ou investimento público de caráter relevante), e a aplicação dos recursos provenientes de sua arrecadação é vinculada às despesas correspondente, que justificara sua instituição. Trata-se de exceção, prevista em norma de superior hierarquia (MACHADO, 2019).

Por fim, descreve-se que as contribuições especiais estão divididas em: contribuições sociais, Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas e para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

Machado (2019) aponta que este tipo de tributo foi criado com o intuito de ajudar financeiramente os órgãos previdenciários, assistenciais e das categorias profissionais, e também servem para custear o poder de controle do Estado junto a um determinado mercado e manter os órgãos de classe, como sindicatos ou conselhos que representam determinada área profissional. Sobre a natureza tributária das contribuições especiais, o autor supracitado aponta que são tributos que podem assumir a feição de impostos ou de taxas.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ART. 150, INC. VI, ALÍNEA D DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Etimologicamente, o vocábulo imunidade procede do latim *immunitas, immunitate*. Trata-se de palavra que indica negação de *munus* (cargo, função ou encargo), sendo que o prefixo in oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos) (MORAES, 2018, p. 105).

Delgado (2018) conceitua a imunidade como sendo uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal de 1988. Ela está, portanto, subordinada aos princípios que norteiam a Magna Carta. Tais princípios, expressos ou tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica. Sendo assim, as imunidades tributárias protegem valores sociais e políticos abarcados na Magna Carta, tais como a liberdade de expressão e a difusão de conhecimentos.

A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa pela Constituição Federal. Logo, tal observância, significa dizer que a pessoa ou o bem descrito pela Magna Carta não podem sofrer tributação, pois as imunidades resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico (MARTINS, 2019).

O autor supracitado aduz que não se deve considerar a imunidade tributária como um benefício ou como um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim, uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

Imunidade tributária, portanto, trata-se de uma não incidência constitucionalmente qualificada, uma proibição constitucional de tributação. Consiste no impedimento constitucional absoluto à incidência da norma tributária, pois restringe as dimensões do campo tributário dos entes federados. É, sobretudo, um direito e uma garantia fundamental e, assim, Cláusula Pétrea (norma constitucional que não poderá ser revogada/abolida), com supedâneo na inteligência do art. 60, §4º, IV, da CF de 1988 (MORAES, 2018).

A imunidade tratada nesta seção surgiu na Constituição de 1946 (artigo 31, inciso V, alínea "c"), sendo restrita apenas ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Tal dicção foi mantida com o advento da Emenda Constitucional 18, de 1965. Contudo, a Carta de 1967, além de manter a imunidade do papel destinado à sua impressão, estendeu a regra imunitória aos livros, jornais e periódicos. A Constituição de 1969 manteve a mesma regra. No entanto, a

Constituição de 1988 manteve o instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão no inciso VI, letra "d" do artigo 150.

Sob esse prisma, livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão são imunes a toda e qualquer espécie de imposto. Com efeito, as imunidades tributárias, por protegerem bens maiores, deveriam ser interpretadas de forma extensiva, incluindo os livros eletrônicos, haja vista que a imunidade estaria em um patamar acima do papel, ou seja, não se encontraria vinculada a este insumo. A Constituição Federal de 1988 assegura o instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão no inciso VI, alínea D, do artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]
 VI – instituir impostos sobre:
 [...]
 d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

Como se verifica, a imunidade tributária dos “livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão” está embasada em sua finalidade, qual seja, a difusão de informações, de ideias. Nesse sentido, Baleeiro (2019) defende que a Constituição Federal de 1988 alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária. O mesmo autor pontifica que:

A imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que a forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais (BALEIRO, 2019, p. 128).

Observa-se que o constituinte originário retirou do âmbito da competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios determinados bens, em relação aos quais não se permite a instituição de impostos. Ou seja, o constituinte

não objetivou conferir um benefício a editoras ou a empresas jornalísticas, mas sim imunizar o bem utilizado como veículo do pensamento, da informação, da cultura e do conhecimento.

Vale frisar que a "reunião de folhas impressas, ligadas entre si, e protegidas por duas capas externas" poderá ser entendida como livro, para efeito da imunidade prevista no artigo 150, VI, "D", quando essa se prestar à transmissão de ideias e, igualmente, tender ao fomento da informação, da cultura ou da educação (DELGADO, 2018).

