

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS

ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS LIVROS: UMA PERSPECTIVA EMPÍRICA
DA EFICÁCIA

Lucas Valentim Mendes

Rio de Janeiro

2017

Lucas Valentim Mendes

A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS LIVROS: UMA PERSPECTIVA EMPÍRICA
DA EFICÁCIA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito

Professora Orientadora: Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro

2017

LUCAS VALENTIM MENDES

**A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS LIVROS: UMA PERSPECTIVA EMPÍRICA
DA EFICÁCIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: _____ de _____ de 20____

Banca Examinadora:

Frana Elizabeth Mendes

Avaliador 1

Avaliador 2

Agradecimentos

A Deus, que primeiro me amou, e tem me guiado na jornada da vida. Essa não seria a mesma sem Ele.

Aos meus pais, Ronaldo e Vânia, e a minha irmã, Beatriz, por terem me sustentado, em todos os sentidos, no decorrer desses anos. Importância que não pode ser medida em palavras.

A todos os familiares, que certamente contribuíram para a concretização desse momento.

A minha namorada Lays, a quem agradeço por todo o carinho, paciência e amor, sem ela este trabalho não estaria finalizado.

Aos amigos que a universidade proporcionou para o resto da vida: Carla Aires, Thaís Medeiros, Lucas Seta, Victor Guimarães, Henrique Paduan e Yago Fonseca.

À Dra. Judith Régis, que me ajudou a crescer como profissional e ser humano, e ao Dr. Francesco Conte, que foi ponto nodal na minha aprovação no Exame da Ordem e demonstrou o que é ética e caráter no serviço público, sendo certo que sempre levarei seus ensinamentos no meu coração.

Às amigas da Procuradoria, Érika Sena e Thaiana Alcantara, que estiveram apoiando o tema desde o início.

"Um país se faz com homens e livros."

(Monteiro Lobato)

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a imunidade constitucional aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no artigo 150, VI, *d*, da Constituição da República Federativa do Brasil, sob a ótica da eficácia empírica. Para alcançar princípios constitucionais de suma importância, como a liberdade de expressão, de pensamento, difusão da cultura, educação, assim como o efeito imediato de barateamento do livro, o instituto em tela proporciona a desoneração das obras. Sendo assim, diante de sua utilidade e do decorrer de vinte e nove anos da vigência da Carta Magna de 1988, o estudo analisa a eficácia concreta da norma constitucional, no sentido de saber se e em que medida ela cumpre com o papel desejado. Para tanto, além de abordar o recente entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do tema, foram pesquisados aspectos editoriais do livro, o mercado brasileiro e o consumo por parte da população.

Palavras-chave: Imunidade. Eficácia. Livro. Empírico.

ABSTRACT

The present work deals with constitutional tax exempt to books, newspaper, journals and the role intended to their printing, according for in article 150, VI, d, of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, from the perspective of empirical efficacy. To achieve constitutional principles of utmost importance, as freedom of expression, of thought, dissemination of culture, education, as well as the immediate effect of cheapening of the book, the institute provides tax cuts. Therefore, before the utility of the work and the length of twenty nine years of the validity of the Letter of 1988, this study analyzes the empirical efficacy of the constitutional rule, in order to know if and how well it meets with the desired role. For this purpose, besides approach the recent doctrinal and case law understanding concerning this topic, not only editorial aspect of the book were surveyed, but also the brazilian market and consumption by the population.

Keywords: Immunity. Effectiveness. Book. Empirical.

Sumário

1. Introdução	9
2. Dos princípios constitucionais tributários	10
2.1 Princípio da estrita legalidade tributária	10
2.2 Princípio da isonomia	13
2.3 Princípio da irretroatividade.....	16
2.4 Princípio da anterioridade	17
2.4.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade	19
2.5 Princípio da capacidade contributiva.....	20
2.6 Princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório	21
3. Da imunidade tributaria	22
3.1 Histórico	22
3.2 Conceito	23
3.3 Natureza jurídica	28
4. Da isenção tributária	29
4.1 Conceito	29
4.2 Natureza jurídica	31
4.3 Classificações	32
5. Distinção entre imunidade e isenção	33
6. Imunidade constitucional aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.	35
6.1 Histórico	35
6.2 À guisa da classificação	36
6.3 Da valoração e extensão do conceito de livro, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão	37
6.4 Os e-books e os e-readers.....	46
7. Ratio da imunidade do livro	52
8. Análise crítica da jurisprudência do STF	55
9. Eficácia empírica da imunidade do livro	64
10. Conclusão	76
11. Referências Bibliografias	78

1. Introdução

O livro, seja em qualquer época e formato, manuscrito ou impresso, é de suma importância tanto para o coletivo, quanto para o individual. É a escrita que proporciona o avanço intelectual da sociedade e a evolução do ser humano, haja vista que o armazenamento e compartilhamento de informações garantem a manutenção e desenvolvimento de pensamentos e teses, bem como estimula o raciocínio crítico, argumentativo e o emocional do indivíduo.

Os fenícios, que viveram ao noroeste do Oriente Médio e tiveram seu ápice entre os anos de 1200 e 900 a.C., são lembrados pelo pioneirismo na navegação e pela criação do alfabeto, composto por vinte e duas letras. A invenção desse sistema de escrita possibilitou a transferência do conhecimento para as demais gerações, transformando-os em uma das sociedades mais desenvolvidas de sua época.

O império egípcio é um dos povos antigos que possui uma das maiores heranças culturais, uma vez que preservaram, por meio dos papiros, seus ensinamentos e sua cultura até a atualidade. A criação da escrita ideográfica também proporcionou, posteriormente, o desenvolvimento do alfabeto fonético pelos fenícios.

Os hebreus também consolidaram seu legado cultural através dos anos por meio da escrita. O Pentateuco, primeiros cinco livros do Torá, narra o início da história do povo hebreu e forma os pilares do judaísmo e do cristianismo até os dias atuais.¹

Nota-se, portanto, que a cultura manuscrita proporciona a evolução da sociedade. Na antiguidade, as nações que se destacaram foram aquelas mantiveram esse costume, enquanto povos que tinham a oralidade como meio de comunicação não preservaram seus conhecimentos às demais gerações, uma vez que muitas informações eram perdidas ou transmitidas incorretamente.

¹ RIZZI, Marco. **A IMPORTÂNCIA DO LIVRO NA SOCIEDADE.** Disponível em: <<https://pt.linkedin.com/pulse/importância-do-livro-na-sociedade-marco-rizzi>> Acesso em: 05/11/2017

Não só isso, mas o livro possui papel central no crescimento do ser humano, garantindo o avanço intelectual, crítico e emocional. São as obras, através da apresentação de ideias, que permitem a visualização de novas perspectivas, o aprendizado e desenvolvimento da criatividade e da capacidade argumentativa.

Tendo em vista a importância central das publicações para a evolução da humanidade, o constituinte de 1988 trouxe previsão expressa acerca do tema no artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal, garantindo aos livros e seus similares a imunidade constitucional. Desse modo, as obras gozam do benefício da desoneração tributária, tornando-se financeiramente acessíveis a todos, bem como um meio através do qual princípios constitucionais como a liberdade de expressão, de pensamento, difusão da cultura, educação, são alcançados.

À luz do destaque histórico do livro, da utilidade da imunidade constitucional e do decorrer de quase trinta anos da vigência da constituição brasileira, passemos a analisar o real impacto da norma na sociedade, no sentido de saber se e em que medida ela cumpre com o papel desejado.

2. Dos princípios constitucionais tributários

2.1 Princípio da estrita legalidade tributária

Há, no texto constitucional, um mandamento genérico que consubstancia o princípio da legalidade, qual seja, o art. 5º, II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Em outras palavras, a lei, norma positivada, é o meio pelo qual se obriga determinado indivíduo a tomar, ou não, certa atitude.

Relevante notar que, no direito tributário, o princípio da legalidade é desenvolvido no art. 150, I, da Constituição Federal: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Bem como no art. 97, I, do Código Tributário Nacional: "Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção".

A estrita legalidade tributária é um dos meios através da qual a Constituição limita o poder de tributar do Estado, pois veda a exigibilidade de crédito que não possua fato gerador previsto em lei. Sendo assim, é um instrumento constitucional que oferece tanto segurança jurídica, como econômica, aos contribuintes, já que os Entes Federativos, somente através da lei, poderão criar e majorar os tributos.

A estrita legalidade formal ocorre quando a Carta Magna exige lei para a criação do tributo, ou seja, reserva de lei, preocupando-se com a forma e não com o conteúdo. O meio adequado, via de regra, é a lei ordinária, todavia, há casos específicos em que é necessário o uso de lei complementar (arts. 148, 153, VII e 154, I).

Façamos uma análise pormenorizada do art. 150, I, da Constituição.

A Carta de 1988 optou pelo uso do termo "exigir ou aumentar tributo". Todavia, assim como o Código Tributário Nacional, melhor seria se usasse expressões como instituir ou majorar, criar ou aumentar. Quando é feita referência ao verbo exigir este possui a denotação de cobrar, demandar, requisitar, e não de criar, que é o real sentido normativo. Se assim o fosse, estariam os Entes Federativos vedados de realizar atividade administrativa e não legislativa. Independente da utilização terminológica, a vedação constitucional é pertinente à atividade normativa de instituição, ou criação, do tributo.²

Questão interessante no meio doutrinário é a instituição de tributos e sua competência, sendo necessário o apontamento de algumas ressalvas. Instituir significa transmutar o direito vigente, e, para tanto, a Constituição estabelece os órgãos competentes. A problemática gira em torno da possibilidade do legislador, ao criar o tributo, poder delegar ao Poder Executivo a incumbência de definir as hipóteses de sua incidência sem que isso afete a competência instituída pela Constituição Federal. Analisando o caso à luz do princípio da separação dos poderes e da legalidade, cabe ao legislativo a criação de tributos, restando ao

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo. 2015. p. 206

administrador função meramente regulamentadora e não normativa. A estrita legalidade tributária implica que a lei, ao entrar em vigor, possua todos os elementos capazes de estabelecer a relação obrigacional tributária, e não que a Administração tenha discricionária para tanto. Sendo assim, a competência atribuída ao Poder Legislativo é exclusiva, não podendo esse delegá-la, inteira ou parcialmente, ao Executivo.

A estrita legalidade material, sintetizada na tipicidade tributária, atem-se ao conteúdo mínimo da lei, e não na forma. Estabelece que na criação de determinado tributo deve-se demonstrar elementos suficientes para que seja formulada uma relação obrigacional tributária, ou seja, o tributo deve estabelecer a incidência da norma ao caso concreto. Os elementos que caracterizam a hipótese de incidência tributária são: o fato a ser tributado, base de cálculo, alíquota, identificação do sujeito passivo e ativo, localidade e temporalidade. Faz-se necessário, portanto, a presença de todos os elementos supracitados para que seja criada uma obrigação tributária entre o sujeito passivo e ativo.

Existe, no entanto, uma previsão esculpida na Carta Magna, precisamente no art. 153, §1º, onde: "É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.". Seria essa permissão ao Poder Executivo, de alterar as alíquotas dos impostos referidos, uma exceção ao princípio da legalidade?

A resposta é negativa. O que estabelece o artigo não é a livre alteração de alíquotas pelo Executivo, acarretando na criação de novos parâmetros, mas sim a modificação das alíquotas dentro dos limites preestabelecidos em lei. Sendo assim, o Poder executivo não cria a norma, ao contrário, é esta que fixa os limites em que aquele poderá atuar. O regulamento exercido pelo Executivo nada mais é do que um agir conforme a lei.

Apesar disso, parte da doutrina entende que a alteração da alíquota prevista no art. 153, §1º, da Constituição Federal é uma exceção ao art. 150, I, uma vez que majoraria o tributo. Ocorre que, como visto acima, o aumento da carga tributária já está previsto, restando ao administrador tão somente agir dentro do preceito legal.

Por fim, mas não menos importante, é de extremo relevo suscitar a questão das medidas provisórias. Caberia a instituição e majoração de tributos através delas?

A medida provisória é o instituto previsto no art. 62 da CRFB através do qual o Presidente da República, em casos de relevância e urgência, edita atos normativos com força de lei. O §2º do mesmo artigo prevê claramente a possibilidade de instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória:

Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Portanto, a medida provisória é uma exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, uma vez que poderá versar sobre instituição e majoração de imposto, questão que, conforme art. 150, I, seria pertinente somente aos Entes Federativos e por meio de lei.

Nota-se, contudo, que para produzir os devidos efeitos para o exercício financeiro seguinte é necessário a conversão da medida em lei. Este condicionamento tem ressalvas, previstas no próprio dispositivo, em relação aos Impostos de Importação (II), Exportação (IE), Sobre Produtos Industrializados (IPI), Sobre Operações Financeiras (IOF) e os Impostos Extraordinários de Guerra.

2.2 Princípio da isonomia

A Constituição Federal, no rol de garantias fundamentais, assegura a isonomia:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição

Este princípio trouxe à tona a ideia de que a lei deve tratar todos de forma equânime. Contudo, após questionamentos e dúvidas suscitadas ao longo do tempo, o princípio adotou maior relevo, transmutando seu significado.

Anteriormente, sob o aspecto da isonomia formal, o tratamento dado aos indivíduos era de igualdade perante a lei, na qual essa era aplicada a todos, mas sem observar as disparidades sociais. Essa visão advém da Revolução Francesa, que tem, como um de seus pilares, a igualdade. Todavia, a isonomia pregada durante esse período tinha por objetivo a submissão de todos ao crivo da lei, haja vista que parcela da sociedade, em especial o clero e a nobreza, gozava da não incidência legal.

Atualmente, sob o manto da isonomia material, o tratamento legal dado aos indivíduos não é simplesmente perante a lei, que, eventualmente, aprofunda as desigualdades, mas sim em virtude das peculiaridades de cada um, analisando as diferenças interindividuais a fim de dirimi-las. Essa nova interpretação surgiu com a concepção do Estado Social, no qual o Estado age de forma intervencionista com o escopo de identificar e solver a desigualdade. No Brasil, com o advento da Constituição de 1988, observa-se a aplicação da isonomia material.

