

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC SP

LUNA DE SÁ FERNANDEZ

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ART. 150,
VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

SÃO PAULO – SP, 2015

LUNA DE SÁ FERNANDEZ

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ART. 150,
VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Artigo apresentado como requisito para conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC SP, visando à obtenção de título de especialista, sob a orientação do Professor Luciano de Almeida Pereira.

SÃO PAULO

2015

RESUMO

O presente artigo objetiva, inicialmente, tecer algumas considerações acerca da imunidade tributária, sua natureza jurídica e espécies, com especial atenção àquela prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal. Nesse sentido, buscamos demonstrar que o livro digital, também conhecido como *e-book*, detém imunidade tributária da mesma forma que os livros, jornais e periódicos convencionais, ou seja, impressos em papel e palpáveis fisicamente. O tema se justifica em razão do contínuo desenvolvimento tecnológico presente na sociedade contemporânea, que divulga conhecimento, sobretudo por meios informáticos.

Embora o tema ainda esteja sob discussão perante o Supremo Tribunal Federal, entendemos ser possível a interpretação extensiva do art. 150, VI, “d”, da Carta Magna, na medida em que o livro, independente do formato em que se apresenta, é o meio pelo qual se busca atingir a difusão cultural e a proteção aos direitos sociais da educação, informação e do livre pensamento, e, conforme será demonstrado, foi com o intuito de proteger tais princípios que o legislador constituinte criou a norma imunizante do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

Palavras chave: imunidade tributária; livro eletrônico; *e-book*; tributação de livro digital.

ABSTRACT

This article aims to initially make a few remarks about the tax immunity, its legal nature and species, with particular attention to the one provided in Article 150, VI, "d", of the Federal Constitution. In this sense, we demonstrate that the digital book, also known as e-book, has tax immunity in the same way that books, newspapers and periodicals printed on paper and physically palpable. The theme is justified due to the continuing technological development present in contemporary society, which promotes knowledge, especially by electronic means.

Although the issue is still under discussion by the Supreme Court, we believe it is possible to broad interpretation of article 150, VI, "d" of the Federal Constitution to the extent that the book, regardless of the format in which it stands, is the means by which it seeks to achieve the dissemination of culture and the protection of social rights of education, information and free thought, and, as will be shown, was in order to protect such principles that the constitutional legislator created the immunizing rule in Article 150, VI, "d", of the Federal Constitution.

Key words: tax immunity; e-book; taxation of digital book.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO:	4
1. Conceito e Natureza Jurídica.....	6
1.1. Fenomenologia da Incidência Tributária – Aspectos Gerais.....	6
1.2. Imunidade e Competência Tributária.....	7
1.3. Imunidade tributária como Regra de Estrutura.....	9
1.4. Imunidade, isenção e não incidência.....	11
2. Espécies.....	15
2.1. A imunidade das pessoas políticas.....	15
2.2. A imunidade dos templos de qualquer culto.....	16
2.3. A imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social.....	18
2.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.....	19
2.4.1. A imunidade do livro eletrônico.....	21
2.5. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.....	26
3. Conclusão.....	26
BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objeto o estudo das imunidades tributárias tratadas na Constituição Federal de 1988, com especial atenção àquela prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que trata da imunidade dos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão. Assim, buscamos demonstrar ser possível interpretar o aludido dispositivo de forma extensiva, a fim de que a norma imunizante seja igualmente aplicada aos livros digitais, também conhecidos como *e-books*.

Nesse sentido, é certo que o constante avanço tecnológico trouxe inovações para as diversas áreas da sociedade, sobretudo no tocante às fontes do saber, dentre elas, a criação de equipamentos eletrônicos voltados para a difusão cultural, como é o caso dos *e-books*. Neste ponto, vale ressaltar que o intuito destes equipamentos é o mesmo dos livros de papel, qual seja, a transmissão de informação, cultura e do livre pensamento.

No entanto, tratar da extensão da imunidade versada no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, não consiste apenas em discutir se há semelhanças entre os livros de papel e os modelos eletrônicos, ou se um será substituído pelo outro em razão da tecnologia, mas sim enfrentar um tema que hoje é tido como repercussão geral perante o Supremo Tribunal Federal.

Desta forma, antes mesmo de adentrar na análise das imunidades tratadas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, buscamos tecer conceitos prévios acerca da fenomenologia da incidência tributária, além de trazer à baila as diferenças entre os institutos da isenção, imunidade e da não incidência, fundamentais à compreensão do tema de estudo do presente artigo.

Em seguida, buscamos compreender o conceito de imunidade tributária presente no artigo 150, VI, da CF, bem como de cada uma de suas espécies descritas no aludido dispositivo, até o foco central do presente estudo, que é a imunidade dos livros, jornais e periódicos, com especial atenção à possibilidade de extensão da referida norma aos livros eletrônicos.

Por fim, considerando todas as premissas acima mencionadas, concluimos que as imunidades tributárias refletem um comando constitucional dirigido ao legislador ordinário, determinando-lhe a proibição instituir impostos sobre as situações apresentadas pelo Texto Constitucional, cabendo a ele, na condição de intérprete, aplicar a norma em consonância com o desenvolvimento da sociedade, sobretudo no aspecto tecnológico.

1. Conceito e Natureza Jurídica

Antes mesmo de adentrarmos na definição das imunidades tributárias, cabe tecer alguns comentários acerca de conceitos prévios, fundamentais à compreensão do instituto objeto de estudo do presente artigo. Senão vejamos.