Sob esse prisma, Machado (2019) assinala que a imunidade dos livros tem conteúdo finalístico, possuindo como meta a redução do custo do produto, fornecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. Por isso, está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos.

Posto isto, trata-se de uma imunidade objetiva, ou seja, de efeitos *erga omnes*. Na qual proíbe a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre os compilados no respectivo artigo, excluindo da incidência de impostos somente os bens e produtos a que se refere, quais sejam os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Vale frisar, conforme ensina Baleeiro (2019) que a imunidade sobre o papel, os livros, os jornais e os periódicos é considerada objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias (II, IPI, ICMS), mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais. Sendo assim,

[...] Graças ao disposto no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal, a importação de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa está imune à tributação por via de *impostos sobre a importação*, de ICMS e de IPI; sua exportação, de *impostos sobre a exportação*, de ICMS e de IPI; sua comercialização, dentro do País, de IPI e de ICMS (BALEEIRO, 2019, p. 132).

A consagração desta imunidade, de acordo com a Suprema Corte, tem por finalidade a garantia e efetivação da livre manifestação do pensamento, da cultura e da produção cultural, científica e artística, sem possibilidade de criação de empecilhos econômicos, via tributação, por parte do Estado, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos (STF, RE 206.169/SP, 1998).

Frise-se ainda que o Supremo Tribunal Federal classificou no rol das imunidades os jornais e livros e as declarou insuscetíveis de alteração por Emenda Constitucional,

considerando-as norma imunizante. De acordo com Roque Carrazza (2019, p. 125) o sentido dessa imunidade tributária é “dar meios materiais para que as pessoas possam divulgar suas ideias”.

Em arremate, compreende-se que o escopo das imunidades tributárias está atrelado a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado momento histórico, com o intuito de assegurar liberdades individuais previstas na própria Constituição Federal de 1988 por meio da exoneração de tributos para não mitigar a existência de direitos relevantes.

3.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E LIVROS DIGITAIS: ASPECTOS JURÍDICO-DOCTRINÁRIOS

O avanço tecnológico favoreceu setores produtivos, auxiliou na diminuição dos impactos ambientais e interligou o homem globalmente. Contudo, surgem dúvidas se a Constituição Federal de 1988 acompanha este desenvolvimento, mormente no que tange ao art. 150, inc. VI, alínea “d”, da CF de 88, que prevê a imunidade para livros, jornais e periódicos e o papel utilizado na impressão destes.

A dúvida ocorre justamente pelo surgimento dos chamados *ebooks* — os livros digitais —, perguntando os interpretes da Lei maior se a benesse conferida para os livros deve atingir também estas mídias eletrônicas, ou devem se restringir ao formato impresso e em papel.

A Constituição Federal – que entrou em vigor no ano de 1988 – foi elaborada de acordo com a realidade e os valores de uma época na qual as mídias digitais e circulação eletrônica de conteúdo editorial ainda eram incipientes ou inexistentes, pelo menos no Brasil.

Na época da criação da Carta Maior, não havia livros em formato digital no mercado literário brasileiro. Porém, no cenário contemporâneo os livros são comercializados tanto na forma física (em papel) como na forma CD-ROM e, sobretudo, na forma de livros digitais distribuídos via Internet.

Colnago (2011) esclarece que os livros eletrônicos decorrem da combinação de um conteúdo (manifestação virtual do tradicional livro impresso, em outras palavras, uma mensagem a ser transmitida), com um dispositivo eletrônico (hardware na forma de computador, e-readers, tablets, etc) e um aplicativo com funcionalidade de emular a possibilidade de leitura de um livro (software).

Corroborando com o exposto, Medina et. al., (2016) assinalam que o livro eletrônico não deixa de ser uma obra cuja criação foi totalmente intelectual, buscando,

da mesma forma que no livro impresso, a difusão do conhecimento e apresentando, inclusive, as mesmas consequências jurídicas.

No mesmo sentido, Carpinetti e Santos (2016, p. 19) destacam trecho do voto da relatora Maria Leonor Leite Vieira proferido no julgamento do processo DRT-12-0808/2000, no sentido de que, para o nosso ordenamento, o que interessa é que “livro é meio de propagação de conhecimento qualquer que seja o meio através do qual isso é feito”.