Ponto de suma importância desse princípio está na dificuldade, em alguns casos, de estabelecer qual é a desigualdade ou quem padece dela, ou seja, o critério de discriminação, qual a sua relação com o objeto a ser alcançado e como o legislador deve agir diante da questão.

Analisando sob a lente do direito tributário, tal princípio é, assim como o princípio da legalidade, um meio através do qual a Constituição limita o poder de tributar. Vejamos o art. 150, II:

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

O princípio é dirigido tanto ao aplicador da lei como ao legislador. Aquele não deverá distinguir pessoas para submetê-las ou não ao mandamento legal, quando, diante da lei, toda e qualquer indivíduo se enquadre na hipótese legal. Assim como, em caso de distinção legalmente prevista, não deverá enquadrar o indivíduo que nela não se subsuma, nem excluir aquele que goze dos benefícios. Já este, não possui a discricionariedade para oferecer tratamento diverso entre os equivalentes e vice-versa. Assim, veda-se o favoritismo.³

No bojo da aplicação do princípio durante o processo legislativo, ao desenvolver o ideal contemporâneo da isonomia, o legislador, como dito anteriormente, tem a dura tarefa de identificar os sujeitos envolvidos e o óbice, no mundo concreto, que impediria a igualdade. Ainda, por último, há o dever de desenvolver uma medida cabível que faça com que os desiguais sejam tratados de forma equânime. O tema é amplo e abre espaço para divergências.

Diante de tais questionamentos, há uma gama de soluções que são suscitadas. Dentre elas, existe uma que afirma que a critério de *discriminem* deverá ter correlação com a finalidade que a norma deseja alcançar. Observemos alguns exemplos.

Se num concurso para professor de direito exige-se que o mesmo tenha mestrado na área, tal norma não fere o princípio da isonomia, uma vez que é o requisito mínimo para o preenchimento do cargo. Assim como um concurso para a polícia federal, que poderá exigir critérios como altura, peso e capacidade física, já que a atividade que será desenvolvida pelo profissional possui relação com essas exigências, sendo portanto plausível.

Já no âmbito fiscal, observando a aplicação *contrario sensu* do art. 150, II da CRFB, é possível que haja tratamento desigual entre indivíduos que se encontram em situações distintas. No caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o valor a ser exigido varia de acordo com a localidade, tamanho, finalidade e estrutura do imóvel, dentre outros motivos. Dois vizinhos poderão ter o valor do imposto a ser

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p.159-160

cobrado com preços diferenciados. Se um deles possui terreno maior, ou tem um estabelecimento comercial, tal tratamento não fere o princípio da isonomia, mas antes o corrobora.

2.3 Princípio da irretroatividade

A lei, via de regra, possui eficácia sobre fatos futuros. A LINDB, no art. 6º, preconiza o efeito imediato e geral, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Há, todavia, leis que se reportam fatos pretéritos, seja pela sua natureza, como é o caso da anistia, seja por norma expressa.

Assim como a LINDB, a Constituição Federal, no art. 5º, XXXVI, preconiza a irretroatividade relativa da lei, respeitando sempre o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Observados tais requisitos, a lei pode, em princípio, tratar de assunto pretérito.

No que diz respeito a irretroatividade da lei, sob a ótica do direito tributário, a Carta Magna de 1988 estabelece, no art. 150, III, a, que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Em outras palavras, é vedado que determinado tributo incida sobre fato gerador que ocorreu antes da vigência da lei que o criou ou majorou. Todavia, caso uma lei venha a reduzir determinada alíquota ou base de cálculo, antes da sua vigência, tal mandamento não feriria a Constituição, já que o preceito legal visa a proteção do contribuinte, limitando o poder de tributar do legislador. Como o exemplo citado acarreta um benefício, não há que se dizer em inconstitucionalidade.

Ao vedar a instituição ou majoração de tributos tendo por base fatos pretéritos, que antes não seriam tributáveis ou que possuiriam outro valor, o princípio da irretroatividade preconiza a segurança jurídica, oferecendo ao contribuinte mecanismo de proteção frente ao poder estatal.

Ponto de suma importância, é o relativo às leis interpretativas. O Código Tributário Nacional estabelece no art. 160, I, que a lei se aplica ao ato ou fato pretérito "em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

Como dito anteriormente, seria cabível o alcance pretérito da lei interpretativa quando essa for em benefício do contribuinte. Todavia, se a lei interpretativa prever novos contornos que prejudiquem o contribuinte, será uma forma de violar o princípio da irretroatividade, sendo assim inconstitucional. A lei interpretativa na hipótese citada seria uma espécie de maquiagem através da qual o legislador aproveitaria para atingir fato passado.

Diante de todo o exposto, o princípio da irretroatividade está diretamente ligado ao da segurança jurídica e da não surpresa, elementos fundamentais para o direito. "Podemos resumir o nosso pensamento dizendo que os elementos universalmente válidos da ideia de Direito são só a justiça e a segurança."⁴

Pode-se concluir que o sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é direito.⁵

2.4 Princípio da anterioridade

Seguindo a esteira dos limites do poder de tributar, encontra-se, no art. 150, III, *b*, o princípio da anterioridade, no qual é vedada a cobrança de tributo "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Ou seja, a lei que cria ou majora tributo deve ser publicada no exercício anterior à situação descrita como fato gerador.

Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e as despesas públicas. É estipulado de forma discricionária, mas

⁴ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**, 5ª ed., trad. de L. Cabral de Moncada, Coimbra, Arménio Amado Editor, 1974, p. 162

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. – 2. Ed. – São Paulo : Malheiros Editores, 2015, p. 228

em regra é anual. No Brasil, o período do exercício financeiro é o mesmo do ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme art. 34 da Lei n. 4.320/64.

A Emenda Constitucional n. 42/2003 inseriu a alínea "c" no inciso III do art. 150, prevendo a vedação de cobrança do tributo antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o instituiu ou majorou (princípio da anterioridade nonagesimal).

A implicação do princípio supracitado é de fundamental importância para a limitação do poder de tributar do poder público e de segurança para os contribuintes, como se verá.

Antes da EC n. 42/2003:

Lei criada no exercício financeiro de 2016 e publicada no mesmo ano, seria cobrado ou majorado o tributo somente no período subsequente, 2017. Logo, se o Congresso publicar uma lei tanto no mês de junho ou dezembro de 2016, a vigência começará apenas no dia 1º de janeiro de 2017.

Depois da EC n. 42/2003:

Lei publicada no mês de junho de 2016 deve respeitar o princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal. Sendo assim, observará os noventa dias, que correrão no próprio ano de 2016 (terminará no mês de setembro), e o período do exercício financeiro, tendo sua vigência para o dia 1º de janeiro de 2017.

Contudo, se for publicada em dezembro de 2016, pelo princípio da anterioridade nonagesimal, deve-se respeitar os noventa dias, possuindo vigência apenas para o mês de abril de 2017.

Tal inserção na Carta Magna veio em boa hora, já que era praxe do Congresso Nacional aprovar novos tributos ou majorá-los ao apagar das luzes (comumente nos meses de novembro e dezembro), surpreendendo assim o contribuinte.

2.4.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade

O art. 150, §1º da Constituição Federal elenca as exceções ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c). Há tributos que não são sujeitos a ambos os princípios, enquanto há uns que se submetem a um ou a outro.

O que foi criado com o escopo de proteger e garantir segurança tornou-se a exceção da exceção. O §1º do art. 150 excepcionou a maioria dos tributos.

Tributos que não necessitam observar o princípio da anterioridade: empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, I, II, IV e V) e impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (154, II).

É compreensível a exceção aos art. 148, I e 154, II, devido ao caráter emergencial de ambos. Não seria viável a espera do próximo exercício financeiro, o que pode durar meses, para a aplicação do tributo no caso de guerra e de calamidades que afetem toda a nação. Contudo, não é necessário a aplicação da exceção nos demais casos supracitados devido a falta do tom emergencial.

Tributos que não necessitam observar o princípio da anterioridade nonagesimal: empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, I, II, III e V), impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (154, II) e na fixação da base de cálculo dos impostos relativos à propriedade de veículos automotores (155, III) e à propriedade predial urbana (156, I).

Repito aqui a crítica feita anteriormente às exceções ao princípio da anterioridade. Ademais, incluiu o legislador o IR, IPVA e IPTU como forma de exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal.

A não incidência dos princípios aos tributos supracitados poderá ser justificada com base na extrafiscalidade, que é o instrumento através do qual não se objetiva, meramente, a arrecadação de receita, mas sim incentivar ou desestimular de determinada conduta. Contudo, tal justificativa não merece prosperar.

A Constituição Federal, notadamente em seu art. 5º, estabelece garantias ao cidadão, especialmente contra o arbítrio do Estado. Está claro, então, que o destinatário final das garantias constitucionais é o povo, contribuinte, e não a Administração, a fim de que aquele possa usufruir da liberdade, dignidade, bem-estar e demais direitos. Tendo em mente que o art. 150 pertence às garantias constitucionais, é inviável a aplicação das exceções previstas no seu §1º, uma vez que ferem a proteção constitucional dada ao contribuinte através da surpresa e da insegurança jurídica.

2.5 Princípio da capacidade contributiva

O art. 145, §1º da CRFB prevê:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio possui dois objetivos principais.⁶

O primeiro é buscar riqueza onde realmente houver, já que de nada adianta empenhar esforços no sentido de criar ou majorar um tributo onde não há. O caso é

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p.162

similar ao indivíduo que planta uma semente esperando o fruto, mas sabe-se que o terreno não é próprio para o cultivo.

Já o segundo objetivo, busca a preservação e proteção do contribuinte para que este não tenha seus meios de subsistência afetados, tributando-o de acordo com sua capacidade econômica. Para alcançá-lo, a Constituição, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, traz conceitos relacionado ao princípio da personalidade e individualidade, uma vez que estipula o "patrimônio", "rendimentos" e "atividades econômicas" de cada um, respeitando, desse modo, o direito pessoal.

O termo "sempre que possível" deixa claro a eventual excepcionalidade da norma, dependendo do objetivo e das características do imposto, cabendo tanto para a capacidade contributiva quanto para a personalização.⁷

Os chamados impostos reais, como o IPTU, são exemplos de impossibilidade de aplicação do princípio, já que, devido sua natureza, o legislador abstrai características pessoais, restringindo-se somente ao bem.

Já tributos como o IR (seja de pessoa física, seja de pessoa jurídica), há a possibilidade de aplicação do princípio, tanto pela natureza dos impostos, quanto pelo fato de ser viável a personalização.

Nota-se que o princípio da isonomia aproxima-se da capacidade contributiva. Contudo, para a efetivação daquele faz-se necessário a aplicação deste, pois não há como vislumbrar as novas tendência da igualdade sem observar a capacidade e personalização emanadas do art. 145, §1º.

2.6 Princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório

Esculpido no artigo 150, IV, da CRFB, o princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório prevê a limitação do Estado em desapossar bens a seu favor em detrimento do contribuinte, através da exigência de tributos.

⁷ AMARO, Luciano. *Ibidem*, p.163

Todo tributo transfere, por sua natureza, bens do indivíduo para o Estado. Se tal transmissão ocorrer nos limites estabelecidos pela Constituição, será legítimo o tributo, e não terá um caráter confiscatório. Sendo assim, a finalidade do princípio é vedar o eventual abuso cometido pelo Estado.

O princípio funciona como "uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada, o que importaria dizer que o confisco equivaleria à extinção da propriedade."⁸

Daí surge uma problemática. Se o princípio funciona como uma imunidade à parcela mínima da propriedade privada e veda, portanto, o abuso do Estado, como saber o limite da tributação sobre o patrimônio de cada indivíduo?

Fica claro que o tributo que tome parcela substancial do patrimônio do contribuinte configuraria um confisco, todavia a lei brasileira não estabelece um percentual a partir do qual caracterizaria o confisco. Na Argentina, a Corte Suprema definiu o limite de 33% da renda e, em caso de imposto sucessório, 33% do valor dos bens.⁹ O não confisco é um princípio que direciona, tanto o legislador, quanto o julgador, a fim de que esses apliquem o imposto de forma adequada em cada caso concreto. Não funciona, portanto, como um preceito lógico-matemático.¹⁰

3. Da imunidade tributária

3.1 Histórico

Entre o período do fim do Feudalismo e o surgimento do Estado de Direito, a imunidade tributária era tida como uma ferramenta que inibia o poder real de alcançar os bens dos senhores e da Igreja.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.436

⁹ VILLEGAS, Hector. **Curso de direito tributário**. Trad. Roque Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p.93

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p.170

Com a concepção do Estado Moderno, do ideal do liberalismo e da laicidade, a imunidade sofre profundas alterações. Quanto a religião, se há qualquer espécie de benefício, esse deverá abarcar, de forma indiscriminada, toda e qualquer crença, e não somente a católica, como acontecia na Europa Medieval. Quanto a classe social, mudaram-se os sujeitos. Não é mais vista como um meio de limitação do poder de tributar do rei em relação aos senhores nobres, mas sim uma limitação do poder do Estado em tributar o indivíduo-cidadão. Com essa nova roupagem, a imunidade ganhou contornos democráticos.

No Brasil, observamos tais mudanças quando "a extinção da imunidade da nobreza foi decretada na própria Constituição de 1824: 'ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporções dos haveres'."¹¹

3.2 Conceito

A Constituição Federal, ao definir as competências tributárias dos Entes Federativos, outorgou-lhes o poder de instituir tributos, exigíveis através de lei e aplicáveis com a ocorrência do fato gerador. Conforme o artigo 7º do Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável, exceto no que toca a capacidade tributária, que envolve atividades de fiscalização, arrecadação, execução de leis e atos administrativos.

Como visto anteriormente, segundo o princípio da estrita legalidade tributária, para que o tributo seja exigível antes é necessário a criação de lei, possibilitando a incidência da norma ao fato, ou seja, a subsunção da norma ao fato.

