



## IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO: INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO STF OU DEFESA DA LIBERDADE DE PENSAMENTO E DA EXPRESSÃO DA ATIVIDADE INTELLECTUAL, ARTÍSTICA, CIENTÍFICA E DE COMUNICAÇÃO

*Maurício Nedeff Langaro*<sup>1</sup>\*

*Patrícia da Luz*<sup>2</sup>\*

### RESUMO

O presente ensaio tem por escopo abordar a possibilidade de extensão da imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão aos livros eletrônicos. A justificativa é de que o art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal (CF) objetivou proteger a livre manifestação do pensamento. Além de que, pende de análise no Supremo Tribunal Federal (STF) um Recurso Extraordinário (Rext), com repercussão geral reconhecida, sobre a imunidade dos livros eletrônicos ou *e-books*. O objetivo geral é verificar a possibilidade da imunidade para o livro eletrônico, seja em *cd-rom*, *dvd* ou digital. E, os objetivos específicos são identificar as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como avaliar as imunidades constantes na CF, em especial as do art. 150, VI. A problemática do estudo é se a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão pode ser ampliada para os livros eletrônicos. A resposta considerará uma interpretação teleológica e extensiva da norma, e, não mais uma interpretação literal e restritiva. Conclui-se que, ao prever determinada norma de imunidade, o Constituinte teve por objetivo assegurar a liberdade de expressão intelectual, científica e artística, além de facilitar o acesso da população à cultura e à informação, direitos e garantias fundamentais, relacionadas à dignidade da pessoa humana e a democracia. Portanto, deve-se considerar a extensão da norma aos chamados *e-books*. Na elaboração do artigo utilizou-se do método de abordagem dedutivo e o método de procedimento bibliográfico. A técnica de pesquisa baseia-se no uso de documentos indiretos, basicamente de bibliografia em livros e artigos científicos.

**Palavras-chave:** Extensão da Norma. Imunidades. Limitações ao Poder de Tributar. Livros Eletrônicos. STF.

### ABSTRACT

This text is scope to address the possibility of extending the immunity of books, newspapers and periodicals and the paper intended for the printing to electronic

<sup>1</sup> Advogado; Mestre em Direito pela UNISC; Especialista em Direito do Estado pela UFRGS; Titulado pela Escola Superior da Magistratura/Ajuris; Professor da Faculdade de Direito da UPF; Professor/Palestrante da Escola Superior de Advocacia (ESA/OAB-RS); email: mauricio@bernardeselangaro.adv.br.

<sup>2</sup> Acadêmica da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo/Campus Passo Fundo; email: dl.patricia@live.com.

books. The justification is that the art. 150, section VI, paragraph "d" of the Federal Constitution (FC) aimed at protecting the free expression of thought. Apart from that, it hangs analysis at the Federal Supreme Court (STF) An extraordinary appeal (Rext), with recognized general repercussion on the immunity of electronic books or e-books. The overall objective is to verify the possibility of immunity for electronic book, either on CD-ROM, DVD or digital. And, the specific objectives are to identify the constitutional limitations on the power to tax and to evaluate the immunities contained in the CF, particularly the art. 150, VI. The study of the issue is whether the immunity of books, newspapers and periodicals and the paper intended for the printing can be extended to electronic books. The answer will consider a teleological and extensive interpretation of the rule, and no longer a literal and restrictive interpretation. It follows that, by providing standard derived immunity, the Constituent aimed to ensure freedom of intellectual expression, scientific and artistic, and facilitate people's access to culture and information, rights and guarantees related to the dignity of human staff and democracy. Therefore, one should consider the extension of the rule to e-books. In preparing the article we used the deductive method of approach and the method of literature procedure. The search technique based on the use of indirect documents basically the scientific bibliography in books and articles.

**Keywords:** Electronic Books. Extension Standard. Immunities. Limitations to Taxing Power. STF.

### **Considerações Iniciais**

O presente trabalho discute a extensão da imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão ao livro eletrônico. O estudo se justificativa em razão de que, ao prever ditas imunidades no art. 150, inciso VI, alínea "d", CF, o Constituinte teve por escopo proteger a livre manifestação do pensamento e a difusão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação para toda a população, que são direitos e garantias fundamentais (art. 5º, incisos IV e IX, CF), (co)relacionadas à dignidade da pessoal humana e a democracia.

Assim, o objetivo geral é identificar a possibilidade de estender a imunidade para o livro eletrônico (*e-book*, seja em cd-rom, dvd ou digital), tendo em vista a grande evolução sofrida pela sociedade nos últimos tempos. Logo, os objetivos específicos foram analisar as limitações constitucionais ao poder de tributar, que envolvem princípios, bem como identificar as imunidades constantes na CF, em especial a do art. 150, VI, "d".