Harada (2018) defende o posicionamento de que a tecnologia na área da informática provocou a ampliação do conceito de livro – o que antes era necessariamente físico, atualmente é possível ter existência virtual em meios eletrônicos. Aduz que o aspecto (físico ou virtual) não se sobrepõe ao objeto em si que, no caso dos livros, é transmitir e conservar informações. Sendo assim,

[...] o conceito de livro, jornal, periódico tem, necessariamente, que abranger todas as formas de expressão, de informação e de comunicação decorrentes das modernas tecnologias e não, apenas, obviamente, as que se apresentam fisicamente sob a forma de *paper print* (TORRES, 1999, p 98).

Acerca do tema ora debatido, Carraza (2019) compreende que a Constituição Federal de 1988 determinou imunidade tributária aos livros por serem veículos do pensamento e não pela condição de objetos físicos de impressão de texto; o que vale, segundo este autor, é que seja meio de difusão da cultura. Sobre isso, Rodrigues (1998) pugna que a divulgação de conhecimentos e cultura, hoje com o avanço da tecnologia, é feita também através de discos, fitas, disquetes de computadores, CD-Roms e outros meios. “O essencial é que os livros transmitam as informações por meio de escrita ou ilustração” (RODRIGUES, 1998 apud MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003 p. 208).

Nessa mesma tangente, Sabbag (2019) apregoa que deixar de considerar o avanço tecnológico sobre o mercado editorial resultaria no desvirtuamento da ideia de desoneração que foi traçada pelo poder constituinte originário. Defende, portanto, o reconhecimento da imunidade sobre livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM) por serem sucedâneos dos livros em papel. Na mesma vertente, considera-se que:

Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade, recursos para pesquisa, copiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos, etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos, etc. (ICHIHARA, 1998 apud MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 125).

A doutrina majoritária defende a extensão da imunidade tributária aos livros digitais, compreendendo que a norma constitucional não possui aplicação restrita aos livros impressos em papel. Dentre os autores que se posicionam favoráveis à extensão da imunidade aos livros digitais, estão Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa de Carcomo Lobo, Yoshiaki Ichihara, Marilene Talarico Martins Rodrigues, dentre outros.

Machado (2019, p. 82) defende a ampliação da imunidade aos livros digitais, ao afirmar que “toda imunidade tem por fim a realização de um valor prestigiado pelo constituinte, de sorte que o elemento teleológico é sempre o caminho para a efetiva realização dos valores supremos que o constituinte prestigiou”.

Machado e Machado Segundo (2003, p. 103-104) pontificam que considerar os livros digitais imunes, não consiste numa analogia integrativa, nem ao menos numa interpretação extensiva, visto que “livros eletrônicos são livros”, se configuram na “nova forma assumida pelo livro”. Além do que, ainda que se tratasse de uma analogia integrativa, segundo Machado (2019) ela é indispensável para à efetividade da Constituição e deve ser utilizada.

3.2 IMUNIDADE DOS LIVROS E PERIÓDICOS DIGITAIS E SEU SUPORTE DE FIXAÇÃO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 assegura aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão, imunidade tributária com vistas a estimular o incremento da cultura e, ainda, impedir que o Estado exerça seu poder de tributar com o objetivo de inviabilizar publicações que sejam contrárias ao seu interesse. Havia grande controvérsia no que concerne aos livros eletrônicos os questionamentos giravam em torno se estes seriam abrangidos por essa imunidade.

Os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça vinham enfrentando essa questão e tendiam a estender a imunidade cultural aos livros, jornais e periódicos digitais. Reconheciam, embora sem pacificar o assunto, que o meio eletrônico ou digital não retiram desses livros a sua essência de veículos de ideias.

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em 30 de agosto de 2011, no julgamento de uma apelação no Processo Eletrônico 5004268-63.2010.404.7000, sob o argumento de que a imunidade presente no texto deveria ser interpretada teleologicamente, entendeu ser imune o dispositivo de leitura de textos digitais, pois o livro digital sem o aplicativo de leitura seria inútil.