1.1. Fenomenologia da Incidência Tributária – Aspectos Gerais

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho¹ diz-se direito positivo “*o complexo de normas jurídicas válidas num dado país*”. Nesse sentido, verifica-se que o direito positivo consiste em um plexo de proposições destinadas a regular o comportamento humano, no que tange às relações intersubjetivas.

Desse modo, o direito positivo é vertido em linguagem competente, a fim de expressar um conjunto de regras voltadas a organizar o comportamento das pessoas dentro do convívio social, com base em um sistema deôntico. Em outras palavras, enquanto complexo normativo regulador da conduta humana, o direito positivo reveste-se de linguagem prescritiva, na medida em que irá ordenar comportamentos baseados em uma lógica do dever-ser.

Assim, o direito enquanto sistema normativo pode ser traduzido a partir de uma série de elementos, os quais mantêm relações mútuas de coordenação e subordinação. Tais elementos se traduzem em normas jurídicas que, por sua vez, estruturam-se a partir de um juízo hipotético-condicional, ou seja, uma vez concretizada a hipótese fática (termo antecedente), forma-se a relação jurídica (termo consequente), integrada pelos sujeitos de direito, com pretensões e deveres recíprocos.

Em outras palavras, podemos afirmar que, uma vez ocorrida a hipótese prevista no critério material da regra matriz de incidência (norma jurídica abstrata) insurge um vínculo entre os sujeitos, o que acarreta no nascimento da relação jurídica (norma concreta).

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.34.

No que tange às relações jurídicas tributárias, seu objeto será sempre o pagamento do tributo, devendo ser observada a hipótese de incidência, ou seja, somente serão obrigações tributárias aquelas decorrentes de mandamento legal. As demais obrigações, ainda que pecuniárias, quando originadas de sanção, não serão tributárias, pois tal classificação iria de encontro ao conceito de tributo trazido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Nesta mesma linha, o Prof. Geraldo Ataliba² afirma que:

Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiro aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado.

Este mandamento legal será descrito pelo legislador com base na discricionariedade que lhe é conferida pela Constituição Federal, no intuito de prover aos entes políticos competência para editarem suas próprias leis, instituindo os tributos por ela definidos e respeitando as limitações ali estabelecidas.

1.2. Imunidade e Competência Tributária

Entende-se por competência tributária a outorga de poder concedida pela Constituição Federal aos entes políticos para criar ou majorar tributos. Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros³:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Assim, observa-se que a competência tributária refere-se ao poder outorgado pela Constituição Federal aos entes políticos para editarem suas próprias leis, instituindo os tributos por ela definidos. Com efeito, observa-se que o texto constitucional apenas define quais os tributos que podem ser criados, não o faz por si só, apenas estabelece regras acerca destes e outorga o poder de criação aos entes da federação, dentro dos limites ali delineados.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed.: Malheiros Editores, 2006, p.53

³ *In Curso de Direito Tributário*, 23ª edição, Saraiva, São Paulo: 2011, p.270

Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros afirma que a imunidade tributária consiste na:

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas jurídicas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴

Com efeito, podemos aduzir que as imunidades tributárias operam na delimitação do campo da competência dos entes tributantes, ainda que de modo negativo, impedindo, assim o surgimento da relação jurídica tributária.

De outro lado, há também quem defina o instituto como limitação à competência tributária, supressão ao poder de tributar do Estado ou, ainda, como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Esta última não procede, pois os institutos da imunidade e da não incidência não se confundem, conforme será demonstrado nos próximos tópicos.

Da mesma forma, ainda seguindo a linha do Prof. Paulo de Barros⁵, não vemos como sustentar a tese de que a imunidade tributária consiste em uma limitação ao poder de tributar ou, ainda, na supressão desta prerrogativa, na medida em que, no campo das imunidades, sequer existe a competência do ente federativo para que esta lhe possa ser suprimida ou limitada.

No ensejo, trazemos os comentários do Prof. Luciano Amaro, segundo o qual, as chamadas “limitações ao poder de tributar” são, em verdade, instrumentos definidores da competência tributária dos entes federativos, na medida em que determinam o que poderá ser tributado e como poderá sê-lo, sendo certo que não podem ser encaradas como obstáculos ao exercício daquele poder. Nesse sentido:

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente. A lei que pretendesse tributar situação imune não

⁴ Idem, p.236.

⁵ Idem, p. 223 a 227.

estaria, propriamente, (ou somente), ferindo o preceito constitucional da imunidade, mas sim, exercendo competência tributária que não é autorizada.⁶

Podemos, por fim, conceituar as imunidades tributárias como regras constitucionais que estabelecem a incompetência dos entes políticos para produzirem normas instituidoras de tributos, na medida em que, em determinadas situações, o instituto cria proibições inequívocas e taxativas ao legislador tributário infraconstitucional.

1.3. Imunidade tributária como Regra de Estrutura

Por oportuno, cumpre asseverar que, de acordo com o Professor Paulo de Barros⁷, sistema é o discurso da Ciência do Direito, podendo também ser o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo. Nesse sentido, o sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Sendo assim, nota-se que o sistema consiste na composição de elementos orientados por uma ideia comum, construído através da interpretação e organização das unidades normativas, de forma estruturada.

Nesse sentido, cumpre salientar que o sistema normativo tem por norma fundamental a Constituição Federal, sendo este, portanto, o último instrumento de aferição da validade semântica dos enunciados prescritivos. Não obstante, é também aonde se encontram os traços delineadores da atividade estatal, bem como os limites que lhe são impostos, conforme já mencionado em linhas anteriores.