Então, tem-se a problemática deste estudo: a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão pode ser ampliada para os livros eletrônicos? A resposta considerará uma interpretação extensiva da norma, e, não

mais uma interpretação literal e restritiva, visto que a norma constitucional para nada serve se não atender os anseios da sociedade. Logo, não se pode mais ficar apegado apenas a conceitos arcaicos e debates teóricos, desconsiderando a realidade e o pluralismo do mundo contemporâneo, sobretudo na era digital ou eletrônica.

O trabalho se justifica, sobretudo, em razão de que pende de análise no STF, desde setembro de 2012, o Recurso Extraordinário (REExt) n. 330.817, com repercussão geral reconhecida, sobre o assunto.

Ademais, o trabalho se estrutura em três tópicos. O primeiro, abordando as limitações ao poder de tributar, as quais envolvem princípios tributários. O segundo cuidará das imunidades em sentido geral, e, o terceiro, especificamente das imunidades previstas no art. 150, VI, "d", da Magna Carta.

## **1 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**

As limitações ao poder de tributar, de regra, decorrem da própria competência tributária imposta pela CF. Então, apesar de se falar em limitações ao poder de tributar, ora ou outra, se discorrerá sobre a competência tributária, um desdobramento de uma das características fundamentais ao federalismo, a competência.

Assim, os limites do poder de tributar, invariavelmente, perpassam pela compreensão do que a CF reserva em termos de tributação a cada ente federado. Destaca-se que a competência tratada é a legislativa, de elaboração de leis de cunho tributário, que servirão para os entes federados arrecadarem recursos para cumprirem suas obrigações constitucionais. Contudo, não se ficará apegado a minúcias, logo, não se tratará o que cabe a cada ente em termos de competência tributária.

A competência tributária não pode ser entendida como o poder de tributar, porque este somente o tinha o legislador constituinte, ou melhor, a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana e tudo podia. Depois de promulgada a CF, têm-se as competências tributárias, que a própria CF dividiu entre os entes políticos e autônomos – União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal (CARRAZA, 2002, p. 429). Portanto, conceituando competência tributária, pode-se seguir as palavras de Melo (2007, p. 148), para quem ela *“é a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de*

*incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativo e passivo), a materialidade, base de cálculo e alíquota”.*

Quanto à competência tributária no Brasil, cada ente político - União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal - possui legitimidade para a criação<sup>3</sup> e cobrança de determinados tributos, tudo autorizado pela CF. Nesse sentido, é importante referir que o sistema tributário nacional, na verdade, é um sistema constitucional tributário, com toda sua base na Lei Fundamental, o que se coaduna com os ensinamentos de Kelsen<sup>4</sup> sobre o fundamento de validade das normas em um ordenamento jurídico. Ou, então, segundo Carraza (2002, p. 430) “*a Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos*”, mas o autor vai mais longe, dizendo que “*aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive e principalmente em matéria tributária*” (CARRAZA, 2002, p. 438).

E, por conseguinte, como há as competências, também há as limitações ao poder<sup>5</sup> de tributar, ou seja, as restrições impostas pelo sistema jurídico à União,

---

<sup>3</sup> “Em suma, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – agora acrescentamos – de modo inalterável. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.” (CARRAZA, 2002, p. 434)

<sup>4</sup> “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.” (KELSEN, 2000, p. 217)

<sup>5</sup> Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ora da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as pessoas jurídicas titulares de competência tributária. Alguns preferem dizer, em vez de *limitações da competência*, *limitações ao poder de tributar*, e talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são na verdade impostas *ao poder* de tributar, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do *poder*, resulta a *competência*. Mas essa questão terminológica não tem grande importância, pelo menos em estudo ao nível deste *Curso*. Por isto vamos utilizar, aqui, indistintamente, *limitações da competência*, como está no CTN, e *limitações ao poder*, como está na Constituição Federal. Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os limites. Em sentido restrito, entende-se como *limitações do poder de tributar* o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem

Estados, Distrito Federal e Municípios (MACHADO, 2010, p. 290). Tais limitações estão estabelecidas na CF, e envolvem tanto princípios quanto imunidades. Analisar-se-á, então, em um primeiro momento, os princípios constitucionais tributários, e, em seguida, discorrer-se-á sobre a questão das imunidades.

Seguindo o próprio termo, princípio significa começo, início. Juridicamente é ou são os pensamentos diretores e informadores do ordenamento (MIRANDA, 2002, p. 4), guiando a interpretação do direito e servindo de fundamento do sistema jurídico, além de terem função normativa e de integração, servindo como fonte supletiva em caso de ausência ou obscuridade de lei. Contudo, nem todos os princípios estão explícitos no ordenamento constitucional, alguns são implícitos (BARROSO, 2004, p. 372-373; LEAL, 2006, p. 111-112).

Em matéria tributária, seguindo a classificação mais frequente, estudar-se-ão os seguintes princípios: (I) da legalidade tributária; (II) da isonomia; (III) da irretroatividade; (IV) da anterioridade; (V) da proibição do confisco; (VI) da liberdade de tráfego; (VII) da uniformidade geográfica; (VIII) da capacidade contributiva; (IX) da transparência dos impostos; (X) da seletividade.