Por exemplo, os Estados são competentes para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Sendo assim, para que seja exigível, é necessário que na situação fática haja o fato gerador, qual seja, possuir veículo automotor. Há, portanto, oneração tributária, uma vez que se incidi a previsão constitucional à conjuntura fática.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 44

Logo, a incidência tributária é a subsunção da norma ao fato, norma essa que foi instituída pela Ente Federativo competente. Contudo, a Constituição prevê casos em que não ocorre a incidência do tributo, haja vista que os Entes tornam-se incompetentes para instituí-lo, caracterizando a imunidade tributária. Desse modo, não ocorre o surgimento do tributo para que posteriormente esse não incida, mas antes a vedação da atividade legislativa, agindo na criação do tributo, em seu nascedouro, uma vez que não há poder de tributar. Trata-se, portanto, de competência negativa.

A imunidade decorre de casos preestabelecidos pela Constituição Federal, de forma consciente e provocada, devendo ser "subordinada aos princípios que norteiam a Carta Magna. Tais princípios, expressos tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica."¹²

Resumidamente, pode ser classificada como uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Não incidência porque estabelece situação fática que não haverá tributação. Constitucionalmente, pois a previsão é feita pela Constituição. Qualificada, uma vez que não é natural, mas sim expressamente prevista no texto legal.

Há, ainda, uma concepção que analisa a imunidade não somente sob a ótica da limitação do poder de tributar ou da não incidência qualificada, mas também atentando à competência para legislar. Segundo essa linha de raciocínio, as imunidades previstas no texto constitucional são normas de competência, estabelecendo assim hipóteses de incompetência, nas quais o legislador não deverá instituir tributo.

À guisa dessa conceituação, as imunidades, por estabelecerem as competências dos Entes Federativos em não criar determinados tributos, são tidas como normas de estrutura, ou seja, têm como escopo a organização de órgãos,

¹² DELGADO, José Augusto. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001. p. 54

procedimentos e estabelecem o meio pelo qual as regras serão criadas, transformadas ou excluídas do sistema.¹³

Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres:

É uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.¹⁴

Conforme lições de Aliomar Baleeiro, conceitua-se a imunidade como:

Regra constitucional expressa 'ou implicitamente necessária' que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição de poder tributário.¹⁵

Já no entendimento de Luciano Amaro:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.¹⁶

Para Hugo de Brito Machado, a imunidade tributária "é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação."¹⁷

Ainda, para Celso Ribeiro Bastos, "a imunidade é de fato uma regra de competência negativa, quer dizer, define, ao nível da própria Constituição, algumas áreas em que o Estado não pode exercer a sua competência tributária."¹⁸

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. Saraiva, 2016. p. 139

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 44

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Forense, 1996. p. 91

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p. 176

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Malheiros, 2003. p. 35

Quanto a espécie de tributo, as imunidades elencadas no artigo 150, VI, da CRFB são versadas da seguinte forma: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre:". O texto constitucional opta pelo vocábulo "imposto", aparentando restringir sua aplicabilidade. Mas há divergência quanto sua limitação, se abrange somente os impostos ou também os demais tributos.

Numa primeira leitura, entende-se que as imunidades se restringem aos impostos, conforme o texto. Todavia, através de uma visão sistemática da Constituição, é possível notar o contrário. O §7º do artigo 195 da CRFB prevê a isenção de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. O artigo 5º, XXXIV, estabelece o gozo de determinados direitos sem o pagamento de taxas. Sendo assim, tendo em vista que a imunidade é a não incidência constitucionalmente qualificada, e havendo casos de não incidência não somente para impostos, mas também para outros tributos, como taxa e contribuição social, pode-se afirmar que as imunidades não se limitam aos impostos.

Pode ser classificada como subjetiva ou objetiva. Aquela, quando são observadas as características e peculiaridades do indivíduo em virtude de elementos objetivos. Essa, quando alcança bens, situações ou fatos e versa sobre coisas, embora beneficiem pessoas. A imunidade prevista aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, CRFB), classifica-se como subjetiva. Já a imunidade que abarca os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão (art. 150, VI, d, CRFB), caracteriza-se como objetiva.

Há, também, a imunidade mista, que possui aspectos objetivos e subjetivos. Ocorre em razão da natureza jurídica, alcançando indivíduos e se relacionando com

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. 2001. Saraiva p. 132

fatos, bens ou situações. A previsão constitucional do art. 150, VI, b, CRFB, que se refere aos templos de qualquer culto, é uma espécie de imunidade mista.

Roque Antônio Carrazza salienta que "as imunidades beneficiam, sempre, pessoas. (...) Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações."

Ainda prossegue:

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g. imunidade do art. 150, VI, "d", da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g. a imunidade do art. 153, § 4º, da CF).¹⁹

Por fim, cabe ressaltar a hipótese da não incidência natural, ou também pura, dos tributos. Essa consiste na não aplicação dos tributos, não pela via da imunidade, mas sim pela incompatibilidade fático-tributária, ou seja, pela situação fática estar fora do alcance do campo tributário, ou pelo fato do legislador não ter exercido sua competência, omitindo-se. A norma não se subsume ao fato.

Exemplificando o primeiro caso, temos o indivíduo que não sofre a incidência do IPVA, pela não ocorrência do fato gerador, que é possuir veículo automotor. Opta por outros meios de locomoção, como transporte público ou bicicleta. Nesse caso, como já regulada a lei, o agente devedor precisa agir.

Já no segundo caso, há a omissão do legislador em exercer sua competência. Apesar de estar previsto constitucionalmente, artigo 153, VII, o imposto sobre grandes fortunas ainda não foi regulado pelo legislador infra constitucional. Sendo assim, a hipótese não incide sobre o detentor de grandes riquezas e fortunas. Já

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. 2012. p. 809

aqui, como não há regulamentação por parte do legislativo, faz-se necessária ação por parte do agente credor.

A imunidade, portanto, não é uma hipótese de não incidência natural, que é uma incompatibilidade fático-tributária, mas sim opção do constituinte de que tais casos não sejam onerados.

3.3 Natureza jurídica

O texto constitucional não utiliza a palavra "imunidade" no seu decorrer, mas sim "proibição de instituição de tributos", "limitação", "isenção" ou ainda "não-incidência", reafirmando sempre, apesar da diversidade vocabular, o mesmo instituto. Sendo assim, o operador do direito ao defrontar algum dos termos supracitados, deve interpretá-los como imunidade, dada sua natureza constitucional.

Nota-se, então, que a imunidade possui natureza jurídica constitucional, apesar do uso de termos diversos pelo texto, mas que possuem o mesmo efeito.

Contudo, como visto anteriormente, há divergência doutrinária. Para juristas como Amílcar de Araújo Falcão, Pontes Miranda e Luciano Amaro, a imunidade é compreendida como a não incidência constitucionalmente qualificada. Enquanto isso, Bernardo Ribeiro de Moraes, Paulo de Barros Carvalho e Regina Helena Costa sustentam que há incompatibilidade entre a natureza da incidência tributária, que é regra de comportamento, e as imunidades, que são regras de estrutura, haja vista que regulam as competências. Sendo, portanto, “descabido atrelar-se ao fenômeno da incidência as normas imunizantes, que, como regras de estrutura que são, não incidem sobre fatos”²⁰

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

4. Da isenção tributária

4.1 Conceito

A isenção tributária é o instituto através do qual a lei estabelece situações em que a oneração do tributo será excepcionada. Diante das mais diversas hipóteses em que ocorrerá a tributação, a lei prevê aquelas que serão declaradas isentas.

Exemplificando, determinada lei afirma ser tributável um gênero de situações X, contudo declara, dentro desse gênero, serem isentas as situações X¹ e X³. Sendo assim, dentro do universo onde ocorre a possibilidade X, há situações, legalmente previstas, que não serão tributáveis.²¹

Nos passos da doutrina clássica, a isenção é um “favor fiscal”²², concedido através de normas infra legais, que dispensa o pagamento de determinado tributo. Segundo essa linha de pensamento, o tributo é devido, uma vez que há obrigação, todavia, por força de lei, seu pagamento é dispensado.

Dessa forma, na isenção ocorre o fato gerador, a incidência tributária e o surgimento de obrigação tributária, todavia, por força de mandamento legal, o crédito tributário é inexigível, pois não há a efetivação do lançamento.

Para entendimento doutrinário diverso, “a regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.”²³ A norma que estabelece a isenção garante eficácia negativa à norma jurídica que cria o tributo. Logo, não é uma forma de dispensa legal, mas sim um meio através do qual ocorre a não incidência da norma legal.

Ainda, para outra doutrina, o instituto seria a fusão de duas normas jurídicas, “sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p. 307

²² SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributaria**. Resenha tributaria, 1975. p. 97.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Noeses, 1963. p. 277.

seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira”²⁴. Há, assim, por um lado, uma regra-matriz que estabelece a incidência tributária, especificando os critérios para essa ocorrência, e, no lado oposto, a isenção, que acarreta a não tributação.

Nota-se, portanto, que há divergência doutrinária quanto a conceituação da isenção tributária. Seria uma forma de dispensa legal, hipótese de não incidência tributária ou uma fusão de normas? Façamos uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional.

O art. 156 do CTN elenca, como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, a remissão, ou seja, o perdão. Distingue-se da remição, que é o pagamento. Não traz o aludido artigo a opção de extinção através da isenção.

Já o art. 175 estipula a isenção como forma de exclusão do crédito tributário. Aqui, faz-se necessário distinguir extinção e exclusão. A primeira diz respeito a determinada coisa que foi criada, algo que já houve, mas que ao fim terminou, extinguiu. Já na segunda, não há que se falar na criação da coisa, pois essa não chega a ocorrer, impedindo, portanto, sua formação.

Ora, se a isenção não é uma forma de extinção, mas sim de exclusão, então nunca houve o crédito tributário. Não é hipótese de dispensa legal, uma vez que a extinção pressupõe a ocorrência do crédito tributário, que foi posteriormente remitido. Trata-se, portanto, de não incidência legalmente qualificada.

Quanto a interpretação, de acordo com o art. 111, II, do Código Tributário Nacional: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção”. A interpretação literal é aquela que analisa somente o texto legal, gramaticalmente, importando o significado de cada palavra. Contudo, quando utilizada isoladamente, mostra-se deficiente, haja vista a polissemia que um mesmo vocábulo possui em nossa língua, a imprecisão de conceitos e a atecnia legislativa.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.p. 238.

Diante disso, quando o art. 111, II, do CTN afirma que a outorga da isenção deverá ser interpretada de forma literal, significa dizer que não cabe uma interpretação por equidade ou extensão, uma vez que ao conceder a isenção fiscal o legislador prevê uma exceção a regra, que é tributar. Ou seja, sendo uma reserva, não lhe é permitida a extensão.

4.2 Natureza jurídica

Unanimidade há, tanto na doutrina como na jurisprudência, no sentido de que a natureza jurídica da isenção ser infraconstitucional. Em outras palavras, a isenção decorre de lei, diferente da imunidade que decorre da Constituição. Contudo, como acima exposto, há forte divergência doutrinária quanto a ocorrência ou não do crédito tributário.

Uma via, a clássica, afirma a existência do fato gerador e o posterior nascimento da obrigação gerando o crédito tributário, mas esse se tornaria inexigível ante a previsão legal. Conforme este viés, a isenção é a dispensa legal de determinado tributo.

Já a corrente divergente, tendo em vista o art. 175 do CTN, toma a isenção como forma de vedação da incidência da lei que institui tributo, obstruindo, portanto, a formação do crédito tributário através da não incidência legal.

Todavia, apesar da evolução doutrinária, o Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, permanece com o entendimento proferido pela doutrina clássica. A conferir:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra b, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido

em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.

(STF - ADI: 286 RO, Relator: MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 22/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001)

ICM. ISENÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 575. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 23, PARÁGRAFO- 11, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EM FACE DO DISPOSTO NO ARTIGO 325 DO REGIMENTO INTERNO DESTA CORTE, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA REGIMENTAL N. 2/85, O RECURSO EM CAUSA SÓ PODE SER EXAMINADO NO TOCANTE A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ARTIGO 23, PARÁGRAFO- 11, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O PARÁGRAFO- 11 FOI ACRESCENTADO PELA EMENDA N.23/80 AO ARTIGO 23 DA CONSTITUIÇÃO PARA EXPLICITAR UMA DAS HIPÓTESES DE INCIDENCIA DO ICM (QUE - NOTE-SE - JÁ ESTAVA PREVISTA, ANTERIORMENTE, NO ARTIGO 1, II, DO DECRETO-LEI 406/68), E, PARA, EM PARTE FINAL, ELIDIR A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE QUE VINHA DECIDINDO EM SENTIDO CONTRARIO AO QUE ALI FICOU EXPRESSO. A EXPRESSAO 'INCIDIRA' PRESSUPOE QUE O ESTADO-MEMBRO, COMO DECORRE DO CAPUT DESSE ARTIGO 23, TENHA INSTITUIDO, POR LEI ESTADUAL, ESSE IMPOSTO, E NADA IMPEDE, EVIDENTEMENTE, QUE ELE CONCEDA, TAMBÉM POR LEI ESTADUAL, ISENÇÃO, QUE, ALIAS, PRESSUPOE A INCIDENCIA, UMA VEZ QUE ELA - NO ENTENDIMENTO QUE E O ACOLHIDO POR ESTE TRIBUNAL - SE CARACTERIZA COMO A DISPENSA LEGAL DO PAGAMENTO DE TRIBUTO DEVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

(STF - RE: 113711 SP, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 26/06/1987, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09-10-1987 PP-21782 EMENT VOL-01477-03 PP-00631 RTJ VOL-00123-02 PP-00810)

4.3 Classificações

A isenção tributária possui diversas classificações. Vejamos:

Por tempo determinado: isenção possui prazo de vigência legalmente estabelecido. Nesse caso, de acordo com o artigo 178 do CTN, não poderá ser revogada ou modificada por lei posterior;

Por tempo indeterminado: a isenção é concedida sem que lei estabeleça limite de tempo para o seu exercício. Em conformidade com o artigo supracitado, poderá ser revogada ou modificada posteriormente;

Individual: delimita o grupo de contribuintes que poderão gozar do benefício fiscal mediante o preenchimento de determinados requisitos estabelecidos pelo mandamento legal. É o que prevê o art. 179 do CTN;

Geral: abrange um número indeterminado de indivíduos, sem que haja o cumprimento de qualquer qualificação legal;

Incondicional ou não onerosa: a permissão da isenção não está condicionada a qualquer requisito, não havendo, portanto, qualquer contrapartida por parte do contribuinte;

Condicional ou onerosa: a lei estabelece pré-requisitos para a concessão da isenção, acarretando um ônus para sua fruição. Cabe salientar que, se a isenção for por tempo determinado e onerosa, uma vez cumpridas as condições advindas do mandamento legal, o contribuinte goza do direito adquirido pelo prazo estipulado, sendo vedado a revogação ou modificação da lei. De forma sintética, é o que proclama o Enunciado 544 da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.";

Autônomicas: o mesmo ente que possui competência para instituir o tributo é aquele que confere a isenção;

Heterônomas: o ente que concede a isenção é diverso daquele que possui a competência para instituir o tributo.