Em patamar inferior estão instaladas as demais normas jurídicas que são distribuídas de acordo com a sua classe normativa, devendo ser observada a relação de subordinação e correlação entre elas, além de respeitados os preceitos constitucionais que

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 107.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2012

estruturam e disciplinam a atividade normativa, mantendo-se assim a integridade do sistema normativo como um todo.

Diante disso, cumpre reiterar que, enquanto sistema normativo, o Direito pode ser traduzido a partir de uma série de elementos, os quais mantêm relações mútuas de coordenação e subordinação. Tais elementos se traduzem em normas jurídicas que, por sua vez, estruturam-se a partir de um juízo hipotético-condicional, ou seja, uma vez concretizada a hipótese fática (termo antecedente), forma-se a relação jurídica (termo consequente), integrada pelos sujeitos de direito, com pretensões e deveres recíprocos.

Assim, nota-se que *“toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com as disciplinas das condutas entre os sujeitos da interação social”*⁸.

Contudo, sob uma análise mais detalhada do tema, vê-se que existem determinadas regras cujo objetivo principal consiste na produção de, nos dizeres do Prof. Paulo de Barros, novas estruturas deôntico-jurídicas, ainda que disponham sobre condutas.

Sendo assim, podemos classificar tais estruturas como normas de conduta e normas de estrutura, sendo certo que as primeiras têm como objeto imediato a ordenação final da conduta humana, ao passo que a segunda espécie reflete um grupo de regras cujo caráter é mediato, ou seja, exigem a produção de uma nova norma para que, assim, alcancem o campo material do comportamento intersubjetivo.

Nesse sentido:

Aquilo que se quer expressar é que as regras de que tratamos esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais. As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura às últimas.⁹.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.

⁹ *Idem*

Conforme já mencionado em linhas anteriores, a imunidade tributária reflete técnica legislativa com o fim de excluir do campo tributável determinadas situações. Portanto, não se trata de supressão ou limitação do poder de tributar, concedido pela Carta Magna aos entes federativos, uma vez que, nestas situações este poder sequer existe.

No ensejo, merecem destaque as palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante.¹⁰

Percebe-se então que a imunidade consiste em um dos vários modos de fixação de competência tributária, na medida em que, ao determinar a incompetência dos entes tributantes para instituir determinados tributos, em determinadas situações, a Constituição Federal estaria, de outro lado, delineando negativamente o campo de atuação tributária daqueles entes federativos.

Com base no exposto, podemos concluir que as imunidades tributárias estipulam competências, pelo que devem ser classificadas como regras de estrutura, inseridas no texto constitucional com o intuito de fixar os limites materiais e formais que deverão ser observados pelo legislador ordinário quando da instituição do tributo.

1.4. Imunidade, isenção e não incidência

Conforme visto, a imunidade tributária consiste em uma norma de estrutura que, em situações determinadas, estabelece a incompetência dos entes políticos para instituir o tributo.

Nesse sentido, cumpre destacar que, embora se assemelhem, a imunidade não se confunde com os institutos da isenção e da não incidência, conforme será demonstrado a seguir.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed., São Paulo: NOESES, 2009, p.352.

Assim como as imunidades, a isenção está contida nas normas de estrutura, uma vez que seu conseqüente atinge outras normas, tidas como regras de conduta. Nesse contexto, a isenção atinge diretamente a estrutura da regra matriz de incidência tributária, suprimindo, ainda que parcialmente, a abrangência de um dos seus critérios.

Com efeito, podemos afirmar que a isenção inibe a plena funcionalidade da regra matriz de incidência tributária, na medida em que impossibilita a completa formação da relação jurídica prevista no conseqüente da norma.

Trata-se inclusive de hipótese de exclusão do crédito tributário, nos moldes do artigo 175 do Código Tributário Nacional e é regulado pelos artigos 176 a 179 do mesmo diploma legal¹¹.

Desse modo, verifica-se que na isenção o ente político detém competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, surge a norma de isenção, reduzindo o campo de

¹¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I - às taxas e às contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975) Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. § 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção. § 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>; Acesso em outubro, 2015.

abrangência de um dos critérios da regra matriz de incidência sem, no entanto, destruí-la por completo. Vejamos os comentários do Prof. Paulo de Barros¹²:

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.

Por fim, vê-se que enquanto as normas imunizantes atuam no campo da competência tributária, a isenção atua no exercício desta, impedindo que o gravame fiscal recaia sobre determinados fatos elegidos pelo legislador, detentor do poder de instituir o tributo, este inexistente no campo das imunidades.

De outro lado, importante destacar que imunidade e isenção não se confundem com “não incidência”. Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros¹³ assevera que para alcançarmos o conceito do referido instituto, precisamos antes entender o que é incidência tributária, a qual pode ser definida da seguinte forma:

É evidente que todo fato social que ingressa para o mundo jurídico pela porta aberta dos supostos normativos, uma vez realizado, provoca a incidência e é colhido em cheio, irradiando os efeitos jurídicos que lhe são impostos. (...) A incidência se dá, invariavelmente, de maneira automática e infalível, desde que seja produzida a linguagem competente.

Incidência é, portanto, a subsunção do fato à norma jurídica, ou seja, é a ocorrência de todos os elementos prescritos na norma geral e abstrata que faz irradiar os efeitos jurídicos previstos no seu consequente. Nesse sentido, o Prof. Geraldo Ataliba¹⁴ estabelece que um fato se subsume à lei quando há plena e rigorosa correspondência com a descrição prevista na norma.