O princípio da legalidade tributária ou da reserva legal, certamente é o mais importante dos princípios tributários, pois impede que os entes com competência tributária exijam tributos que não tenham sido instituídos por lei (MACHADO, 2010, p. 292). Sua previsão consta no art. 150, I, CF, que diz “*ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

De acordo com a Carta Magna vigente, somente a lei (Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal, dependendo do tributo), pode criar ou majorar tributos. Entretanto, há exceções ao princípio da legalidade, pois o Poder Executivo pode estabelecer a alíquota de alguns impostos, sendo: o II (imposto de importação), IE (imposto de exportação), IPI (impostos sobre produtos industrializados), IOF (impostos sobre operações financeiras) e CIDE-Combustíveis (contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis). Determinados impostos podem ter suas alíquotas modificadas ou majoradas por simples ato administrativo, desde que atendidas às condições e limites estabelecidos em lei autorizativa, e, na ausência desta, restará a regalia ao

Executivo Federal. (COELHO, 2012, p. 182)

A CF preceitua no art. 5º, *caput*, que todos são iguais perante a lei, sendo vedadas distinções de qualquer natureza. Em matéria tributária, o princípio da isonomia - ou igualdade - está no art. 150, II, CF, ao determinar ser vedado às pessoas políticas: "*Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*".

Indubitavelmente, não é tarefa fácil conceituar o que vem a ser igualdade, é o que indaga Becker (1972, p. 452-7), "O que é justo? O que é igual? O que é desigual?". Para Greco (2000, p. 115-116):

O denominado princípio da igualdade, na sua formulação clássica, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade. Modernamente, Jorge Miranda expõe três pontos em que se assenta o princípio do sentido, a saber: "a) Que igualdade não é identidade e igualdade jurídica não é igualdade natural ou naturalística; b) Que igualdade não significa proibição do arbítrio e intenção de racionalidade e, em último termo, intenção de justiça; c) Que a igualdade não é uma "ilha" é "parte do continente", encontra-se conexas com outros princípios, tem de ser entendida — também ela — no plano dos valores, critérios e opções da Constituição material". O conceito de igualdade, por sua vez, tem como núcleo típico a ideia de equilíbrio no tratamento das relações e situações. Haverá isonomia se o ordenamento assegurar um regime equilibrado entre situações e posições distintas. Ou seja, tem por pressuposto a existência de situações diferentes (não idênticas) às quais, no entanto, deve ser assegurado um tratamento jurídico equilibrado e não discriminatório. Por isso, a função principal do princípio é evitar a existência de previsões discriminatórias injustificadas. Estes, aliás, são o perfil e função típicas da figura, como ensina Jorge Miranda quando expõe que "sentido primário do princípio é negativo: consiste na vedação de privilégios e discriminações" sendo que "privilégios são situações de vantagem não fundadas".

Sendo assim, conforme assevera Coelho (2012, p.234), "*o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: a) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; b) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente*".

Outro princípio constitucional tributário está inserido no art. 150, III, "a", CF, e refere ser proibido cobrar tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que tenha instituído ou aumentado o tributo. Trata-se do princípio da irretroatividade tributária. Amaro (2012, p. 141) explica o princípio:

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Como os demais princípios, o da irretroatividade visa à proteção do contribuinte, para que este não tenha que responder pelo pagamento de tributos até então não existentes. Entretanto, haverá retroatividade quando se fizerem presentes as hipóteses do art. 106, do Código Tributário Nacional (CTN), que na verdade aplicam-se para os casos de interpretação, desde que não aplique penalidade às infrações, ou, então, simplesmente, beneficiem o contribuinte (diminuindo ou excluindo pena e/ou infração).

O princípio constitucional tributário da anterioridade está descrito no art. 150, III, “b”, CF, e determina a proibição de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. O tributo somente pode ser cobrado no exercício posterior àquele em que foi instituído ou majorado, conhecido vulgarmente como princípio da anterioridade anual.

Todavia, o princípio da anterioridade tem algumas exceções, descritas no §1º do art. 150, CF, sendo: empréstimo compulsório objetivando atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF); imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, I, II, IV e V, CF); e impostos extraordinários em caso de guerra externa (art. 154, II, CF).

Complementando o princípio supracitado, a Emenda Constitucional n. 42/2003 incorporou ao art. 150, III, a alínea “c”, a qual dispõe sobre a proibição das pessoas políticas de cobrarem tributos antes de 90 (noventa) dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Porém, esta anterioridade, dita nonagesimal, soma-se a anterioridade anual, logo, um tributo somente pode ser cobrado no ano seguinte ao da publicação da lei que o instituiu, e, depois de noventa dias da publicação da lei. Sobre esse tema trata Sabbag (2009, p. 62):

É imperioso enaltecer, de início, que o Princípio da Anterioridade Anual Tributária foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de

19 de dezembro de 2003, segundo a qual se passou a vedar a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal. [...] Dessa forma, robusteceu-se a anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir, a partir de 2004, obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em nítida aplicação cumulativa, garantindo-se ainda mais o contribuinte contra uma tributação inopinada.