5. Distinção entre imunidade e isenção

Num primeiro olhar desatento, poderá existir certa dúvida se há ou não distinções entre imunidade e isenção, já que ambas desobrigam o pagamento de tributo, contudo, num segundo momento, há diferenças.

A primeira e mais evidente é em relação a origem. A imunidade possui previsão constitucional, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção, em norma infraconstitucional, hipótese de não incidência legalmente qualificada. Caso haja atecnia legislativa ao utilizar o termo isenção em sede constitucional, deverá ser interpretado como imunidade. Da mesma forma, se em lei infraconstitucional houver imunidade, há de se falar em isenção.

Sob o aspecto da doutrina clássica, que é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, enquanto a isenção age no âmbito do exercício da competência, sendo o ente competente para tal ato, mas não o faz por dispensa legal, a imunidade incide sobre a definição da competência tributária, estabelecendo se o ente a possui ou não.

Exemplificando, o ente federativo responsável pela exigência de determinado tributo, como o ICMS, não possui competência para a criação do crédito tributário se há imunidade aos livros, papéis e periódicos. Por outro lado, se houver previsão legal de isenção, o ente federativo terá a competência para cobrar o ICMS, mas esta não poderá ser exercida. Caso, lei posterior revogue a que previa a isenção, o Estado poderá exercer plenamente sua competência.

Quanto ao fato gerador, a imunidade, por acarretar a não incidência tributária, não admite a ocorrência do mesmo, por não haver previsão legal. Por outro lado, a isenção permite a formação do tributo, uma vez que há incidência da norma, todavia, por meio de mandamento legal, torna-se inexigível.

Quanto a interpretação, a isenção comporta a literalidade, vedando a interpretação extensiva. Já a imunidade, possui interpretação extensiva, de acordo com entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, Recurso Extraordinário nº 767332:

A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política que impede o exercício da competência legislativa. A isenção é um favor fiscal concedido pelo legislador ordinário. No caso da imunidade de que se trata, esta Corte tem conferido interpretação extensiva nos diversos precedentes em que se discute a compreensão do que seja o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades

contempladas no texto constitucional, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção.

Luciano Amaro sintetiza as distinções da seguinte forma:

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: 'Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência'. Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária.²⁵

6. Imunidade constitucional aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

6.1 Histórico

A imunidade constitucional do livro possui forte relação com a censura. A Constituição de 1946, em seu artigo 31, V, c, foi a primeira a prever a não incidência em favor das obras, vedando lançamento de impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão dos jornais, periódicos e livros. Essa previsão foi estabelecida porque no período anterior a sua promulgação, de 1937 a 1945, o Brasil viveu a ditadura do Estado Novo liderada por Getúlio Vargas.

Nesse lapso temporal, houve restrições à imprensa e às empresas de comunicação. Aqueles meios de informação que eram contra as ideias propagadas pelo governo sofriam sanções indiretas, como a tributação das importações do papel de imprensa. Desse modo, era restrito e custoso o acesso às informações que disseminassem ideologias opostas ao Estado Novo. Nota-se, portanto, que a Constituição de 1946 foi enfática em estabelecer que a imunidade abrangesse somente o papel.

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014. p. 307

A Constituição de 1967, com a posterior emenda em 1969, apesar de ser promulgada pela ditadura militar, previa, em seu artigo 20, III, c, a vedação da criação de imposto sobre os livros, jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Embora houvesse a previsão constitucional da imunidade, o objetivo almejado pela norma não era alcançado, haja vista que, diferentemente do regime do Estado Novo, que utilizava meios indiretos de censura, os militares realizavam sanções diretas. Sendo assim, ainda que houvesse norma prevendo a imunidade, essa, empiricamente, não possuía efeito.

Em 1988, com o fim do regime militar, foi promulgada a atual Carta Magna que, a fim de evitar erros pretéritos e com o fito de alavancar a liberdade de expressão, o desenvolvimento da cultura, educação e o barateamento do livro, estabeleceu a imunidade tributária aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

6.2 À guisa da classificação

A Constituição Federal de 1988 prevê, no art. 150, VI, d, a limitação dos entes federativos em instituir imposto sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, ou seja, a não incidência constitucional de impostos sobre esses bens.

A imunidade em tela é objetiva, uma vez que é aplicada a coisas, podendo alcançar pessoas, "só que não por suas qualidades, ou características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações."²⁶ Sendo assim, veda-se a incidência de impostos objetivos, como sobre importação, produção industrial e circulação de mercadorias (II, IPI, ICMS), mas não aquele que incidente sobre renda dos autores, editores, bem como sobre patrimônio da editora, haja vista que são tributos subjetivos.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 593

É tida como imunidade incondicional e imutável, uma vez que possui eficácia plena, com efeitos imediatos, não dependendo de lei complementar para que gere efeitos, assim como insuscetível de alteração por emenda constitucional.²⁷

Apesar de ser classificada como imunidade tributária, há doutrinador que a qualifica como privilégio constitucional, sob a afirmação de que "falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão."²⁸

6.3 Da valoração e extensão do conceito de livro, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão

A palavra livro advém do latim *liber*, que era o nome dado à membrana que existe debaixo da casca das árvores. No inglês, a palavra *book* (livro em português), advém de *bok*, palavra de raiz germânica que significa faia, uma espécie de árvore.²⁹

O dicionário Priberam conceitua livro como:

1. Conjunto de folhas de papel, em branco, escritas ou impressas, soltas ou cosidas, em brochura ou encadernadas.
2. Obra organizada em páginas, manuscrita, impressa ou digital (ex.: livro escolar, livro infantil, livro técnico).
3. Cada uma das partes de uma obra.
4. O que serve de instrução.³⁰

²⁷ ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18.3.94

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 297

²⁹ FRAZIN, Adriana. **De onde vem a palavra "livro"?** Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/infantil/voce-sabia/2012/10/de-onde-vem-a-palavra-livro>>. Acesso em: 12 de junho de 2017.

³⁰ **"livro"**, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/livro>>. Acesso em 12 de junho de 2017.

A Política Nacional do Livro, lei nº 10.753, em seu artigo 2º, conceitua o livro como: "a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento". Ainda, o parágrafo único do mesmo artigo afirma:

São equiparados a livro:

I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;

III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII - livros impressos no Sistema Braille.

Há um projeto de lei, nº 4.534-A, de 2012, que altera o conceito legal do livro, possuindo a seguinte definição:

Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer forma e acabamento, assim como a publicação desses textos convertidos em formato digital, magnético ou ótico, ou impressos no Sistema Braille.

§ 1º São equiparados a livro os seguintes produtos, impressos, inclusive no Sistema Braille, ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico:

I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II – materiais avulsos relacionados com o livro;

III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor.

§ 2º São também equiparados a livro:

I – periódicos impressos no Sistema Braille ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico;

II – matérias avulsas ou artigos autorais, originários de periódicos, desde que impressos no Sistema Braille ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico;

III – equipamentos cuja função exclusiva ou primordial seja a leitura de textos em formato digital ou a audição de textos em formato magnético ou ótico, estes apenas para o acesso de deficientes visuais.

Segundo a UNESCO, numa conferência realizada em 1950, um livro é uma "publicação não-periódica impressa de no mínimo 49 páginas, além da capa, publicada no país e disponibilizada ao público"³¹, senão seria um folheto.

Roque Antônio Carrazza leciona que:

livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc, impressos por meio de caracteres. Essa é a acepção corriqueira de livro, que qualquer dicionário registra" (...) "a palavra livro está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamento".³²

Numa perspectiva imaterial, considera-se livro qualquer obra literária, independentemente do tema e do gênero a ser abordado, seja ele científico,

³¹ **Non-periodic printed publication of at least 49 pages exclusive of the cover pages, published in the country and made available to the public.** Disponível em: <http://www.uis.unesco.org/ev.php?ID=5096_201&ID2=DO_TOPIC>. Acessado em 21 de março de 2017.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. Malheiros Editores, São Paulo, 1999. p. 487

biográfico, gastronômico, filosófico, histórico, poético ou mesmo formado somente por imagens. Nota-se que o constitucionalista não restringiu a imunidade apenas a uma categoria literária ou somente a determinado conjunto de temas, mas sim a toda infinidade de assuntos. Sendo assim, não se pode valorar o livro, limitando seu conceito somente àqueles que oferecem conhecimento, como livros acadêmicos, mas também aos que proporcionam um momento de diversão, escapismo ou descanso, como os de humor, as revistas em quadrinhos e os ficcionais.

Corroborando com a exclusão da valoração moral como requisito de gozo da imunidade:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

Ricardo Lobo Torres ressalta que o livro deve ter por base física sua constituição em papel e como finalidade a criação do bem cultural ou educativo. Logo, se não há finalidade cultural, não há imunidade, e que somente está protegido pela não-incidência o objeto que, não sendo fisicamente livro, se integre idealmente ao seu *corpus mechanicum*.³³

Nessa toada, em julgamento de Recurso Extraordinário recente, o Ministro Dias Toffoli alegou que:

³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 308

Embora, em um primeiro momento, seja correto afirmar que o conteúdo do livro é irrelevante para efeito da imunidade, ao se invocar a interpretação finalística, se esse não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerados como tal, será descabida a aplicação da imunidade.³⁴

Apesar do cabimento do entendimento acima exposto, é difícil imaginar um livro que não transmita ideias e pensamentos, assim como não possuir caráter cultural, exceto em casos específicos que veremos mais adiante. Ao admitir a possibilidades de que determinada obra não difunde cultura, há valoração dessa, o que é vedado. O que é cultura para um, poderá não ser para outro.

Ademais, o constituinte previu a imunidade aos jornais. A palavra decorre do latim *diurna*, ou seja, diário. A característica mais marcante do jornal é sua periodicidade e o intuito principal de informar o leitor.

O dicionário Priberam define jornal como:

1. Publicação periódica diária. = DIÁRIO, GAZETA
2. Publicação periódica (ex.: jornal semanal). = PERIÓDICO
3. Noticiário televisual ou radiofônico transmitido geralmente a uma hora fixa.
4. Salário de um dia de trabalho. = DIÁRIA, JORNADA³⁵

Este foi o primeiro meio de comunicação em massa, sendo, até o advento do rádio, o único instrumento pelo qual as pessoas tinham acesso à informação.

Há, ainda, o periódico. Como induz do próprio termo, é relativo a determinado período. É uma publicação que possui edições em intervalos regulares, seja diário, semanal ou mensal.

³⁴ RE 330817, Ac. do Pleno, de 08.03.2017, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 31.08.2017

³⁵ "jornal", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/jornal>>. Acessado em: 13 de junho de 2017.

O dicionário Priberam define periódico como:

1. Relativo a período.
2. Que sucede ou aparece com intervalos regulares. ≠ APERIÓDICO
- (...)
- Substantivo masculino
5. Impresso, folha ou gazeta que se publica em dias certos.³⁶

Não gozam da imunidade, contudo, "as publicações de fins meramente comerciais, de propaganda, ou de interesse interno de empresas, sem nenhum objetivo cultural ou político".³⁷ Conforme RE n. 213.094-0, para usufruir do benefício, é vedado que o meio possua, exclusivamente, índole comercial, devendo ser considerada a destinação cultural e educacional.

Aliomar Baleeiro sintetiza da seguinte forma:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravado, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel com elemento material de seu fabrico.³⁸

Diante de todo o exposto, a periodicidade é o ponto onde habita a principal divergência entre os livros, o jornal e o periódico. O conceito legal de livro cita a característica "não periódico", enquanto os demais possuem por sua natureza a regularidade, ou seja, sua publicação ocorre em intervalos de tempo iguais, constantes.

³⁶ "periódico", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/peri%C3%B3dico>>. Acessado em: 14 de junho de 2017.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 308

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Forense. 7 ed. 1996 , p. 198

Contudo, há de se diferenciar o jornal do periódico. Ambos possuem as mesmas características, qual seja, a continuidade. As temáticas abordadas por ambos são diversas, possuindo, inclusive, similaridade. Eventualmente, o que muda é a forma de publicação, aquele utiliza, comumente, o papel jornal no formato Standard (56 x 32 cm), enquanto esse usa, normalmente, o papel couche no formato magazine (20 x 26,5 cm).

Sendo assim, não há divergência clara, o que leva a conclusão de que o jornal é uma espécie do qual o periódico é o gênero. Logo, todo jornal é um periódico, mas nem todo periódico é um jornal.

Nessa toada, qual seria a motivação do constituinte em separá-los? A justificativa é predominantemente histórica. Optou o Constituinte de 1988 em manter a escolha da Constituição de 1946, que se preocupou em enfatizar o jornal, dentro do universo dos periódicos, haja vista que foi o meio que mais sofreu censuras nos períodos ditatoriais.

Por fim, o art. 150, VI, d, traz a imunidade não apenas aos livros, jornais e periódicos, mas também aos papéis destinados a sua impressão. Observa-se, de forma clara, que o constituinte optou pela manutenção da herança histórica da imunidade ao papel advinda da Carta de 46, quando, naquele momento, a tributação, em forma de censura, não incidia diretamente sobre o livro. Não somente isso, mas também houve preocupação com a oneração indireta dos livros, que ocorreria através da tributação dos insumos utilizados na fabricação.