Sendo assim, entendemos que a devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária opera-se a partir da concreção do fato previsto na hipótese (antecedente da norma) prolatando-se os efeitos jurídicos previstos no consequente,

¹² *In Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 23ª edição, São Paulo: 2011, p. 239.

¹³ *Idem*.

¹⁴ *In Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros, 6ª edição.

sendo certo que este enquadramento do fato à hipótese normativa tem que ser pleno e rigoroso, para que ocorra verdadeiramente a subsunção, operando-se assim a incidência tributária.

Neste passo, vê-se que não há diferença entre incidência e aplicação do direito, uma vez que a primeira consiste justamente na aplicação da norma jurídica ao caso concreto, mediante linguagem competente e por uma autoridade administrativa. Com efeito, não é possível se falar em incidência sem aplicação do direito.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que a incidência tributária consiste em um fenômeno gerado a partir da formação do fato jurídico tributário, de modo que inicialmente ocorreria o evento (antecedente da norma), seguido pelo fato (mundo social) e somente então, ocorreria o fato jurídico tributário (fato social vertido em linguagem competente).

Portanto, verifica-se que a incidência indica o surgimento da obrigação tributária a partir da ocorrência do fato jurídico, ou seja, é a subsunção do fato à norma jurídica, consiste na ocorrência de todos os elementos prescritos na norma geral e abstrata que faz irradiar os efeitos jurídicos previstos no seu consequente.

Nesse sentido, podemos concluir que a não incidência ocorre quando resta ausente essa subsunção do fato a norma, impossibilitando a exigência do tributo, uma vez que não é instaurado o vínculo obrigacional previsto no consequente da regra matriz, pois a conduta fática não encontra respaldo em nenhuma hipótese normativa.

Dessa forma, nota-se que há clara distinção entre a imunidade e a não incidência, na medida em que a primeira consiste em um conjunto de normas jurídicas constitucionais que atuam no plano da competência tributária, afastando assim a própria instituição do tributo, ao passo que a não incidência reflete a inexistência do dever prestacional do contribuinte perante o Fisco em razão da ausência de enquadramento legal para aquela conduta.

2. Espécies

2.1. A imunidade das pessoas políticas

A Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “a”, veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, uns dos outros.

Este primado jurídico visa resguardar o Pacto Federativo, instituído como forma de se promover a distribuição de poderes entre os entes políticos, de modo que cada uma das unidades federativas pudesse desempenhar suas atividades precípua de maneira autônoma, desde que observada a competência atribuída pelas regras constitucionais.

Nota-se, portanto, que a imunidade recíproca é consequência direta e imediata da isonomia dos entes constitucionais, sendo certo que *“encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas das outras¹⁵”*.

Inclusive, dada a importância da forma federativa adotada pelo Estado, que os legisladores constituintes atribuíram a ela o status de cláusula pétreia, insculpida no inciso I, §4º do artigo 60, da Magna Carta, cuja regra determina que não seja discutida pelas Casas do Congresso Nacional a proposta de emenda constitucional que objetive extinguir a forma federativa adotada pelo Estado Brasileiro.

No ensejo, vale destacar que a imunidade recíproca é extensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no tocante ao seu patrimônio, à renda e aos serviços, atribuído às finalidades precípua ou em decorrência destas, consoante determina o artigo 150, §2º, da Carta Magna. Todavia o §3º do mesmo dispositivo constitucional estabelece, *in verbis*:

§ 3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. In Curso de Direito Tributário, Saraiva, 23ª ed, 2011. p.240

econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Assim, nota-se que a imunidade recíproca não beneficiará os entes políticos, ou suas autarquias e fundações, quando esses, no exercício de suas atividades, promoverem o regime concorrencial com os particulares. Em outras palavras, não haverá a incidência do beneplácito constitucional quando houver intuito lucrativo no desempenho da atividade.

Neste passo, uma vez que a atribuição da imunidade recíproca está diretamente vinculada à Supremacia do Interesse Público sobre o Privado, ao despir-se destas prerrogativas, os entes políticos devem suportar igual ônus tributário, da mesma forma que os particulares, a fim de assegurar o tratamento tributário isonômico previsto no Texto Constitucional.

2.2. A imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade dos templos de qualquer culto visa, primordialmente, a consecução dos valores trazidos pelo princípio da liberdade de crença e da prática religiosa, disciplinado no art. 5^a, incisos VI a VIII da Constituição Federal.

Desta feita, em atenção ao aludido princípio constitucional, nenhum impedimento poderá ser criado com o intuito de dificultar ou impossibilitar a promulgação da atividade religiosa, inclusive no que se refere à carga tributária.

Assim, é certo que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal atinge todos os impostos que incidem sobre o patrimônio, a receita e os serviços prestados pelos templos de qualquer culto.

Nesse sentido, vemos que o legislador constitucional conferiu imunidade aos templos religiosos em razão das atividades ali prestadas, sendo estas consideradas de grande interesse social e cultural, sem haver necessariamente o intuito de lucro. Dessa forma, cumpre salientar que, com relação aos impostos incidentes sobre serviços de estacionamento ou sobre eventual locação de imóvel pertencente à entidade, entendemos

que deve também haver a incidência da imunidade, desde que os valores auferidos sejam destinados ao funcionamento da entidade beneficiada.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal¹⁶ já se manifestou no sentido de que para se analisar a imunidade de entidades religiosas não basta distinguir se o fato gerador está ligado diretamente ou não com a atividade de culto. Mais que isso, imprescindível seria saber qual a destinação da receita advinda destes fatos geradores, podendo aqui, por analogia, aplicar-se a Súmula 724 da Suprema Corte:

Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Portanto, a imunidade não apenas estaria abrangida ao templo em si, mas também aos imóveis que, de forma direta ou indireta, estão com ele relacionados. Seja de forma direta, quando tais imóveis geram algum tipo de receita a ser revertida em prol do templo, ou de forma indireta quando o imóvel significa uma extensão do templo, como é o caso dos cemitérios. Nesse sentido:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.¹⁷

¹⁶ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. (AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178) Acesso em outubro, 2015.