Porém, há exceções, hipóteses nas quais não precisa esperar os 90 dias para a cobrança do tributo, que são as seguintes: empréstimo compulsório objetivando atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF); imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (na exceção da anterioridade anual estava o imposto sobre produtos industrializados, agora retirado), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, I, II, III e V, CF); e impostos extraordinários em caso de guerra externa (art. 154, II, CF); e, a fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA - art. 155, III, CF) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU - art. 156, I, CF).

Quanto ao princípio do não confisco, também conhecido por princípio da vedação de tributo confiscatório, ele está previsto no art. 150, IV, CF, o qual versa ser vedado às pessoas políticas “*utilizar tributo com efeito de confisco*”. Bruyn Júnior (2002, p. 72-73) considera confiscatório o tributo que:

Exigido de forma desproporcional à sua causa determinante (a capacidade contributiva), absorve, de modo agudo, total ou parcialmente a propriedade em sua concepção estática ou dinâmica, inviabilizando ou dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir criando riquezas.

Essa limitação ao poder de tributar, segundo alguns tributaristas, ao tempo da constituição anterior, visava garantir o direito à propriedade, o que já não pode ser visto somente sobre este aspecto, mas considerando todo o sistema, “*em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto*” (MACHADO, 2004, p. 58).



Contudo, o não confisco não pode ser visto como algo isolado, ou melhor, tratado apenas como aspecto de política fiscal<sup>6</sup>, dissociado da tributação extrafiscal, pois certas vezes a tributação pode ser usada com o fito de constranger algumas atividades dos particulares, como se elas não interessassem à coletividade, ao mesmo tempo em que o Estado não as considera ilícitas<sup>7</sup> e não quer proibi-las. Ex.: a tributação incidente sobre as bebidas alcoólicas e cigarros<sup>8</sup>. A este tipo de atuação estatal se denomina tributação extrafiscal<sup>9</sup>, e a dita repressora. Mas há também a tributação extrafiscal favorecedora, ou seja, em alguns casos ocorre uma não tributação e até uma diminuição desta, como é o caso da não incidência, da isenção e da diminuição de alíquotas, a fim de promover o desenvolvimento e a inclusão social, a partir do incentivo ao exercício de algumas condutas, meramente na atividade econômica<sup>10</sup>. Exemplo de tributação extrafiscal favorecedora seria o Simples Nacional.

O art. 150, V, CF, trata do princípio da liberdade de tráfego e estabelece que as pessoas políticas estão proibidas de “*limitar o tráfego de pessoas e bens por*

---

<sup>6</sup> "Mais, entre nós, como de resto lá fora, não está constitucionalmente vedada a possibilidade de o Estado utilizar o imposto (e quem diz o imposto diz o agravamento do imposto) com o objectivo ou finalidade principal ou dominante de evitação de certos comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários (impostos sufocantes na terminologia alemã, e *destrutive taxes* na designação anglo-saxónica), caso em que, em rigor, não estamos face a (verdadeiros) impostos subsumíveis na 'constituição fiscal' (dominada por uma exigente reserva de lei e pelo princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva), mas antes perante típicas medidas de intervenção económica e social por via fiscal a subsumir na 'constituição económica' (ancorada num flexível princípio da legalidade e nas exigências do princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*). Por isso, impõe-se nesta sede distinguir muito claramente os verdadeiros impostos ou impostos fiscais, que têm por objectivo ou finalidade principal a obtenção de receitas, dos falsos impostos ou impostos extrafiscais cuja finalidade principal é, em direitas contas e no limite, evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador. O que os configura como verdadeiros 'impostos suicidas', os quais, como bem se compreende, não podem ter por suporte a 'constituição fiscal'." (NABAIS, 2006, p. 19)

<sup>7</sup> "O Estado não pode tributar, ou melhor, não se pode ter como hipótese de incidência da norma tributária condutas tidas por ilícitas, as quais sofrem a incidência da norma penal." (FURLAN, 1998, p. 133)

<sup>8</sup> Nota de rodapé n. 58. (CARRAZA, 2002, p. 93)

<sup>9</sup> "De nossa vez, conceituamos a extrafiscalidade dos impostos como sendo a forma empregada pelo Estado, exclusivamente via tributação, para atingir fins não meramente arrecadatários, mas preponderantemente ordinatórios, quer para incentivar determinados comportamentos, quer para desestimulá-los (impostos proibitivos), afastando-se eventuais efeitos confiscatórios. Dissemos *exclusivamente via tributação* para ressaltar que não poderá haver regulamentação do comportamento humano mediante atuação direta do Estado concomitantemente ao emprego da tributação extrafiscal, que, como vimos, é forma indireta de se disciplinar o comportamento social." (FURLAN, 1998, p. 133)

<sup>10</sup> Discorrendo sobre a tributação no Brasil, Rodrigues diz que esta tem dois sentidos teleológicos bem distintos, num busca sustentar e manter o Estado, noutra atenta para a construção do desenvolvimento econômico e social, logo, respectivamente, tem-se a fiscalidade e a extrafiscalidade tributária, "institutos jurídicos vigentes aqui na *terra brasilis*". (RODRIGUES e FREITAS, 2009, p. 2.687)

*meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público*". Dessa forma, a única ressalva possível, disposta na própria CF, é a cobrança de pedágio.