Exemplificando: durante toda a cadeia produtiva são usados insumos variados, papel, tinta, cola, grampo, barbante, dentre outros. A imunidade ao livro não seria eficaz se abarcasse somente o produto final, uma vez que impostos incidiriam sobre o material de fabricação, onerando-o de igual forma. Sendo assim, veda-se a instituição do imposto sobre o papel.

Sob o ponto de vista da interpretação literal, há de se afirmar, equivocadamente, que a imunidade restringe-se aos papéis para impressão do livro. Todavia, como visto anteriormente, a imunidade deve ser interpretada de forma

extensiva, ampla, "de acordo com a possibilidade expressiva da letra da lei e com os objetivos e finalidade da concessão, vistos segundo o critério de razoabilidade"³⁹.

Não há que se limitar a imunidade aos papéis destinados a impressão, uma vez que as finalidades buscadas, quais sejam, o barateamento dos livros, a veiculação da informação, o fomento ao conhecimento, educação e cultura, poderiam ser afetadas através da tributação de demais materiais que compõe o livro, o jornal e os periódicos, encarecendo-os, e assim dificultando o acesso a eles.

Pelo alcance não somente aos papéis, mas a todo material necessário à confecção da obra, há doutrina que estende a imunidade aos instrumentos e equipamentos que tenham por fim, exclusivamente, a produção dos livros, jornais e periódicos.⁴⁰

Anteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF) adotava essa linha de raciocínio, aplicando a interpretação extensiva, alegando que a imunidade visa a liberdade de manifestação do pensamento:

IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALINEA 'D'. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AS IMUNIDADES TRIBUTARIAS GENERICAS, ADMITE-SE A INTERPRETAÇÃO AMPLA, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADO. O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO É APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE.

(RE 102141, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 18/10/1985, DJ 29-11-1985 PP-21920 EMENT VOL-01402-02 PP-00341)

Apesar de todo o exposto, o atual entendimento do STF, sob a ótica da interpretação restritiva, tem se posicionado no sentido de garantir a imunidade

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 101

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003 p. 254.

somente ao papel, assim como aos materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, como os filmes e papéis fotográficos.

Vejamos:

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

(RE 504615 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, DJe-094 DIVULG 18-05-2011 PUBLIC 19-05-2011 EMENT VOL-02525-03 PP-00381)

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. ART. 1.022 DO CPC. EFEITOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE, CHAPAS DE IMPRESSÃO. INSUMOS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL. RECURSO POSTERIOR AO ADVENTO DO CPC/15. 1. Aos embargos de declaração é possível a atribuição de excepcionais efeitos infringentes. 2. Constata-se que o acórdão do Tribunal de origem não divergiu do entendimento majoritário do STF no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição da República, deve ser interpretada finalisticamente à promoção da cultura e restritivamente no tocante ao objeto, na medida em que alcança somente os insumos assimiláveis ao papel. Precedentes. Reforma da decisão embargada. 3. Embargos declaratórios acolhidos, com a atribuição de efeitos infringentes, para fins de manter a higidez do acórdão prolatado pelo juízo a quo.

(STF - ARE 930133 AgR-ED / SP - SÃO PAULO, Relator: Min. EDSON FACHIN, Julgamento: 23/09/2016. Data da Publicação: DJe-215, 07-10-2016)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. 1. O Supremo Tribunal vem se posicionando no sentido de que a imunidade tributária referida no art. 150, VI, d, da Carta deve ser

interpretada restritivamente, não abrangendo todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - RE 915014 AgR / SE - SERGIPE, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento: 24/05/2016. Data da Publicação: DJe-130 DIVULG 22-06-2016 PUBLIC 23-06-2016)

Sendo assim, somente o papel e seus assimiláveis usufruem da imunidade tributária, o que esvazia o efeito da previsão normativa, uma vez que demais insumos componentes da cadeia produtiva são tributados e afetam, por conseguinte, o valor do bem.

6.4 Os e-books e os e-readers

O homem, como ser pensante, está em constante evolução, sendo visível os efeitos dessa premissa ao longo dos anos. Nota-se no desenvolvimento da pintura rupestre aos hieróglifos egípcios, do uso de materiais como pedra, madeira e argila ao surgimento do papiro, pergaminho e do papel, dos monges copistas à criação da impressora por Gutenberg, do livro impresso ao digital.

O *e-book*, abreviação de *eletronic book*, também conhecido como livro eletrônico, é uma obra com o mesmo conteúdo da versão impressa, mas em formato digital. Já os *e-readers* são os instrumentos, o suporte físico pelo qual é possível armazenar e visualizar os *e-books*, sendo os mais conhecidos o Kindle, Lev ou Kobo. O computador, celular e tablet também poderão exercer tal função, mas não são mecanismos desenvolvidos especificadamente para a leitura.

A origem do *e-book* data do ano de 1971, quando a Declaração de Independência dos Estados Unidos foi digitalizada. No mesmo ano, foi criado o Projeto Gutenberg, que é o maior acervo eletrônico do mundo, disponibilizando, gratuitamente, cerca de 38.000 obras.⁴¹

Assim como o conteúdo do livro é o mesmo dos pergaminhos e papiros, o do livro eletrônico é o mesmo daquele, caracterizando, portanto, o próximo passo da

⁴¹ **Projeto Gutenberg.** Disponível em: <http://www.gutenberg.org/wiki/PT_Principal> Acesso em: 21 de junho de 2017

evolução tecnológica. A única diferença está no modo como tal conteúdo é organizado, armazenado e apresentado. Ademais, no ritmo em que se encontra o avanço tecnológico, logo surgirá outro meio mais eficiente e prático que substituirá o livro eletrônico, o CD-ROM, o DVD e as demais mídias modernas.

A popularização do *e-book* deu-se pelas inúmeras vantagens proporcionadas. Dentre elas, a portabilidade de manejar o mesmo conteúdo do livro na palma da mão e levá-lo a qualquer lugar, a possibilidade de obter diversas obras em apenas um dispositivo, acarretando no barateamento dos títulos, haja vista o corte de custo com a produção gráfica e transporte, a permissão ao usuário para o ajuste da configuração do brilho, cor e tamanho da fonte, a pesquisa por palavras, bloco de anotações e a preservação ambiental pela economia de papel gerada.

Por outro lado, existem algumas desvantagens. Primeiramente, há o leitor que prefira sentir a textura do papel, o cheiro, o folhear as páginas, sensações que o *e-book* não pode oferecer, e ainda há a questão de se obter um *e-reader*, seja ele um aparelho específico, seja geral, o que gera custos elevados ao usuário. Não somente isso, mas apesar de fazer 46 anos desde a criação do primeiro livro eletrônico, alguns livros físicos ainda não foram digitalizados, restringindo a opção do leitor.⁴²

Pelos fatos narrados acima, o mercado de livros eletrônicos brasileiros vem sofrendo altos e baixos. Em 2011, apesar de ainda estar engatinhando, a perspectiva do mercado era positiva. Grandes livrarias, como a Cultura, relatavam que a receita gerada pela venda das mídias eletrônicas chegavam a 1% do faturamento da companhia, totalizando o valor de R\$ 300 milhões, com tendência de maior crescimento nos anos subsequentes.⁴³ Com o passar do tempo, em 2016, a

⁴² INATOMI, Aline Yuko; NASCIMENTO, Isaura Mendes. **O livro eletrônico como marco evolutivo no contexto da história do livro.** Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/7089/1/2011_AlineInatomi_IsauraNascimento.pdf> Acesso em: 21 de junho de 2017

⁴³ FRAGA, Nayara. **Livro eletrônico ainda engatinha no País, mas já mobiliza mercado editorial.** Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,livro-eletronico-ainda-engatinha-no-pais-mas-ja-mobiliza-mercado-editorial-imp-,809169>>. Acesso em: 24 de junho de 2017

previsão era de desaceleração, com a diminuição de compras de *e-readers*.⁴⁴ Não somente no Brasil, mas tem sido um efeito mundial, dados "mostram que as vendas de ebooks caíram 11% nos primeiros nove meses de 2015, nos EUA, quando comparadas com o mesmo período em 2014."⁴⁵ No Brasil, uma das razões que afeta a difusão do meio é o baixo número de editoras que publicam livros em formatos digitais.

Resta saber se, assim como os livros, os *e-book* e *e-reader* gozam da imunidade concedida pelo artigo 150, VI, *d*, da Carta Magna de 1988.

À luz da interpretação restritiva, o mandamento constitucional direciona-se somente aos livros, jornais e periódicos impressos em papel. Importa registrar que, durante a Assembleia Constituinte, houve uma proposta de redação do artigo 150, IV, *d*, que incluía as mídias eletrônicas: "livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com sua produção e circulação"⁴⁶, e mesmo assim ela foi rechaçada, demonstrando que o legislador optou por não incluí-las como hipótese de imunidade.

Ainda, reforçando a "cultura gutenberguiana" arraigada no artigo constitucional, a previsão faz menção ao insumo do papel destinado à impressão, o que intensifica a vinculação da imunidade ao papel. Desse modo, não é possível, por analogia ou extensão, que se alcance as mídias sonoras e audiovisuais, aplicando-se somente à obra que seja impressa.

Contudo, à luz da interpretação teleológica e extensiva, tendo em vista a capacidade de modernização do ser humano e a necessidade de adequação legal

⁴⁴ CUNHA, Joana. **Mercado de livros digitais não decola no Brasil e estagna nos EUA e Europa**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/04/1759174-mercado-de-livros-digitais-nao-decola-no-brasil-e-estagna-nos-eua-e-europa.shtml>>. Acesso em: 24 de junho de 2017

⁴⁵ PAYÃO, Felipe. **Aos poucos, eBooks vão morrendo no Brasil e no mundo**. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/e-book/103550-ebooks-morrendo-brasil-no-mundo.htm>>. Acesso em: 24 de junho de 2017

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6. p. 186.

frente as novas relações jurídicas, a imunidade constitucional alcança os livros eletrônicos e seus suportes.

A imunidade é resultado de princípios basilares previstos na Constituição, quais sejam, liberdade de expressão (preâmbulo e artigo 5º), educação (artigo 205), cultura (artigo 215) e manifestação de pensamento (artigo 220), sendo assim, para que seja cumprida a finalidade almejada pela norma, há de ser aplicada a interpretação ampla, "pois, do contrário, uma interpretação restritiva da alínea 'd', ora em exame, acabará esvaziando sua razão de ser, podendo se transformar em letra morta".⁴⁷

Conforme lição de Hugo de Brito Machado:

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 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.⁴⁸

Se a aceção de imunidade pela Carta Magna tem como importância o conteúdo do livro e suas benesses à sociedade, e não o meio em que é veiculado, seja ele meio impresso em papel, seja digitalizado, os *e-books* e demais meios digitais não de ser contemplados.

Caso contrário, teríamos situações descabidas em que diferentes leitores, que adquirissem o mesmo conteúdo, seriam tratados de forma desigual somente pelo

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.661

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 254-255.

armazenamento dos dados, já que um adquiriria um livro eletrônico e o outro, impresso. Essa hipótese fere diretamente o princípio da isonomia.

No mesmo sentido, o ilustre professor Carrazza:

Devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem às vezes (livros eletrônicos), ou até, o substituïrem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos *slides*, dos vídeos cassetes, dos filmes etc.⁴⁹

Apesar da opção da Assembleia Constituinte de 1988 em não incluir as mídias eletrônicas no art. 150, VI, d, o intérprete da Constituição, tendo em vista o avanço da tecnologia, sua importância e os impactos gerados na realidade social, deve adotar a interpretação evolutiva. No ano de 1988 a moderna tecnologia dava seus primeiros passos, todavia, nos dias atuais, é inegável a evolução e a centralidade que ela possui em nossa sociedade.

Corroborando com essa tese, o Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário n. 330.817, decidiu acerca da aplicabilidade da imunidade tributária aos livros eletrônicos:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 647.

ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”

(RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017)

Quanto aos *e-readers* (ou suportes), no julgamento supracitado é afirmado que, por ser similar ao corpo mecânico do livro comum, deverá usufruir o benefício da imunidade constitucional, apesar de possuir mecanismos diferenciados, como acesso à internet, busca, lupa, iluminação, fonte.

Em outras palavras, o preceito constitucional preocupa-se com o conteúdo veiculado (*corpus mysticum*), e não com o método de armazenamento desse (*corpus mechanicum*). O livro aproveita a imunidade não pelo meio físico, mas sim pelo conteúdo.

Ressalva, todavia, que o suporte deverá ter, como função principal, a leitura do livro eletrônico. Por premissa lógica, exclui-se aqueles que possuem, em sua centralidade, funções diversas àquela que seja a leitura, por exemplo o computador de mesa, notebook, celular, *tablets* etc.

Ao fim e ao cabo, o livro eletrônico e seus suportes aproveitam da imunidade tributária, haja vista que cumprem o mesmo papel que o livro impresso. Sendo o livro, para fins de imunidade tributária, considerado como qualquer objeto que transmita conhecimentos, idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias etc, pouco importando se isto se faz por *braille* ou por impulsos magnéticos.⁵⁰

7. *Ratio* da imunidade do livro

A busca pela *ratio*, palavra que advém do latim e significa razão, inteligência, juízo, bom senso, é de suma importância, uma vez que é através dela que é descoberto o fato originador da norma, ou seja, a razão pelo qual o legislador optou pela criação daquela regra.

A imunidade tributária foi criada na Constituição de 1946, após o período ditatorial do Estado Novo, a fim de evitar a censura política e assim promover todo tipo de informação, seja governista, seja oposicionista. Na Constituição de 1988,

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 655.

tendo por base seu preâmbulo e demais princípios consagrados, há uma rica variedade de razões constitucionais que a fundamentam. Dentre elas, a democracia, a liberdade de expressão intelectual, artística, científica, a comunicação, o acesso à cultura, à educação e à informação.