Na mesma tangente, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em 05 de julho de 2011, decidiu no Processo Eletrônico 5014246-

64.2010.404.7000, que é cabível a imunidade tributária quanto ao dispositivo “*Kindle*” da empresa Amazon, utilizado para a leitura de livros digitais, visto que se equipara a “materiais similares” ao papel, para o fim da concessão da imunidade tributária (BRASIL, 2011).

O Supremo Tribunal Federal havia apreciado e se manifestado algumas vezes a respeito do tema, mas ainda não tinha assentado jurisprudência. O entendimento da Corte Maior era no sentido da interpretação restritiva do conceito de livro para os fins do art. 150, VI, “D” da CF de 1988. Optava a Suprema Corte pela interpretação literal da norma. Isso pode ser constatado em diversos julgados.

No ano de 2009, decisão proferida no agravo regimental no recurso extraordinário n. 495.385, oriundo do Estado de São Paulo, sob a relatoria do Senhor Ministro Eros Grau, reconheceu que filmes e papéis fotográficos utilizados para a impressão de livros, jornais e periódicos também são imunes. Entretanto, segundo a decisão, somente estão imunes porque são “assimiláveis ao papel” posto que é esse o material (e seus assemelhados) que estaria contemplado pela norma constitucional (BRASIL, 2009).

No mesmo sentido versou decisão proferida no agravo regimental no recurso extraordinário n. 504.615, oriundo do Estado de São Paulo, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. Esse julgado literalmente aduz que o artigo 150, inc. VI, “D”, da CF, deve ter interpretado restritivamente e que a imunidade somente poderá ser estendida àqueles materiais que sejam assimiláveis ao papel – naquele caso concreto, os filmes e papéis fotográficos (BRASIL, 2011).

O Supremo Tribunal Federal possuía, pois, uma interpretação restritiva e, a despeito dela, estendia a imunidade tributária apenas aos filmes e papéis fotográficos por serem justamente assemelhados ao papel. Contudo, no final de 2011 ganhou amplitude no STF uma corrente oposta à restritiva, segundo a qual da Constituição Federal de 1988 deve ser extraída a maior concretude possível de suas normas devendo, para isso, ser exercida interpretação teleológica e integrativa.

Esse novel entendimento foi proferido no Recurso Extraordinário n. 202.149, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul, da relatoria do Senhor Ministro Celso de Melo, publicada no DJE nº 195 e divulgada em outubro de 2011. De acordo com essa decisão, a Constituição Federal mencionou papel no art. 150, VI, “D” de forma exemplificativa e não exaustiva. O caráter exemplificativo permite, portanto, que a norma seja interpretada em todo o seu viés teleológico e, nesse caminhar, que livro digital (ou eletrônico) possa gozar do mesmo regime do livro em papel (BRASIL, 2011).

O ministro Dias Toffoli, apreciando o Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional que envolve o alcance da

imunidade com relação ao suporte digital. Neste RE o Estado do Rio de Janeiro questionava decisão do Tribunal de Justiça local (TJ-RJ) que, em mandado de segurança impetrado pela editora, reconheceu a existência da imunidade prevista no artigo 150 (inciso VI, alínea “d”) da Constituição Federal ao *software* denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica e ao disco magnético (CD ROM) em que as informações culturais são gravadas. Para o estado, o livro eletrônico, como meio novo de difusão, é distinto do livro impresso e que, por isso, não deve ter o benefício da imunidade. Segue o julgado:

Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, 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. [...] 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”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 330.817. Reclamante: Estado do Rio de Janeiro. Reclamado: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE nº 192, divulgado em 28/09/2012).

Em votação unânime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988. Os ministros negaram provimento aos Recursos Extraordinários (REs) 330.817 e 595.676, julgados em sessão conjunta.

Para o colegiado, a imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento, além de componentes eletrônicos que acompanhem material didático.

De acordo com o relator da ação, ministro Dias Toffoli, a imunidade constitucional debatida no recurso alcança também o livro digital. Segundo o ministro,

tanto a Carta Federal de 1969 quanto a Constituição de 1988, ao considerarem imunes determinado bem, livro, jornal ou periódico, voltam o seu olhar para a finalidade da norma, de modo a potencializar a sua efetividade. “Assim foi a decisão de se reconhecerem como imunes às revistas técnicas, a lista telefônica, as apostilas, os álbuns de figurinha, bem como mapas impressos e atlas geográficos” (BRASIL, 2011).