Surge, também, explícito no art. 151, I, CF, a proibição da União estabelecer tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, nem praticar diferenciação tributária para um Estado em detrimento de outro. Trata-se do princípio da uniformidade geográfica. Há, todavia, uma ressalva a esse princípio, que é a concessão de incentivos fiscais, o que praticamente anula a regra. (DIFINI, 2008, p. 91)

Ademais, a CF consagra o princípio da capacidade contributiva no art. 145, §1º, que diz que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]". Amaro (2012, p.163), discorre sobre o princípio em comento:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Cumprindo ainda destacar, que o princípio da capacidade contributiva só é aplicável aos impostos, e, que a expressão "sempre que possível" do dispositivo constitucional, não se refere ao princípio em tela, mas ao caráter pessoal dos impostos. (DIFINI, 2008, p. 83)

O princípio da transparência dos impostos, também conhecido como princípio da transparência fiscal, está disposto no art. 150, §5º, CF, e discorre que "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". O objetivo deste princípio é que o consumidor seja esclarecido sobre os tributos que incidem sobre determinados bens e serviços, havendo, neste caso, uma correlação com o princípio da informação, direito básico do consumidor nas relações de consumo, com

previsão expressa no art. 6º, III<sup>11</sup>, Código de Defesa do Consumidor - Lei 8.078/90 - (AMARO, 2012, p. 172).

O princípio da seletividade está previsto no art. 153, §3º, I, CF, e tem por objetivo taxar alíquotas maiores a produtos menos essenciais e menores aos considerados mais essenciais, sendo sua aplicação restrita ao IPI e ao ICMS. (DIFINI, 2008, p.90)

Portanto, finalizada a análise dos princípios constitucionais tributários, que, juntamente com as imunidades e isenções, compõe verdadeiras limitações ao poder (competência) de tributar, passa-se, por subsecutivo, ao estudo das imunidades constantes na CF, em especial aquelas dispostas no art. 150, VI.

## **2 Imunidades na Constituição Federal de 1988**

Inicialmente, antes de tratar das imunidades tributárias constantes na CF, faz-se necessário expor uma breve síntese da distinção entre isenção, não incidência e imunidade.

Conforme as atribuições de Machado (2010, p. 242-243), isenção é a exclusão de parcela da hipótese de incidência da norma de tributação, dada através da lei, ou seja, isenção<sup>12</sup> “é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação” (MACHADO, 2004, p. 225). Já a não incidência ocorre quando determinados fatos não estão abrangidos pela definição legal de hipótese de incidência. Como exemplo desta diferenciação cita-se o caso do imposto de importação, onde a hipótese de incidência é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, sendo que, outros fatos não incorporados nessa hipótese configuram o que se denomina de não incidência.

Ainda seguindo os ensinamentos de Machado (2010, p. 243-244), importa distinguir isenção de imunidade. A imunidade ocorre quando uma lei ordinária de tributação estiver impedida de incidir sobre determinado fato, pessoa ou categoria de

---

<sup>11</sup> "Art. 6º São direitos básicos do consumidor: [...] III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; [...]"

<sup>12</sup> A isenção é uma decorrência do poder de tributar, o que para José Souto Maior Borges “na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar.” (BORGES, 1980, p. 32); “Esta definição parte da estrutura legislativa, oriunda das normas constitucionais de competência tributária, pelas quais quem tributa pode isentar, mas apenas no que for de sua competência, pois não é permitida a isenção heterônoma.” (LUNARDELLI, 1999, p. 84-85)

pessoas, por uma norma constitucional. Na realidade, a imunidade distingue-se da isenção devido à posição hierárquica superior que ocupa.

Em que pese o conceito de imunidade tributária, Machado (2010, p. 300) é categórico:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra jurídica da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência tributária.

Segundo Carraza (2002, p. 627-628), as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, sendo que, nem mesmo emenda constitucional pode anulá-las ou restringi-las, pois elas são a expressão do princípio federativo. Logo, como o art. 60, §4º, I, CF, proíbe a proposta de emenda constitucional que vise abolir a forma federativa de Estado, as imunidades não podem ser alteradas, excluídas ou restringidas por emenda constitucional (MACHADO, 2004, p. 275). Infringir uma regra de imunidade equivale incidir em inconstitucionalidade.