¹⁷ STF - RE 578562/ BA , Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070

Por fim, insta salientar que, da mesma forma que ocorre na imunidade recíproca, caso a atividade desempenhada pelo templo religioso possua qualquer cunho negocial não haverá a incidência da imunidade tributária, já que, nesta hipótese, o intento perseguido é o aferimento de lucro, e não a efetivação do culto religioso.

Nesse sentido, nota-se que o próprio Texto Constitucional estabelece no §4º do artigo 150, que as *“As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*.

2.3. A imunidade dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social

O artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal veda às autoridades tributantes instituírem impostos sobre o *“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”*.

In casu, para que seja concedida a imunidade tributária aos entes tutelados, devem ser observados certos requisitos, como por exemplo, a comprovação, por parte das entidades abarcadas no dispositivo supra, de que não há qualquer exploração de caráter mercantil no desempenho de suas atividades.

De outro lado, deverão também ser atendidos os preceitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que traz os pressupostos formais indispensáveis para a concessão ou manutenção da espécie de imunidade tributária ora abordada, nos seguintes termos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos

Assim, resta claro que a prerrogativa constitucional em questão não é absoluta, de modo que a sua concessão depende da integral observância dos requisitos exigidos pela própria Constituição e pelo Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar. Com efeito, cumpre destacar que a ausência de um ou mais itens impostos pela legislação, resultará na negativa ou descontinuidade do benefício constitucional aos entes tutelados.

Nesse sentido, por se tratar de regra constitucional cuja eficácia depende da efetiva comprovação dos requisitos legais exigidos pelo CTN¹⁸, ficar-se-á a cargo das respectivas entidades requerer ao fisco o reconhecimento da norma imunizante, devendo lhe ser concedidas ou mantidas enquanto forem verificados os pressupostos necessários a sua fruição.

Uma vez tecidas estas breves considerações acerca da imunidade descrita no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, passamos, no próximo tópico, a tratar do tema central deste artigo: a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, com enfoque na possibilidade de extensão do benefício aos livros eletrônicos.

2.4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

A imunidade de imprensa, como também é conhecida a imunidade dos livros, periódicos e papéis destinados à sua impressão, se encontra disposta no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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

¹⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (...)

VI - instituir impostos sobre:

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Assim, nota-se que o Texto Constitucional, ao estabelecer a imunidade de imprensa, tem como escopo garantir a difusão da cultura e da educação, além de assegurar a liberdade de expressão e a manifestação do pensamento.

Tais valores foram consagrados pelo Texto Maior¹⁹, de tal modo que devem ser perseguidos por todos os entes políticos como forma de aprimorar o desenvolvimento sócio cultural de cada povo.

Sendo assim, em consonância com tais preceitos, é possível notar que o conceito de livro adotado pela Constituição extrapola o próprio conjunto físico em si, de tal sorte que devem ser considerados todos os suportes físicos e formatos, desde que sejam hábeis a garantir a manifestação de ideologias e pensamentos, bem com a difusão do conhecimento.

Nesse sentido, destacamos as palavras do Professor Hugo de Brito Machado, ao afirmar que *“a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão há de ser entendida em seu sentido finalístico.”*²⁰

Diante disso, dada a importância destes veículos de comunicação e interação social, entendemos que ideia a imunidade tributária aqui tratada alcança, não somente os livros, jornais, periódicos em papel, mas também as demais modalidades de mídia, desde que apresentem o mesmo conteúdo e finalidade dos objetos abarcados pelo beneplácito constitucional tratado no artigo 150, VI, “d”.

2.4.1. *A imunidade do livro eletrônico – Int*
Constituição Federal.

150, VI, “d”, da

¹⁹ Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 292

Conforme mencionado alhures, os livros, jornais e periódicos, independente do formato em que se apresentam, refletem o meio material pelo qual se busca atingir a difusão cultural e a proteção aos direitos sociais da educação, informação e do livre pensamento.

Portanto, ao compreender a imunidade de imprensa no seu sentido finalístico, torna-se plenamente cabível a interpretação extensiva do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, a fim de que as mídias digitais sejam também alcançadas pelo manto da imunidade tributária, da mesma forma que os livros de papel.

Nesta mesma linha é o posicionamento de Roque Carraza, que traz a definição de livro da seguinte forma:

Deveras, *livro*, na acepção do art. 150, VI, ‘d’, da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em fita de vídeo etc.) (...) “Com isso, já percebemos que não só o livro, o jornal e o periódico convencionais são imunes aos impostos, como, também, os objetos que lhes fazem as vezes.”²¹

Se assim não o fosse, seria necessário ignorar que os povos da antiguidade se valeram de materiais diferentes do papel para transmitir seus conhecimentos e suas ideias através da história, os quais muito provavelmente não se enquadrariam no conceito atual e predominante do livro.

Por outro lado, incontestável é que uma nação só poderá avançar se for provido ao seu povo o acesso à educação, informação e à liberdade de pensamento, todos expressamente previstos no rol dos direitos e garantias fundamentais da Carta Magna de 1988, em seu artigo 5º.