A motivação do instituto, segundo o Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário nº 595.676:

O dispositivo visa promover a educação, garantir o princípio da liberdade de manifestação do pensamento e da expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, facilitando e estimulando a circulação de ideias, o direito de informar e de ser informado e a própria liberdade de imprensa.

Nas lições de Carrazza:

O que a Constituição Federal pretende, através desta norma legal, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, compreendida liberdade de imprensa e ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. Evidentemente, o intuito maior do legislador ao dispor sobre a imunidade tributária dos livros, jornais, revistas e periódicos foi estabelecido, única e exclusivamente, para assegurar a proteção e preservação daqueles veículos que são utilizados para a divulgação de informações, de forma a disseminar a cultura entre os brasileiros.⁵¹

Por fim, na visão de Baleeiro:

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

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 644.

Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais.⁵²

Diante disso, a imunidade é o meio empírico através do qual o legislador constituinte protege e alcança princípios sensíveis, revelando situações que possuem "valores privilegiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, de conseguinte, impõe a conclusão no sentido de que essas imunidades constituem uma forma de assegurar, de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção a tais valores."⁵³

Curioso notar que, dentre as principais motivações suscitadas pela doutrina, a que se levanta como "carruagem da frente" é a liberdade de expressão. Contudo, de acordo com Ricardo Lobo Torres, esse não é o pilar principal da fundamentação da imunidade, haja vista que no período da ditadura militar, apesar de haver a mesma previsão normativa que há na carta de 1988, a perseguição política ocorria normalmente através da censura aos livros e jornais, tornado a norma vazia. Diante do exposto, "a vedação do art. 150, VI, *d*, não é o contraponto fiscal do direito fundamental de livre manifestação do pensamento"⁵⁴, sendo a liberdade de expressão somente uma dentre as demais razões.

Desse modo, qual é a principal *ratio* da imunidade tributária? Para que sejam alcançados todos os objetivos supracitados, a imunidade baseia-se na justiça fiscal, englobando a "utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações."⁵⁵ Para que haja liberdade de informação, cultura e educação, é necessário que antes haja o acesso ao material por todas as camadas sociais, e isso somente se dará através do baixo custo da obra. Caso contrário,

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 151-152

⁵³ BARRETO, Aires Fernandino. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 299

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Ibidem*, p. 297

somente aqueles que possuem condições econômicas favoráveis terão contato com determinados livros, ideias.

Aliomar Baleeiro, seguindo esse ponto de vista:

Imunidade tem como meta a redução do custo do produto, fornecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. Por isso, está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos.⁵⁶

Sendo assim, o custo do livro é ponto nodal e determinante da imunidade em tela. O barateamento da obra é a principal meta da norma e através dele que, em segundo plano, alcança-se os demais princípios consagrados na Carta Magna, ou seja, é o instrumento que viabiliza a eficácia dos direitos fundamentais. Se assim não fosse, se não houve mecanismos que possuíssem eficácia empírica, os princípios constitucionais não alcançariam seus efeitos.

Ao preocupar-se com a intributabilidade e torná-la instrumento de alcance de princípios de suma importância, como liberdade, educação e cultura, o constituinte demonstra o quão destrutivo e oneroso a tributação poderá ser para a sociedade, haja vista o encarecimento do produto é uma forma de cerceamento de direitos.

8. Análise crítica da jurisprudência do STF

Passemos a observar as decisões que o STF tem tomado acerca do tema em tela.

Como afirmado, trata-se de imunidade objetiva, não incidindo, portanto, sobre atos subjetivos, como as demais atividades das editoras, o lucro dos autores, das empresas jornalísticas, distribuição do material e serviços de composição gráfica .

Agravo regimental na ação rescisória. Artigo 485, incisos IV, V e IX, do Código de Processo Civil. Inexistência de ofensa à coisa julgada, de erro de fato e de violação de disposição literal de lei. Agravo

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p 149.

regimental não provido. 1. Não há que se falar em ofensa à coisa julgada pela decisão rescindenda, proferida em sede de apelo extremo, quando a matéria nela apreciada foi objeto de sucumbência do recorrente no Tribunal de segundo grau. A sucumbência ficou, de todo, evidenciada no caso dos autos, tendo constado do julgado proferido pelo Tribunal de origem que “a imunidade tributária de que fala nossa Carta Magna, no seu artigo 150, inciso IV, letra d, não se estende às receitas oriundas de publicidade”. 2. Descabe a alegação de erro de fato quando a decisão rescindenda, proferida nos autos de agravo em recurso extraordinário, parte de pressuposto fático já delineado pelo acórdão de origem, cujo revolvimento não se admite em sede de apelo extremo. 3. Não há violação da literalidade de lei quando a decisão rescindenda está em consonância com a firme jurisprudência da Corte quanto à impossibilidade de ser estendida a imunidade disposta na alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição a veículos de comunicação escrita voltados a interesses propagandísticos, de exclusiva índole comercial, ainda que distribuídos em forma de encartes em jornais e periódicos. 4. Agravo regimental não provido. (AR 2326 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2015 PUBLIC 30-04-2015)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ALÍNEA “D” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO REPUBLICANA. DISTRIBUIÇÃO DE PERIÓDICOS, REVISTAS, PUBLICAÇÕES, JORNAIS E LIVROS. NÃO ABRANGÊNCIA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, é firme no sentido de que a distribuição de periódicos, revistas, publicações, jornais e livros não está abrangida pela imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do art. 150 do Magno Texto. 2. Agravo regimental desprovido. (RE 630462 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 06-03-2012 PUBLIC 07-03-2012)

Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa. Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o Finsocial já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações - esta, sim, imune -, nem repercute sobre o seu preço de venda. (RE 170717, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00014 EMENT VOL-01909-04 PP-00662)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – SERVIÇOS DE IMPRESSÃO GRÁFICA DO JORNAL “FOLHA UNIVERSAL” DA IGREJA UNIVERSAL DO REINO DE DEUS (IURD) EXECUTADOS POR TERCEIROS – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DO SIGNIFICADO E ALCANCE DO

INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, VI, “d”) – LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR – SUBMISSÃO DA LIBERDADE DE EXPRESSÃO AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO – INADMISSIBILIDADE DA “CENSURA TRIBUTÁRIA” – INOCORRÊNCIA, NO CASO, PELO FATO DE A EMPRESA QUE MERAMENTE EXECUTA SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA, POR ENCOMENDA DE TERCEIROS (IURD), NÃO SER DESTINATÁRIA DESSA PRERROGATIVA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL – PRECEDENTES – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.
(RE 434826 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 19/11/2013, DJe-244 DIVULG 11-12-2013 PUBLIC 12-12-2013 EMENT VOL-02716-01 PP-00001)

Quanto ao objeto, o entendimento da Suprema Corte é realizar interpretação do art. 150, VI, d, CRFB restritivamente, alcançando somente insumos assimiláveis ao papel.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. ART. 1.022 DO CPC. EFEITOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE, CHAPAS DE IMPRESSÃO. INSUMOS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL. RECURSO POSTERIOR AO ADVENTO DO CPC/15. 1. Aos embargos de declaração é possível a atribuição de excepcionais efeitos infringentes. 2. Constata-se que o acórdão do Tribunal de origem não divergiu do entendimento majoritário do STF no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição da República, deve ser interpretada finalisticamente à promoção da cultura e restritivamente no tocante ao objeto, na medida em que alcança somente os insumos assimiláveis ao papel. Precedentes. Reforma da decisão embargada. 3. Embargos declaratórios acolhidos, com a atribuição de efeitos infringentes, para fins de manter a higidez do acórdão prolatado pelo juízo a quo. (ARE 930133 AgR-ED, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 23/09/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 06-10-2016 PUBLIC 07-10-2016)

De um lado, seguindo a esteira da interpretação restritiva, por ser considerada como insumo assimilável ao papel, o papel fonográfico aproveita a imunidade constitucional.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente

conhecido e, nessa parte, provido. (RE 203859, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1996, DJ 24-08-2001 PP-00062 EMENT VOL-02040-06 PP-01263)

Por outro lado, as chapas de impressão não são tidas como produtos assimiláveis ao papel, não sendo abrangidas pela imunidade.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CHAPAS DE IMPRESSÃO PARA CONFECÇÃO DE JORNAL: NÃO ABRANGÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 735848 AgR, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 03/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 17-11-2015 PUBLIC 18-11-2015)

Interessante notar a questão dos encartes publicitários, a exemplo dos folhetos que estão junto ao jornal, mas não fazem parte do seu corpo. Nesse caso, por não ser parte integrante, nem meio de difusão de cultura e educação, possuindo finalidade estritamente comercial, não aproveitará da imunidade.

TRIBUTÁRIO. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERIÓDICOS. ISS. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido. Recurso não conhecido. (RE 213094, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 22/06/1999, DJ 15-10-1999 PP-00023 EMENT VOL-01967-03 PP-00446 RTJ VOL-00171-01 PP-00336)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, D, DA CF. VEÍCULOS DE COMUNICAÇÃO DE NATUREZA PROPAGANDÍSTICA, DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE COMERCIAL E O PAPEL UTILIZADO NA CONFECÇÃO DA PROPAGANDA. NÃO ABRANGÊNCIA. INTERPOSIÇÃO DE APELO EXTREMO COM BASE NA ALÍNEA C DO INCISO III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO CABIMENTO AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Os veículos de comunicação de natureza propagandística de índole eminentemente comercial e o papel utilizado na confecção da propaganda não estão

abrangidos pela imunidade definida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que não atendem aos conceitos constitucionais de livro, jornal ou periódico contidos nessa norma. Precedentes. II – O acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. Precedentes. III – Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 807093 ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014)

As listas telefônicas, ainda que não tenham caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, possuem utilidade pública ao prestar informações, gozando, portanto, da imunidade do artigo 150, VI, d, CRFB.

IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'D', DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFONICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS (CATALOGOS OU GUIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.F.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. SE A NORMA CONSTITUCIONAL VISOU FACILITAR A CONFECÇÃO, EDIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO LIVRO, DO JORNAL E DOS 'PERIODICOS', IMUNIZANDO-SE AO TRIBUTOS, ASSIM COMO O PRÓPRIO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSAO, E DE SE ENTENDER QUE NÃO ESTAO EXCLUIDOS DA IMUNIDADE OS 'PERIODICOS' QUE CUIDAM APENAS E TÃOSAMENTE DE INFORMAÇÕES GENERICAS OU ESPECIFICAS, SEM CARÁTER NOTICIOSO, DISCURSIVO, LITERARIO, POETICO OU FILOSOFICO, MAS DE 'INEGAVEL UTILIDADE PÚBLICA', COMO E O CASO DAS LISTAS TELEFONICAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, E PROVIDO, POR MAIORIA, PARA DEFERIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA.'

(RE 101441, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ 19- 08-1988 PP-20262 EMENT VOL-01511-03 PP-00466 RTJ VOL-00126-01 PP-00216)

Os álbuns de figurinha também aproveitam da imunidade, uma vez que estimulam a cultura e educação, principalmente do público infante-juvenil. Na decisão em que se concede a imunidade aos álbuns, reitera-se a não valoração da obra para o gozo do instituto.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura,

à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

No RE nº 471.022/RS, em decisão monocrática, foi reconhecida a imunidade aos mapas impressos e atlas geográfico em razão de sua utilidade pública. "Entendeu que 'não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública'".

De outra forma, aos calendário não foi reconhecida a imunidade, sob a alegação de que não caracterizam veículos de transmissão de ideias. Nas palavras do Ministro Cordeiro Guerra:

Os calendários comerciais, como as folhinhas e agendas, não são livros, jornais, revistas ou periódicos, no sentido de veículos da manifestação do pensamento humano. Constituem uma simples mercadoria de consumo, periodicamente posta em circulação, mas não são periódicos no sentido legal e constitucional, de modo a autorizar a pretendida imunidade.

ICM. OS CALENDARIOS COMERCIAIS, NÃO CONSTITUEM EM PERIODICOS PARA OS EFEITOS DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL ASSEGURADA PELO ART. 19, III, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, POIS NÃO SE DESTINAM A VEICULAR OU TRANSMITIR PENSAMENTOS E IDEIAS. RE NÃO CONHECIDO.

(RE 87633, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 15/12/1978, DJ 16-03-1979 PP-01824 EMENT VOL-01124-02 PP-00380 RTJ VOL-00089-01 PP-00278)

Assim como os mapas impressos e atlas geográfico, por ter caráter de utilidade pública, é reconhecida a intributabilidade às listas telefônicas.

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III,

D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídos da imunidade constitucional 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".
 Recurso provido.
 (RE 134071, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 15/09/1992, DJ 30-10-1992 PP-19516 EMENT VOL-01682-02 PP-00410)

Nessa toada, também é reconhecida às revistas técnicas.

IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 19, III, LETRA D, DA CONSTITUIÇÃO, A BENEFICIAR REVISTAS TÉCNICAS OU CIENTÍFICAS. PRECEDENTES DO S.T.F.. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.
 (RE 86026, Relator(a): Min. DJACI FALCAO, Segunda Turma, julgado em 22/11/1977, DJ 29-12-1977 PP-09431 EMENT VOL-01083-06 PP-01539 RTJ VOL-00084-01 PP-00270)

Apesar da simplicidade, as apostilas, de acordo com a Suprema Corte, gozam da imunidade ao livro, haja vista que transmitem informação e difundem cultura da mesma forma que as demais obras, distinguindo-se somente o meio.

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado.
 (RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)

Agora, imaginemos que certa editora comercialize fascículos que possuem o caráter didático de ensinar a montar um computador. Juntamente com os fascículos, há componentes eletrônicos para que o consumidor possa consolidar o conhecimento aprendido. Esses componentes podem usufruir da imunidade?

No RE nº 595676, em decisão monocrática, o Ministro Marco Aurélio decidiu no sentido de que a "a imunidade da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados, exclusivamente, a integrar unidade didática com fascículos". Nesse caso, as peças e os fascículos são tidos como um todo, ambos usufruem da imunidade.

Em outro caso emblemático, durante o RE nº 225.955/RS, DJ de 26/2/99, os encartes e capas para livros didáticos foram excluídos do alcance do poder de tributar, uma vez que o "livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação até a revisão da obra".