Após essas breves conceituações, passa-se então a analisar as imunidades constantes na CF, de forma clara, mas sucinta, até porque o objetivo não é esgotar o assunto em matéria de imunidades, porém destacando as constantes no art. 150, VI, CF. Cabe referir, contudo, que apesar da regra constante do art. 150, VI, CF, falar em imunidades de impostos, não de tributos, já que aqueles seriam espécie destes, Machado (2004, p. 272) refere que a efetividade das imunidades seria ampla, abrangente, cumprindo sua verdadeira finalidade, se abrangesse todos os tributos, não apenas os impostos. O Supremo Tribunal Federal (STF), porém, já disse, exemplificativamente, que as imunidades dos impostos não abrangem as contribuições - COFINS -, como no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 332.963, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 23.05.06, DJ de 16.06.06 (STF, 29 out. 2015).

Dentre as mais relevantes das imunidades está a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, "a", CF, onde consta que as pessoas políticas não podem instituir impostos sobre patrimônio, rendas e serviços, uns dos outros. No CTN o mesmo dispositivo se encontra no art. 9.º, IV, "a".

Em relação à imunidade recíproca, esta também é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que concerne ao

patrimônio, renda e serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, §2º, CF). Porém, a imunidade não se aplica à renda, ao patrimônio e aos serviços (empresas públicas e as sociedades de economia mista) relacionados a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou quando ocorra contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador de pagar imposto relativo ao bem imóvel (art. 150, §3º, CF). Contudo, o STF no Agravo Regimental na Ação Cível Originária n. 803, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 26.11.14, DJE disponibilizado em 11.02.15, publicado em 12.02.15 (STF, 29 out. 2015), já excepcional a regra da imunidade no que toca aos Correios, ou a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), em razão do regime de monopólio relativo ao serviço, concedido expressamente pela própria CF.

Outra imunidade tributária é encontrada no art. 150, VI, “b”, CF, dispondo que nenhum imposto poderá incidir sobre os templos de qualquer culto, o que também está disposto no art. 9º, IV, “b”, CTN. Templo, segundo a definição apresentada por De Plácido e Silva (1982, p. 1371) é:

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram cultos ou cerimônias religiosas. Dir-se-á, então, templo católico, templo protestante. Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas.

Templo é, portanto, o edifício ou o terreno onde se pratica o culto religioso. Trata-se de uma imunidade objetiva, ou seja, nenhum legislador pode instituir imposto onde o templo esteja contido na matéria tributável. Entretanto, segundo as lições de Baleeiro (1974, p.92), “*não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo-edifício também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto*”. Há, neste caso, uma ampliação ao significado da palavra templo, mas não se exclui o caráter objetivo da imunidade.

Seguindo as lições de Baleeiro, percebe-se que as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do bispado e das paróquias não estão incluídas na imunidade dos templos (BALEIRO, 1974, p. 92). Neste sentido também se coaduna o entendimento de Machado (2010, p. 304):

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

Reza o art. 150, VI, “c”, CF, que são vedadas às pessoas políticas instituir impostos sobre *“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”*. É o mesmo que consta no art. 9.º, IV, “c”, CTN.

Os partidos políticos e suas fundações, desde que regularmente constituídos, estão imunes, visto terem o objetivo de garantir a democracia no Brasil. No que tange às entidades sindicais, estão abrangidas pela imunidade em questão apenas aquelas referentes aos trabalhadores, ou seja, as que não se configuram em empregadores (COSTA, 2001, p. 171). Quanto às instituições de educação ou de assistência social, estas não podem ter fins lucrativos, é o que declara Machado (2010, p. 306):

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros, são obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

De acordo com os ensinamentos de Costa (2001, p.180-181), a lei exigida pelo art. 150, VI, "c", CF, é lei complementar<sup>13</sup>, pois somente esta espécie legislativa pode estabelecer limitações ao poder de tributar. No caso desta imunidade a regulamentação está inserida no art. 14, CTN, para o qual são requisitos que devem ser observados pelas entidades: a) não distribuição de qualquer parcela do respectivo patrimônio ou renda a título de lucro ou participação nos resultados; b)

---

<sup>13</sup> Estas entidades, entretanto, deverão atender certos requisitos expressos em lei, conforme determina o próprio dispositivo constitucional. No caso trata-se de lei complementar, uma vez que esta matéria se constitui numa limitação constitucional ao poder de tributar. Então, é aplicável o art. 146, II da Constituição Federal. Assim, não poderá mera lei ordinária especificar os requisitos para a imunidade das instituições de educação e de assistência social. No caso, a lei complementar em questão é o próprio Código Tributário Nacional, que expressa os seus requisitos no seu art. 14. (COSTA, 2001, p.180-181)

aplicação integral, no Brasil, dos seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais; c) manter escrituração das receitas e despesas em competentes livros que atendam todas as formalidades legais capazes de assegurar sua exatidão.