Com efeito, ao obstar a cobrança de impostos sobre os livros e periódicos, o legislador constituinte buscou difundir e estimular a produção da atividade literária, além

²¹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário . 25ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 865/866

de, sobretudo, impedir o manejo do instrumento tributário com finalidade inibitória da difusão de ideias e informações.

Essa ideia de difusão da liberdade de pensamento, cultural e desenvolvimentista se estende igualmente ao insumo, meio básico, tradicional e mais comum de veiculação das publicações, qual seja, o papel de impressão. Assim, é cediço que o beneplácito constitucional também se aplica a ele, conforme estabelece o próprio artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal. Contudo, em tempos de grande avanço tecnológico, resta saber se a imunidade tributária aqui tratada se aplica somente ao papel propriamente dito ou se pode ser estendida às mídias digitais, cada vez mais presentes no nosso dia a dia.

Conforme já mencionado diversas vezes ao longo do presente trabalho, a finalidade precípua da imunidade descrita no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal é por ao alcance de todos a informação, o desenvolvimento social, a educação e a cultura, sem qualquer tipo de discriminação.

Assim, considerando que o atual estágio tecnológico da humanidade põe à disposição uma gama de recursos audiovisuais, de caráter cultural ou científico, vemos que a imunidade tributária em tela pode ser estendida aos demais insumos, e não apenas ao papel, tomando por base um conceito amplo do termo “livro”. Ou seja, observados os pressupostos acima mencionados, bem como o constante desenvolvimento da tecnologia, é forçoso concluir que a norma imunizante atinge todo e qualquer suporte sobre o qual o livro se revele, seja ele físico ou virtual.

Portanto, o que conceitua o livro não é a matéria da qual é feito, mas sim o seu conteúdo e a finalidade que possui de preservação da cultura humana, em toda e qualquer forma de conhecimento. Nesse sentido:

Não é, pois, o *support*, a matéria prima que irá conceituar o livro. Não, livro é o conteúdo gravado. Livro tem a função ao mesmo tempo de preservar e divulgar. Livro tem a função de tornar o pensamento eterno, de transcender o espaço, de realizar encontros e semear em mentes novas o que já foi meditado, descoberto e inventado por outras mentes. (...)

A interpretação semântica das imunidades é ampla. Assim quando a norma constitucional se refere a papel, refere-se, também, a qualquer outra matéria de

que o livro é feito. E mais: refere-se a qualquer outro insumo necessário à produção do livro.²²

Como dito anteriormente, a imunidade tributária para livros eletrônicos é tema de repercussão geral perante a Corte Suprema. Nesse sentido, o ministro do STF, Dias Toffoli explica a controvérsia que surge em razão da interpretação da referida norma constitucional, tratando, assim, das duas principais correntes – a restritiva e a extensiva:

A corrente restritiva possui um forte viés literal e concebe que a imunidade alcança somente aquilo que puder ser compreendido dentro da expressão ‘papel destinado a sua impressão’. Aqueles que defendem tal posicionamento aduzem que, ao tempo da elaboração da Constituição Federal, já existiam diversos outros meios de difusão de cultura e que o constituinte originário teria optado por contemplar o papel. Estender a benesse da norma imunizante importaria em desvirtuar essa vontade expressa do constituinte originário. (...) Em contraposição à corrente restritiva, os partidários da corrente extensiva sustentam que, segundo uma interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, a imunidade serviria para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação, o que, em última análise, revelaria a intenção do legislador constituinte em difundir o livre acesso à cultura e à informação.²³

Desta forma, é arrazoado pensar que na época da elaboração do texto constitucional, o legislador, apesar de ter contato com a tecnologia digital esta não era tão difundida e, por isso, compreensível a ausência de contemplação destes aparelhos pela norma imunizante. Com efeito, entendemos que passa a ser dever do intérprete adaptar a nova realidade ao texto da lei, cabendo a ele também acompanhar o movimento tecnológico crescente da sociedade.

Nesse sentido, aduz Hugo de Brito Machado²⁴:

A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se

²² PACHECO, Angela Maria da Motta. *Imunidade Tributária do Livro*. In: Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. Coord. Geral: Hugo de Brito Machado, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.26-27.

²³ STF, Imunidade tributária de livro eletrônico é tema de repercussão geral. Supremo Tribunal Federal, 13 nov.2012. <Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=223771>> acesso em 28.09.2015

²⁴ *In* Curso de Direito Tributário . 30ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009;

impõe. O entendimento contrário, por mais respeitáveis que sejam, e são, os seus defensores, leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo, especialmente no que concerne à interpretação especificamente constitucional.

Nota-se, portanto, que o referido Autor é adepto da interpretação extensiva, na medida em que amplia o alcance da imunidade constitucional para as novas tecnologias em prol da defesa dos direitos e liberdades sociais.

Atualmente, em razão deste constante avanço tecnológico, vemos que a jurisprudência vem se equilibrando, embora ainda não tenhamos uma posição pacífica acerca do tema que, inclusive, se encontra em repercussão geral no STF, conforme já mencionado anteriormente.

Nesse contexto, insta salientar que os princípios emanados pela Carta Magna não servem apenas para explicar, esclarecer ou ser fundamento de uma regra, sendo certo que possuem força normativa e, portanto, devem ser respeitados e aplicados como tal.