No recente RE nº 330817, com repercussão geral reconhecida, o Estado do Rio de Janeiro questionou a incidência da imunidade sobre o CD-ROM denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica. No entendimento do ente federativo, o livro eletrônico é distinto do livro impresso, não aproveitando, portanto, a imunidade. A decisão tomada pelo STF oferece uma rica gama de assunto a serem tratados. Vejamos:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo "papel" não é,

do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.” (RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017)

Primeiramente, ressalta-se a necessidade da obra transmitir ideias para que possa usufruir do instituto em tela. Apesar de haver poucos casos em que não há a divulgação de pensamentos, como anteriormente observado, eles existem, como o calendário.

A decisão trouxe novo entendimento acerca da aplicação da imunidade, uma vez que possibilita sua incidência aos livros eletrônicos. Segundo o Ministro Dias Toffoli o corpo mecânico não é essencial para o gozo, mas sim o conteúdo. Nesse sentido, não há diferenças entre o livro impresso e o eletrônico, haja vista que ambos apresentam a mesma informação.

No mesmo sentido, foi reconhecida aplicabilidade também aos audiolivros. Descabida seria a ideia de cercar o exercício de direitos aos deficientes visuais devido às diferenças de apresentação do conteúdo.

Foi reconhecida, tendo em mente a interpretação teleológica da norma, a intributabilidade aos suportes ou e-readers. Contudo, tal entendimento é restrito aos aparelhos criados exclusivamente para a leitura, sendo vedado a extensão àqueles que são multifuncionais, a exemplo dos celulares e notebooks.

Por fim, quando mídias como os CDs são utilizadas como forma de armazenamento do conteúdo, aplica-se a imunidade. Isso ocorre porque o CD-Rom é apenas o corpo mecânico, já o livro é o conteúdo textual.

9. Eficácia empírica da imunidade do livro

A imunidade constitucional tributária é o meio através do qual o constituinte alcança objetivos essenciais para o pleno funcionamento do estado democrático de direito, dentre eles: liberdade de expressão, de informação, difusão da cultura e informação.

Contudo, após o passar de quase trinta anos desde a promulgação da Constituição de 1988, o art. 150, VI, *d*, da CRFB tem cumprido seu papel?

Quanto a educação, numa pesquisa realizada em 2016, o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), que indica a educação tanto na rede pública quanto na privada, possuindo uma escala entre 0 a 10, demonstrou que o ensino médio permanece estagnado, com nota de 3,7 desde o ano de 2011.

Já do primeiro ao quinto ano do ensino fundamental, foi alcançado o índice de 5,5, número que bate a meta, que era de 5,2. Apesar disso, do sexto ao nono ano o objetivo de 4,7 não foi alcançado, permanecendo em 4,5.⁵⁷ O índice tem como meta, até o ano de 2022, que o Brasil obtenha nota 6,0, que, segundo os pesquisadores,

⁵⁷ LUIZ, Gabriel. **Ensino médio e anos finais do fundamental ficam abaixo da meta do Ideb.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/educacao/noticia/ideb-no-ensino-medio-fica-abaixo-da-meta-nas-escolas-do-brasil.ghtml>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

corresponde a um sistema educacional de qualidade se comparado a outros países.⁵⁸ À época, nas palavras do Ministro Mendonça Filho: "O quadro geral não é algo que possamos celebrar."⁵⁹

Em 2014, a taxa de analfabetismo era de 8,3% da população brasileira, algo em torno de 13,2 milhões de pessoas,⁶⁰ já em 2016, foi de 8%. A taxa tem diminuído gradativamente, ainda que ocorra de forma lenta. Sob outra perspectiva, a taxa de analfabetos funcionais, ou seja, pessoas que tiveram menos de quatro anos de estudo formal, foi de 17,1% em 2015.⁶¹

Em 2016, dados do ranking PISA, que exhibe a taxa educacional mundial, demonstra que o Brasil, dentre 70 países, ocupou, na avaliação de matemática, a 65º posição, já em ciências, 63º e em leitura, 59º. Ficamos atrás de países como Trinidad e Tobago, Costa Rica, Qatar, Colômbia e Indonésia.

Na avaliação, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) verificou que 81,96% dos estudantes brasileiros ficaram entre o pior nível de conhecimento e o nível 2, considerado básico. O que preocupa, segundo a organizadora, é que o nível 2 é o mínimo para que um cidadão se torne crítico e informado.⁶²

⁵⁸ **IDEB.** Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/ideb>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

⁵⁹ Ibid., Disponível em: <<https://g1.globo.com/educacao/noticia/ideb-no-ensino-medio-fica-abaxio-da-meta-nas-escolas-do-brasil.ghtml>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

⁶⁰ G1. **Taxa de analfabetismo cai 4,3 pontos percentuais em 14 anos, diz IBGE.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/educacao/noticia/2015/11/taxa-de-analfabetismo-cai-43-pontos-percentuais-em-14-anos-diz-ibge.html>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

⁶¹ Universia. **Brasil registra queda na taxa de analfabetismo, aponta IBGE.** Disponível em: <<http://noticias.universia.com.br/emprego/noticia/2016/11/25/1146896/brasil-registra-queda-taxa-analfabetismo-aponta-ibge.html>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

⁶² FERREIRA, Bárbara; RIBEIRO, Marcelo. **Brasil está entre os piores em ranking mundial de educação.** Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/brasil-esta-entre-os-8-piores-em-ciencias-em-ranking-de-educacao/>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

Diante desse quadro, pode-se afirmar que a educação brasileira está longe de alcançar um patamar que seja considerado minimamente adequado para a formação do ser humano.

Quanto a liberdade de expressão, o primeiro trimestre de 2016 registrou mais da metade dos casos de cerceamento do exercício da profissão registrados em 2015. Os jornalistas são os profissionais que mais sofrem perseguição, sendo o Brasil o 5º país mais perigoso para o exercício da profissão.⁶³

A ONG Artigo 19 fez um estudo que demonstra que em 2014 ocorreram 55 casos violações à liberdade de expressão. A pesquisa tem como base casos de homicídios, tentativas de assassinato, ameaças de morte e de tortura ocorridos contra jornalistas e defensores dos direitos humanos.⁶⁴

Por fim, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que dentre seus requisitos leva em conta a educação, classifica o Brasil como 79º numa lista de 188 países. O índice varia entre 0 e 1, sendo a nossa nota 0,75.⁶⁵

Em linhas gerais, pode-se afirmar que os objetivos pretendidos pela Constituição ainda não foram alcançados de forma satisfatória. Contudo, certo é que a imunidade constitucional não é a única responsável por esse desempenho. Há outros fatores, políticos, sociais e históricos que influenciam esses dados, assim como outros mecanismos constitucionais que não estão correspondendo ao objetivo almejado.

⁶³ TOMAZINI, Milena. **Violência à liberdade de expressão: primeiro trimestre de 2016 tem mais da metade dos casos registrados em 2015.** Disponível em: <<http://www.abert.org.br/web/index.php/notmenu/item/24874-violencia-a-liberdade-de-expressao-primeiro-trimestre-de-2016-tem-mais-da-metade-dos-casos-registrados-em-2015>> Acesso em 17 de outubro de 2017

⁶⁴ TRUFFI, Renan. **Violações à liberdade de expressão aumentam 15% em um ano no Brasil.** Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/sociedade/ataques-a-liberdade-de-expressao-aumentam-15-em-um-ano-no-brasil-3733.html>> Acesso em: 17 de outubro de 2017

⁶⁵ CANCIAN, Natália. **IDH brasileiro para de avançar, e país mantém 79ª posição em ranking.** Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2017/03/1868352-idh-brasileiro-para-de-avancar-e-brasil-mantem-79-posicao-em-ranking.shtml>> Acesso em: 18 de outubro de 2017

Sendo assim, e tendo em mente que o primeiro efeito da imunidade constitucional é o barateamento dos livros, vejamos se a imunidade tem cumprido com seu papel imediato.

Analisaremos um conjunto de livros, um clássico, um da lista de mais vendidos, acadêmicos e infanto-juvenis. Mas como saber se um livro é caro ou não? Usaremos o salário mínimo de 2017 (R\$ 937,00) como base, haja vista que ele reflete o verdadeiro poder de compra do trabalhador.

"Origem", de Dan Brown, mesmo criador de "O Código Da Vinci", é o livro de ficção mais vendido no Brasil até o dia 18/10/2017.⁶⁶ A obra conta com 432 páginas, capa comum, com o preço de capa, ou seja, sem desconto, de R\$ 49,90, representando 5,32% do salário mínimo. Por outro lado, "Moby Dick", clássico da literatura internacional, capa dura, 640 páginas, custa R\$ 59,90, ou melhor, 6,39% do salário mínimo.

Migrando para a seara acadêmica, o livro "Lições Preliminares do Direito", de Miguel Reale, capa dura, 424 páginas, custa R\$ 120,00. Já o livro jurídico brasileiro mais vendido em 2017⁶⁷, o "Vade Mecum Saraiva", capa dura, 2.480 páginas, custa R\$ 189,00, representando 12,80% e 20,17%, respectivamente.

Por fim, a história em quadrinhos "A morte do capitão Marvel", com 128 páginas, capa dura, custa R\$ 40 reais e "Mulher Maravilha: Sangue", com 160 páginas, capa dura, custa R\$ 29,90, correspondendo 4,26% e 3,19%, respectivamente.

Para compreender se as porcentagens das obras acima representam um custo comum ao consumidor, iremos comparar o preço que é praticado em outros

⁶⁶ Veja. **Os livros mais vendidos**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/livros-mais-vendidos/ficcao/18-10-2017/>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

⁶⁷ VIVIANI, Luís. **Os 20 livros jurídicos mais vendidos em 2017**. Disponível em: <<https://jota.info/carreira/os-20-livros-juridicos-mais-vendidos-em-2017-04082017>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

países, levando em conta o salário mínimo de cada localidade,⁶⁸ e assim observar se nas demais nações o poder de compra é igual, menor ou maior ao do Brasil.

Países	Moby Dick	Origem
Brasil	6,39%	5,32%
Canadá	1,62%	2,33%
Espanha	1,54%	3,17%
Estado Unidos	1,07%	2,38%
França	1,38%	1,57%
Índia ⁶⁹	2,13%	13,15%

Nota-se que, na maioria dos casos, o valor do livro é muito mais custoso para a realidade brasileira, demonstrando que se paga mais pelas obras no Brasil do que em demais nações.

A desvantagem assinalada não é somente em relação aos países relacionados, um estudo realizado em 2015⁷⁰ demonstra que, dentre um grupo de quinze países, incluindo os BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), o Brasil está em quarto lugar no ranking com os preços mais elevados.

Não só o poder de compra é diminuto, mas os demais gastos familiares consomem grande parte da renda. A alimentação está em primeiro lugar na lista de gastos, que independente da classe social se mantém no topo das preocupações com dinheiro. Em segundo lugar estão as despesas com moradia, que incluem aluguel, prestação do imóvel e condomínio.⁷¹

⁶⁸ **Lista de salários mínimos por país.** Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_salários_mínimos_por_país> Acesso em: 19 de outubro de 2017

⁶⁹ **Salário mínimo na Índia: saiba quanto custa e como funciona.** Disponível em: <<http://direitosbrasil.com/salario-minimo-na-india/>> Acesso em: 26 de outubro de 2017

⁷⁰ VIANA, Rodolfo. **O preço do livro ao redor do mundo.** Disponível em: <<https://papodehomem.com.br/o-preco-do-livro-ao-redor-do-mundo/>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

⁷¹ **Quais são os gastos mensais dos brasileiros?** Disponível em: <<https://www.mundodomarketing.com.br/inteligencia/pesquisas/328/quais-sao-os-gastos-mensais-dos-brasileiros.html>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

No que diz respeito à residência, os gastos com o aluguel ultrapassam 30% da renda familiar em aproximadamente um quarto dos domicílios alugados no Brasil⁷², já em relação à educação dos filhos, o gasto pode chegar a 40%.⁷³

Em julho, o salário mínimo ideal para sustentar uma família de quatro pessoas deveria ter sido de R\$ 3.810,36⁷⁴, 4,07 vezes o salário em vigor. Logo, numa família de quatro pessoas, cada membro deve receber, no mínimo, R\$ 952,59 para que possam suprir gastos com saúde, educação, alimentação, transporte, vestuário e a moradia. Se com o valor atual, que é abaixo do que a pesquisa indica, não é garantido o mínimo existencial, como garantir acesso a livros que comprometem entre 5,32% e 20,17% da renda?

Não bastasse essa constatação, dados demonstram que o quadro é ainda mais grave, haja vista que, em 2016, o rendimento mensal domiciliar *per capita* médio foi de R\$ 1.226,00. Não só isso, mas em apenas doze entes da federação o rendimento mensal domiciliar *per capita* ultrapassou mil reais, sendo o Maranhão o estado com o menor valor, de R\$ 575,00.⁷⁵

Diante disso, para a realidade brasileira, o livro é um bem dispendioso. Sendo assim, é inviável, ao acadêmico de direito que viva a situação descrita, a possibilidade de comprometer 12,8% do salário com o primeiro livro a ser indicado na faculdade ou 20,17% com a obra mais utilizada ao longo do curso.

⁷² TEVIZAN, Karina. **Uma em cada quatro famílias gasta mais de 30% da renda com aluguel.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/uma-em-cada-quatro-familias-gasta-mais-de-30-da-renda-com-aluguel.html>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

⁷³ SILVA, Fernanda. **Brasileiro gasta 40% da renda familiar com a educação dos filhos.** Disponível em: <<http://br.blastingnews.com/economia/2016/02/brasileiro-gasta-40-da-renda-familiar-com-a-educacao-dos-filhos-00788913.html>> Acesso em: 19 de outubro de 2017

⁷⁴ Uol. **Salário mínimo em julho deveria ser de R\$ 3.810,36, segundo Dieese.** Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/empregos-e-carreiras/noticias/redacao/2017/08/04/salario-minimo-ideal-julho-dieese.htm?cmpid>> Acesso e: 19 de outubro de 2017

⁷⁵ Istoé. **IBGE: rendimento domiciliar per capita do brasileiro em 2016 foi R\$ 1,226 mil.** Disponível em: <<https://istoe.com.br/ibge-rendimento-domiciliar-per-capita-do-brasileiro-em-2016-foi-r-1226-mil/>> Acesso em: 20 de outubro de 2017

Apesar dessa conclusão, o que leva o livro a ser custoso, haja vista a existência da imunidade constitucional? Há de se levar em conta uma gama de fatores que influenciam o preço final do produto: a tiragem, compra do direito autoral, bem como de arquivos, tradução, diagramação, ISBN, ficha catalográfica, gráfica, distribuição, divulgação, dentre outros.