E, no que respeita a imunidade do art. 150, VI, "d", CF, ou seja, relativa aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, por constituir o objeto principal do presente estudo, será tratada especificamente a seguir.

### **3 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e a possibilidade de aplicação aos livros eletrônicos (e-books)**

Dispõe o art. 150, inciso VI, "d", CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre "*livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*". Esta imunidade também está prevista no art. 9.º, IV, "d", CTN.

Ao tratar da imunidade em tela, o Constituinte objetivou proteger a livre manifestação do pensamento, não inibindo a produção de livros, jornais e periódicos. Nesse sentido, vale destacar o que consta da ementa do Recurso Extraordinário n. 174.476, relator o Ministro Marco Aurélio:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos. (RExt n. 174.476, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 26.09.96, DJ de 12.12.97. *In*: STF, 29 Out. 2015).

Contudo, importa, nesta seara é a aplicação, ou melhor, a interpretação das imunidades tributárias, principalmente a do livro e seus acessórios, a qual, já se diz, nunca foi pacífica na jurisprudência do STF. A **favor da imunidade**: apenas os materiais relacionados ao papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico para fotocomposição por laser), conforme RExt n. 178.863, estão abrangidos pela imunidade; o papel, filmes para a produção de capas de livros, material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final (capas de livros sem capa-dura) está abrangido pela

imunidade, RExt n. 392.221; e até publicações "menos tradicionais", como álbuns de figurinhas (RExt n. 221.239) e listas telefônicas (RExt n. 199.183), estão abrangidas pela imunidade constitucional.

Estariam **excluídos da imunidade**: a imunidade não se estende aos outros insumos não compreendidos na expressão "*papel destinado à sua impressão*", no Agravo Regimental no RExt n. 324.600; não estão compreendidos na imunidade os serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final, de acordo com o RExt n. 230.782; o veículo publicitário, mesmo em razão de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, não sendo abrangido pela imunidade de impostos, de acordo com o RExt n. 213.094.

Salta à baila algumas expressões utilizadas como razão de decidir, especialmente, no que se refere as publicações não tradicionais, como no RExt n. 199.183, no sentido de que são imunes "*as publicações 'que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas'*", além da ementa do RExt n. 221.239:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RExt n. 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 25.05.04, DJ de 06.08.04. In: STF, 29 out. 2015)

Apresenta-se, então, a problemática deste estudo, se a imunidade do art. 150, VI, "d", se aplicaria extensivamente aos livros eletrônicos ou *e-books*, sejam em CD's, DVD's, ou simplesmente no mundo virtual (digital). Ressalta-se, inclusive, que a própria doutrina já levantou esta hipótese - problema -, como Machado (2004, p. 279-280), logo, a questão não é nova. Como já se constatou, a CF não tem previsão - expressa - para esse tipo de imunidade, portanto, a solução do problema dependerá de interpretação (COSTA, 2001, p.199).



Bem, ao interpretar uma norma jurídica, o intérprete deve extrair dela tudo aquilo que ela tem de essencial, analisando seu sentido e fixando seu alcance, a fim de delimitar as situações e as pessoas que a norma interpretada se aplica. (NUNES, 2005, p. 245-246; CONCEIÇÃO, 1999, p. 27) Por ser a norma jurídica um comando dirigido à conduta dos cidadãos, individual ou coletivamente considerados (SILVA, 2005, p. 28), pode ela sofrer transformações decorrentes da adaptação a novas situações que surgem em função da evolução tecnológica, científica e/ou sociocultural, por isso se diz que a ciência do Direito é dinâmica, ou seja, aberta às modificações sociais. (CONCEIÇÃO, 1999, p. 27)

Por subsecutivo, para fixar o sentido e o alcance da norma, no caso da imunidade para os livros eletrônicos, deve-se utilizar a interpretação teleológica, a qual, segundo Nunes (2005, p. 269), é aquela que “*considera os fins aos quais a norma jurídica se dirige*”, além da interpretação extensiva, que “*amplia o sentido e o alcance apresentado pelo que dispõe literalmente o texto da norma jurídica*” (NUNES, 2005, p. 273).

Alerte-se, porém, que não se poderá ficar apegado ao extremo rigor da norma tributária, nem que seja por analogia, como no caso do art. 111, CTN, o qual determina a interpretação literal da lei tributária que trate de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Requer-se, então, segundo Sen (2000, 51-109 e 261-337, *passim*), uma mudança comportamental sistêmica, uma mudança absoluta de padrões e modelos, ou melhor, por se tratar de uma conduta, é alentador ter em mente o fato de que o abandono de um círculo vicioso acarreta um círculo virtuoso. Logo, pode-se falar também em liberdade com desenvolvimento. Mas ter efetivamente a liberdade requer a capacidade para fazer algo, a qual pode ser induzida pelo Estado, através do direito, mas que também impõe responsabilidades, sejam sociais, individuais ou econômicas, ainda que implícitas no seio do legislador e do julgador.