Assim, aplicar uma interpretação literal à norma do art. 150, VI, “d” da CF seria um grande retrocesso, visto que não atenderia o escopo principal da norma imunizante, que é permitir livre acesso à cultura, à informação e à educação, além de incentivar a liberdade de expressão, garantias essas protegidas pelo próprio Texto Constitucional. Portanto, resta claro que a função do intérprete não é atuar como legislador positivo, mas, antes de tudo, respeitar a Constituição e fazê-la efetiva.

Por essa razão não poderiam os *e-books* sofrer a tributação de impostos unicamente pelo fato de a Constituição não trazer previsão expressa desta vedação, pois, do contrário, frente à evolução e a cada inovação tecnológica haveria que se mudar o texto constitucional, o que seria inconcebível nos dias atuais, tendo em vista a velocidade com que estas inovações vêm ocorrendo, especialmente na esfera informativa.

Com efeito, a fim de se evitar constantes mudanças no texto constitucional, sobretudo em razão do longo e complexo processo a que tais mudanças são submetidas, é que a atividade do intérprete se mostra tão importante no cumprimento dos preceitos trazidos pela Carta Magna.

Nesse sentido, é válido destacar que toda norma constitucional precisa ser decifrada, sendo certo que não deve o intérprete se ater a uma única possibilidade interpretativa, posto que o direito não é uma ciência exata, muito pelo contrário, consiste em um ramo passível de constantes mudanças, visto que tem por escopo o estudo das relações intersubjetivas.

Sendo assim, embora o intérprete deva guiar-se pelo texto da Constituição, ao mesmo tempo deve considerar mais uma série de fatores, como o fato da norma estar situada dentro de um sistema, de ser provida de um fundamento racional e uma finalidade própria, bem como deve observar a circunstância histórica que gerou o nascimento daquela norma.

Com base em todo o exposto, é inquestionável o fato de que tanto o suporte físico quanto o conteúdo do livro representam manifestações culturais do homem e, com isso, buscam incentivar a transmissão da informação, o incentivo à cultura e ao livre pensamento. Portanto, é o significado do livro que se encontra atrelado à norma imunizante do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal. Nesse sentido:

Em outras palavras, se, por força da experiência colateral, chego à conclusão de que o critério jurídico de identificação do termo livro é o que se refere ao seu conteúdo e não ao seu suporte físico, formularei o juízo “Esta coisa é um livro” toda vez que os elementos da coisa examinada identificarem-se com os do significado da palavra livro, qual seja, o conteúdo. Assim, o termo livro, naquele dispositivo que trata da imunidade, representará o seu conteúdo e não o seu suporte físico.

Feito isso, poderei afirmar que o livro, enquanto conteúdo, é imune, independentemente do seu suporte físico, porque o significado constitucional de livro aponta para o mencionado conteúdo²⁵.

Isso posto, vemos que são os fins a que se destinam os livros que os tornam acobertados pelo manto da imunidade tributária, uma vez que são objetos voltados à difusão de ideias, informações e conhecimento. Assim, de nada importa o suporte físico, devendo o art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal ser interpretado sob seu aspecto finalístico, qual seja, salvaguardar a cultura, a liberdade de imprensa e a difusão do

²⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Imunidade sobre o Livro Eletrônico*. In *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, Coord. geral: Hugo de Brito Machado, 2ª ed. Atlas, 2003, p. 217.

pensamento; direitos estes conferidos ao cidadão sob a égide do atual regime democrático em que vivemos.

2.5. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil

Merece especial destaque a imunidade trazida pela Emenda Constitucional 75/2013, que acrescentou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, para instituir imunidade tributária sobre *“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”*.

Isso porque a referida norma pode influenciar diretamente na interpretação da imunidade tributária dos livros, revistas e periódicos, na medida em que a nova regra tem por objetivo afastar a incidência de impostos sobre CDs e DVDs, ou arquivos digitais, com obras musicais de autores brasileiros. Assim, nota-se um grande avanço do legislador constituinte no tocante à proteção da cultura nacional e sua veiculação, inclusive por meios digitais.

Nesse sentido, vemos, mais uma vez, que é possível aplicar o beneplácito constitucional descrito no art. 150, VI, “d” da Carta Magna aos chamados *e-books*, visto que o objetivo do dispositivo consiste, sobretudo, na transmissão de informação, cultura e do livre pensamento, conforme já mencionado diversas vezes ao longo do presente estudo.

3. Conclusão

Ao longo do presente estudo foi possível verificar que as imunidades tributárias operam na delimitação do campo da competência dos entes tributantes, ainda que de modo negativo, impedindo, assim o surgimento da relação jurídica tributária. Assim, restou demonstrado que as imunidades devem ser classificadas como regras de estrutura, inseridas no texto constitucional com o intuito de fixar os limites materiais e formais que deverão ser observados pelo legislador ordinário quando da instituição do tributo.

De outro lado, vimos também que as normas imunizantes não devem ser confundidas com os institutos da isenção e da não incidência, uma vez que, enquanto as imunidades atuam no campo da competência tributária, a isenção atua no exercício desta, impedindo que o gravame fiscal recaia sobre determinados fatos elegidos pelo legislador, detentor do poder de instituir o tributo, este inexistente no campo das imunidades.

Da mesma forma, há clara distinção entre a imunidade e a não incidência, na medida em que a primeira consiste em um conjunto de normas jurídicas constitucionais que atuam no plano da competência tributária, afastando assim a própria instituição do tributo, ao passo que a não incidência reflete a inexistência do dever prestacional do contribuinte perante o Fisco, em razão da ausência de enquadramento legal para aquela conduta.