Ainda de acordo com o relator, o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta. O vocábulo “papel” constante da norma não se refere somente ao método impresso de produção de livros, afirmou.

Para o ministro relator, o suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus mysticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade.

Nesse contexto, Dias Toffoli frisou em seu voto que a regra da 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 que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para download de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento.

O ministro Dias Toffoli destacou ainda que as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros.

Por conseguinte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, também por unanimidade, aprovou duas teses de repercussão geral para o julgamento dos recursos. O texto aprovado no julgamento do RE 330817 foi: A imunidade tributária constante do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.

No que se refere ao RE 595676, os ministros assinalaram que “a imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados exclusivamente a integrar unidades didáticas com fascículos” (BRASIL, 2011).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após um longo período de entendimentos distintos nas decisões proferidos por diversos tribunais federais do país, o Plenário do Supremo Tribunal Federal definiu no

ano de 2017 que livros eletrônicos também têm imunidade tributária. Os ministros analisaram dois recursos extraordinários com repercussão geral sobre o tema. Sendo assim, os e-books passaram a ter a mesma imunidade tributária de que gozam os livros em papel, definida no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988. O mesmo entendimento foi aplicado para o suporte do conteúdo digital.

Ademais, em abril de 2020 foi criada a Súmula Vinculante n. 57 a fim de sedimentar de vez o entendimento do STF sobre o tema. A referida Súmula institui que a imunidade tributária constante do art. 150, inc. IV, alínea 'D', da Carta Maior aplica-se a comercialização e importação, no mercado interno, do livro eletrônico e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, a exemplo dos leitores digitais, ainda que estes possuam funcionalidades acessórias.

Conclui-se que o principal ganho com o julgamento definitivo é a segurança jurídica para as empresas do setor, uma vez que estas poderão aumentar seus investimentos. Com efeito, o custo com a discussão administrativa e judicial ligada ao assunto deve acabar, também, favorecendo a atuação dessas empresas no país. Por conseguinte, sustenta-se que ampliar o escopo da imunidade tributária é o caminho natural a ser seguido. Por consequência, os livros, jornais e periódicos digitais confirmam uma tendência que já se propagou em demais países, sendo estes, meios fundamentais de democratizar o acesso à cultura, lazer e conhecimento.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ALEXANDRINO, Marcelo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2019.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2012.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 495.385**. Reclamante: Editora Três LTDA. Reclamado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau, Brasília. DJE nº 200, divulgado em 22/10/2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 504.615**. Reclamante: Empresa Folha da Manhã S/A. Reclamado: União Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJE nº 94, divulgado em 18/05/2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 202.149**. Reclamante: União Federal. Reclamado: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Celso de Melo. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. DJE nº 195, divulgado em 10/10/2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 330.817**. Reclamante: Estado do Rio de Janeiro. Reclamado: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE nº 192, divulgado em 28/09/2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 595676** Reclamante: União. Reclamado: Nova Lente Editora. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJE N. 159, divulgado em 19/08/2011.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação. **Processo 5004268-63.2010.404.7000**. Relator: JUNQUEIRA, Álvaro Eduardo. Julgamento em 30-08-2011.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação. **Processo 504246-64.2010.404.7000**. Relatora: MUNCH, Luciane Amaral Corrêa. Julgamento em 05-07-2011.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante** n. 57, Brasília, 2020.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARPINETTI, Ana Carolina; SANTOS, Stella Oger P. Aplicação da norma de imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/1988 aos livros digitais: uma análise à luz

dos recentes precedentes sobre o assunto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.19-30, mar./abr., 2016.

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**, n.100, ano 19, p.35-48, set./out., 2011, p.42-47.

DELGADO, José Augusto. **Imunidades tributárias**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4, 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 18. ed. São Paulo: Atlas 2019.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance**. Revista Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n° 36, Coordenação Dejalma Campos, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MASINA, Gustavo. **ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio; PINHEIRO, Paulo Roberto Meyer; TASSIGNY, Mônica Mota. A imunidade tributária aos e-books frente a atuação doutrinária e jurisprudencial: análise das perspectivas da hermenêutica jurídica constitucional do Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.29-77, mar./abr., 2016, p.71.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imunidades tributárias**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.