Todavia, não se pode esquecer que o legislador nem sempre pode prever e abranger todas as situações possíveis, por essa razão, deve-se considerar o problema das lacunas nas normas jurídicas. Ademais, em 1988, quando a CF foi publicada a internet era incipiente, quiçá os livros eletrônicos. Então, cabe ao intérprete superar essas falhas do ordenamento jurídico, conforme assevera Nunes

(2005, p. 277): “*interpretação é o meio através do qual o intérprete colmata a lacuna encontrada*”.

Ora, o Constituinte não previu os avanços tecnológicos que levaram às discussões atuais acerca das normas de imunidade aqui tratadas, mas deixou claro os objetivos da norma imunizante, sob a visão do STF: “[...] *evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação*” (RExt n. 221.239).

Portanto, com o passar do tempo surgiram novas tecnologias, onde se propaga o pensamento, as ideias e a cultura em geral, e essa realidade não pode ser ignorada pelos operadores do direito. É o que dispõe Carrazza (2002, p. 681):

Segundo estamos convencidos, a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos do pensamento*, isto é, de *meios de difusão de cultura*. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada *era de Gutemberg*, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os *sucedâneos dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos *CD-Roms* e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional.

Na mesma linha Machado (2010, p. 307):

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 por fim 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 impõe. Os entendimentos contrários 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.

Por conseguinte, afirma-se que a norma imunizante dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão deve ser interpretada de forma teleológica e extensiva, abrangendo também os livros eletrônicos ou *e-books* (sejam em CD's, DVD's ou digitais), visto que, a sociedade está em constante mutação, e a

interpretação e aplicação das normas, sobretudo as constitucionais, devem acompanhá-la.

Exsurge, então, que há um Recurso Extraordinário no STF, o de n. 330.817, com repercussão geral reconhecida, relator o Min. Dias Toffoli, aguardando julgamento, justamente para decidir sobre a imunidade incidente sobre o livro eletrônico.

### **Considerações Finais**

O estudo realizado, sem a pretensão de esgotar o assunto, discorreu sobre a possibilidade de extensão da imunidade do art. 150, VI, "d", CF, aos livros eletrônicos. Uma das justificativas é, por exemplo, a pendência de julgamento pelo STF de Recurso Extraordinário sobre o assunto, em sede de repercussão geral.

Para tanto, se discorreu sobre as limitações do poder (competência) de tributar, tratando, portanto, sobre competência de tributar e princípios que a limitam. Discorreu-se, ainda, sobre imunidade, conceituando-a e caracterizando-a, mas também lhe diferenciando da isenção e da não incidência.

E, por derradeiro, se tratou especialmente da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. No ponto, se discorreu sobre a interpretação aplicada pelo STF, ora ampliando o sentido da norma, ora restringindo.

Por conseguinte, defendeu-se uma interpretação desapegada de conceitos arcaicos, que não pode fugir da realidade. Ora, vive-se a era tecnológica, da evolução da ciência, da arte, da cultura e da comunicação. Então, a norma constitucional deve evoluir com a sociedade e ser interpretada de uma forma teleológica e extensiva.

Assim, se o Constituinte da época - 1988 - teve por finalidade assegurar a liberdade de expressão intelectual, científica e artística e de facilitar o acesso da população à cultura e à informação, cabe aos operadores do direito primar para que este fim magnânimo seja alcançado.

Portanto, conclui-se que, para que o verdadeiro escopo objetivado pela norma prevista no art. 150, VI, "d", CF, seja atingido, deve-se considerar a ampliação da norma aos chamados *e-books*, ou, livros eletrônicos, tendo em vista a constante mutação social e a disseminação da cultura e do conhecimento através dos meios tecnológicos.

Sem desconsiderar que, se o Constituinte teve por escopo proteger a livre

manifestação do pensamento e a difusão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação para toda a população, que são direitos e garantias fundamentais (co)relacionadas à dignidade da pessoa humana, também buscou propiciar o conhecimento e exercício da democracia.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acessado em: 29 out. 2015.

BRYN JÚNIOR, Herbert Comélio Pieter de. *Princípio do não confisco*. 1. ed. São Paulo: Novas Conquistas, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 38/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONCEIÇÃO, Márcia Dominguez Nigro. *Conceitos indeterminados na constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições — uma figura sui generis*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LEAL, Rogério Gesta. *Estado, administração pública e sociedade: novos paradigmas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. rev. e atual. de conformidade com a Emenda Constitucional 53/06, as Leis Complementares 122/06, 123/07, 124/07 e 125/07 e a Resolução 33/06 do Senado Federal. São Paulo: Dialética, 2007.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Saraiva, 2005.

RODRIGUES, Hugo Thamir e FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta e REIS, Jorge Renato (org.). *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. 1. ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009, p. 2.687, tomo 9.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário – ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. v 4.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005.