Por fim, após analisar individualmente cada uma das espécies de imunidade previstas na Constituição, restou demonstrado que é plenamente possível extensão da imunidade tributária concedida aos livros, revistas e jornais feitos de papel aos livros eletrônicos, notadamente em face da evolução tecnológica experimentada pelos veículos de informação.

Não obstante, insta salientar que os livros, revistas e periódicos ainda dão margem a discussão entre contribuintes e a Administração Tributária, especialmente no que se refere à forma de veiculação do seu conteúdo. Para o Fisco, a referida norma não alcançaria os chamados *e-books*, na medida em que, por não ter sido expressa com relação ao formato digital, a imunidade trazida pela Carta Magna não comportaria interpretação extensiva, trazendo para o campo de incidência dos impostos os livros em formato digital.

No entanto, entendemos que a previsão contida no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal não pode ser entendida em sua forma literal e restritiva, de modo a abarcar apenas os livros em papel. Nesse sentido, a concepção de livro deve ser entendida sob um enfoque finalístico, na medida em que, independente do formato em que se apresenta, o livro sempre possuiu a mesma função, que é difundir conhecimento e ideias.

De fato, a atividade do intérprete não deve ocorrer de modo desvinculado do sistema normativo, mas sim de maneira sistemática com os demais dispositivos que a ela se vinculam, a fim de garantir a melhor aplicação da regra. Contudo, é importante notar que se deve buscar o verdadeiro fim previsto pelo legislador, utilizando-se, para tanto, da interpretação teleológica.

A partir daí, ao interpretar sistematicamente o art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal com o restante do texto constitucional e, ainda, segundo o contexto em que o legislador constituinte criou a referida norma imunizante, chega-se à clara conclusão de que o objetivo do referido dispositivo foi garantir a livre manifestação do pensamento e o amplo e irrestrito acesso à informação, e não apenas salvaguardar o objeto denominado livro dos tributos.

Diante do exposto, apesar de a maioria da doutrina entender aplicável a referida imunidade a livros eletrônicos, a jurisprudência ainda não está pacificada, de forma que alguns tribunais acolhem a tese da imunidade recaindo sobre o produto final, qual seja, transmissão do conhecimento, ao passo que outros entendem ser uma imunidade objetiva, recaindo exclusivamente sobre a literalidade do artigo. No STF, o tema ainda não foi pacificado e encontra-se em repercussão geral.

Assim, conforme esclarecido ao longo do presente artigo, em uma interpretação teleológica, a imunidade conferida aos livros diz respeito à proteção à liberdade de pensamento e ao acesso à informação, de forma que não deve o intérprete aplicar uma visão restritiva em relação à atividade intelectual.

No ensejo, merecem destaque as palavras de José Artur Lima Gonçalves²⁶:

Sustentar que a imunidade ao livro é valor constitucionalmente positivado para proteção não da criação e propagação das ideias, mas sim da “reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”, é inominável sandice, reveladora da incapacidade de perceber a diferença entre mensagem e veículo, entre fim e meio, entre coerência interna de sentido do sistema constitucional e

²⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. *A Imunidade Tributária do Livro*, In *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. Coord. geral: Hugo de Brito Machado, Atlas: 2003.

arbítrio. É, enfim, recusar eficácia ao valor positivado pela Constituição, que determina exuberante e especial prestígio, acompanhado de peculiar e extraordinária proteção, relegando a propagação de ideias, com o desenvolvimento cultural daí decorrente (...).

Neste passo, não nos parece razoável que a Constituição, ao estabelecer a imunidade tributária ora tratada, tenha vinculado o termo “*livro*” ao papel propriamente dito, pois, se assim o fosse, acabaria por afastar os demais processos tecnológicos de transmissão de ideias e pensamentos, indo de encontro aos seus próprios princípios e garantias, a exemplo do quanto disposto no art. 220 do Texto Maior.

Por oportuno, cabe destacar que, conforme afirma o Professor Roque Antônio Carazza²⁷, ao interpretar o art. 150, VI, “*d*” da Carta Magna de forma extensiva, não se está acrescentando palavras ao texto constitucional, mas sim levando a aplicação de um texto normativo até os limites pretendidos pelo legislador constituinte.

Em suma, entendemos que, por se tratar de uma ciência voltada ao estudo das relações intersubjetivas, o direito deve sempre acompanhar as transformações da sociedade, a fim de adaptar-se a estas mudanças e melhor estruturar a conduta humana dentro do convívio social.

Desta feita, é certo que a sociedade avançou nos meios de transmissão de informação, e por isso, estes novos recursos devem ser abarcados pela norma imunizante inserta no art. 150, V, “*d*”, da Constituição Federal de 1988, na medida em que sua finalidade precípua em nada difere daqueles mecanismos veiculados em papel.

Portanto, embora não se tenha uma previsão expressa quanto a imunidade dos livros eletrônicos no Texto Maior, entendemos que, em razão de todo o avanço tecnológico atualmente em curso, deve o intérprete considerar esta possibilidade quando da leitura do art. 150, VI, “*d*”, da Constituição Federal, a fim de, sobretudo, conferir eficácia plena aos direitos de acesso à informação, cultura e livre manifestação do pensamento.

²⁷ CARAZZA, Roque Antônio. Livro Eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, “*d*”, da Constituição Federal. *In* Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. Coord. Geral. Hugo de Brito Machado. 2ª edição. Atlas, 2003.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009;

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed.: Malheiros Editores, 2006;

BRASIL, Constituição Federativa da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em setembro, 2015.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em setembro, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009;

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 23ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011;

CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009;

MACHADO, Hugo de Brito. (Coordenação geral). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003;