Em 2016, os custos da produção foram divididos da seguinte forma: o papel representa cerca de 5%; o editorial, 25%, englobando o funcionamento, tradução, revisão, paginação e o lucro; o autor recebe entre 7% a 12% do preço de capa do livro; a gráfica, sem incluir o preço do papel e sem ilustrações em papel especial, representa 8%; o distribuidor, 15% e por fim a livraria, que fica com a maior parte do valor, 40%, em média.⁷⁶

Nessa cadeia de custos, a livraria, representando quase metade, é quem mais influencia o valor final do livro. Mas há outro fator apontado como principal responsável pelo encarecimento das obras: a tiragem.

A tiragem média das editoras brasileiras é cerca de 2.000 exemplares por edição, enquanto em outros países é de 10.000.⁷⁷ Isso ocorre devido ao baixo número de vendas. Com poucos exemplares impressos o valor por unidade aumenta.

Sem considerar o papel, há um "custo fixo", que engloba a composição das páginas, máquinas, revisões, ilustrações, que independe da tiragem. Sendo assim, quando há uma tiragem maior, o custo é diluído no alto número de exemplares, o que não ocorre quando a mesma é baixa, concentrando as despesas no valor unitário, ou seja, o custo unitário do livro é inversamente proporcional à tiragem.

Corroborando a tese supracitada, Gustavo Faraon, responsável pela distribuição das editoras Não e Dublinense, afirma que "o motivo do alto preço do

⁷⁶ Super Interessante. **Por que o livro é caro no Brasil.** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/cultura/por-que-o-livro-e-carro-no-brasil/>> Acesso em 20 de outubro de 2017

⁷⁷ Por que o livro é caro no Brasil. Ibidem.

livro é das baixas vendas ou, para ser mais exato, das conseqüentes baixas tiragens."⁷⁸

Ela é a responsável por incongruências como vimos anteriormente. Publicações que pertencem à mesma editora ("A Morte do Capitão Marvel" e "Mulher Maravilha: Sangue", Panini) com características similares, mas que possuem preços substancialmente diferenciados. Ou ainda de editoras diversas ("Moby Dick" e "Origem"), onde a edição com maior número de páginas e com melhor acabamento é proporcionalmente mais barata.

Numa entrevista com Artur Vecchi da Editora AVEC, a tiragem é apontada como "o principal diferencial que faz um quadrinho de uma editora que roda 10.000 exemplares sair por 29,90 e o mesmo quadrinho em uma editora pequena que roda 1.000 exemplares ser 49,90, por exemplo."

As editoras não costumam arriscar em fazer a primeira tiragem acima do que o mercado brasileiro é capaz de absorver em média, uma vez que há o risco do material encalhar nas livrarias, gerando prejuízos às editoras. Ao contrário do que acontece em outros países, as livrarias brasileiras não compram os livros das editoras antes de venderem. Ou as livrarias vendem os livros e devolvem o restante, ou "compram" as obras, mas aquelas que não são vendidas são devolvidas às editoras, e essa deverá reembolsar proporcionalmente o livreiro.⁷⁹ Logo, todo o risco de sucesso, venda e conseqüente prejuízo permanece nas mãos das editoras.

Diante desse quadro, por que as editoras não vendem o livro elas mesmo? Se assim o fosse as obras seriam mais baratas (lembrando que as livrarias recebem cerca de 40% do valor do livro). Todavia, haveria um boicote por parte das livrarias, que, provavelmente, não venderiam as publicações desta editora.

⁷⁸ RIBEIRO, Milton. **Editores e livreiros debatem: por que o livro é tão caro no Brasil?** Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/jornal/editores-e-livreiros-debtem-por-que-o-livro-e-tao-carro-no-brasil/>> Acesso em 27/10/2017

⁷⁹ BARROS, Moreno. **Como funciona o mercado editorial no Brasil.** Disponível em: <<https://bsf.org.br/2016/10/27/como-funciona-o-mercado-editorial-no-brasil/>> Acesso em 22 de outubro de 2017

Quando há casos como o best-seller "Como eu era antes de você", com 352.330⁸⁰ exemplares vendidos em 2016, a tendência é a queda do preço. Excetuando-se esse contexto, a normalidade do mercado é continuar a produzir poucos livros e praticar preços elevados, haja vista que os brasileiros leem cada vez menos.

Uma pesquisa realizada em 70 cidades de nove regiões metropolitanas pela Federação do Comércio do Rio de Janeiro⁸¹ revela que em cada dez brasileiros sete não leram um livro em 2014. Ainda mais alarmante, a Pesquisa Retratos da Leitura no Brasil demonstra que 30% da população jamais comprou um livro.⁸²

Isso acaba por gerar o aumento de preço, não só pela tiragem, mas também pela tentativa do mercado editorial em manter a margem de lucro. Em 2016, com uma queda de 9,2% em faturamento, o setor aumentou o preço médio do livro: de R\$ 36,59 para R\$ 39,77, um acréscimo de 8,69%.⁸³

Para Henrique Ribeiro de Araujo, da editora Teologia Contemporânea, "pelo brasileiro ler pouco, a tiragem é baixa - este é o fator principal do encarecimento do livro."

Dessa forma poderá surgir o paradoxo de Tostines: o livro é caro porque não há demanda ou não há demanda porque o livro é caro? A questão é muito mais profunda, e está enraizada em problemas culturais e políticos do país.

⁸⁰ **Lista de mais vendidos geral de 2016.** Disponível em: <<http://www.publishnews.com.br/ranking/anual/0/2016/0/0>> Acesso em: 22 de outubro de 2017

⁸¹ TELES, Lília. **70% dos brasileiros não leram em 2014, diz pesquisa da Fecomercio-RJ.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2015/04/70-dos-brasileiros-nao-leram-em-2014-diz-pesquisa-da-fecomercio-rj.html>> Acesso em: 23 de outubro de 2017

⁸² RODRIGUES, Maria. **44% da população brasileira não lê e 30% nunca comprou um livro, aponta pesquisa Retratos da Leitura.** Disponível em: <<http://cultura.estadao.com.br/blogs/babel/44-da-populacao-brasileira-nao-le-e-30-nunca-comprou-um-livro-aponta-pesquisa-retratos-da-leitura/>> Acesso em 23 de outubro de 2017

⁸³ MURARO, Cauê. **Preço do livro sobe mais que inflação em 2016, mas faturamento do setor cai 9,2%.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/pop-arte/noticia/preco-do-livro-sobe-mais-que-inflacao-em-2016-mas-faturamento-do-setor-cai-92-ghtml>> Acesso em 22 de outubro de 2017

A falta de procura por livros está relacionada à falta de difusão da leitura desde a infância, o que gera o desinteresse pelas obras. Não só isso, mas, no ambiente escolar, há falta de adequação entre a idade e o conteúdo das obras. Segundo Zoara Failla, do Instituto Pró-Livro: "Os professores costumam indicar livros clássicos do século 19, maravilhosos, mas que não são adequados a um jovem de 15 anos".⁸⁴

Conforme Regina Zilberman, professora de letras da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, o atraso na alfabetização é um dos fatores de desinteresse pela leitura:

Nós ignoramos a alfabetização por boa parte da nossa história. A obrigatoriedade é de meados de 1930, não tem 100 anos. Ou seja, saímos atrasados em relação a outros países. E no Brasil existe a cultura da oralidade muito mais forte do que a cultura letrada, como há na Europa. No continente europeu, o livro sempre desempenhou um papel importante, inclusive religioso. Aqui, não.⁸⁵

Além da questão pedagógica, há a falta de estrutura. No Brasil, 53% das 120,5 mil escolas existentes nas redes públicas não têm biblioteca ou sala de leitura, conforme levantamento feito em 2015 pelo portal Qedu, da Fundação Lemann.⁸⁶

Demonstrando que a falta de leitura vai além do preço das publicações, uma pesquisa revela as razões para que 70% da população não leia: falta de tempo (32%), não gosta de ler (28%), não tem paciência para ler (13%), prefere outras atividades (10%), dificuldades para ler (9%), sente-se muito cansado para ler (4%), não há bibliotecas por perto (2%), acha o preço de livro caro (2%), não tem dinheiro para comprar (2%), não tem local onde comprar onde mora (1%), não tem um lugar

⁸⁴SOEIRO, Raphael. **Por que o brasileiro lê pouco?** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/cultura/por-que-o-brasileiro-le-pouco/>> Acesso em 23 de outubro de 2017

⁸⁵FOSTER, Gustavo. **Por que os brasileiros leem tão pouco?** Disponível em: <<https://gauchazh.clicrbs.com.br/cultura-e-lazer/noticia/2015/04/por-que-os-brasileiros-leem-tao-pouco-4735112.html>> Acesso em 23 de outubro de 2017

⁸⁶CEREGATO, Levi. **Por que o brasileiro lê tão pouco.** Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/opiniao/coluna/2016/10/29/por-que-o-brasileiro-le-tao-pouco.htm?cmpid=copiaecola>> Acesso em 24 de outubro de 2017

apropriado para ler (1%), não tem acesso permanente à internet (1%), não sabe ler (20%), não sabe/não respondeu (1%).⁸⁷

De acordo com Henrique Ribeiro de Araujo a falta de incentivo e exemplo familiar, a falta de interesse, o preço das publicações e a falta de obras específicas sobre determinados assuntos são os principais motivos para o desinteresse pela leitura.

A questão que envolve preço, tiragem e leitura não abarca somente os hipossuficiente e iletrados, mas também uma parcela, que pela lógica traçada, deveria consumir uma grande quantidade de obras, os juristas. Especialmente no que diz respeito aos livros jurídicos, Francesco Conte, Procurador do Estado do Rio e autor da obra "Sobre a Motivação da Sentença no Processo Civil", cita a crise econômica, o empobrecimento da população, e a exposição de livros inteiros na internet como fatores da "queda vertiginosa no mercado editorial".

Não só isso, mas numa análise mais profunda do mercado editorial jurídico brasileiro ele faz a seguinte constatação:

Ocorreu, de um lado, um ingurgitamento no segmento editorial, com a redução significativa da quantidade de editoras e, de outro, uma concentração de publicações direcionadas para concursos, inclusive Exame da OAB, Vade Mecum e quejandos.

Um outro fenômeno contribui, sobretudo, para o agravamento desse panorama de crise: os operadores do direito simplesmente deixaram de ler e de estudar e, portanto, de comprar livros. Os pretextos são os mais variados: sobrecarga de trabalho, velocidade das transformações, obsolescência de informações. Já se disse, com propriedade, o legislador, com uma penada, destrói uma biblioteca inteira.

Em suma, o decréscimo de demanda implica desidratação de editoras jurídicas. Daí se segue necessariamente a redução de oportunidades para que autores promissores, sobretudo aqueles mais jovens, possam publicar obras de boa qualidade técnica.

⁸⁷ RODRIGUES, Maria. **44% da população brasileira não lê e 30% nunca comprou um livro, aponta pesquisa Retratos da Leitura.** Disponível em: <<http://cultura.estadao.com.br/blogs/babel/44-da-populacao-brasileira-nao-le-e-30-nunca-comprou-um-livro-aponta-pesquisa-retratos-da-leitura/>> Acesso em 24 de outubro de 2017

Sendo assim, com o intuito baratear os livros, permanecemos numa balança, onde de um lado há o número de exemplares fabricados, que é a projeção de recepção pelo mercado, e do outro a falta de interesse do brasileiro pelo livro.

Desse modo, a imunidade alcança a eficácia empírica desejada pelo texto constitucional?

Diante de todo o exposto, não é possível afirmar que a imunidade obtém sucesso no que diz respeito ao seu efeito imediato, baratear o livro. Há uma série de questões, que ultrapassam a seara tributária, que impedem a concretização desse objetivo.

Na visão de Francesco Conte: "a imunidade em tela assegura, apenas parcialmente, em anoréxica escala, a promoção de princípios constitucionais caros, como liberdade de expressão, cultura, informação e educação."

Contudo, após observar toda a dificuldade do mercado editorial e do panorama brasileiro, a imunidade é um instrumento que evita o encarecimento do produto, ou seja, não alcança sua eficácia plena, desejável, mas faz com que o preço da obra seja mais acessível do que seria se impostos incidissem normalmente sobre as publicações.

Nesse mesmo sentido, Artur Vecchi afirma que se "o livro tivesse que pagar IPI, ICMS, PIS e Cofins, com certeza ele seria muito mais caro do que é hoje."

Não só isso, mas Henrique Araujo aponta que "se a imunidade abarcasse também as terceirizações necessárias (distribuição, colportagem, lojistas, etc.) poderia ajudar no barateamento."

Portanto, tendo em mente que a imunidade constitucional não cumpre seu objetivo imediato por si só, a saída mais eficaz para o barateamento do livro no Brasil é o aumento das tiragens, o que só é viável com o maior número de leitores, que por sua vez só acontecerá com o incentivo à leitura.

10. Conclusão

Diante do exposto, o desenvolvimento do estudo demonstrou que a imunidade atende e tem por fundamento diversos princípios constitucionais, mas que em seu nascedouro, na Constituição de 1946, sua principal motivação era a liberdade de expressão, haja vista a tributação que ditadura Vargas infligia aos jornais que se opunham ao regime.

Numa análise da aplicabilidade, nota-se que a jurisprudência recente tem estendido o instituto aos modernos meios de tecnologia, como os livros eletrônicos e os suportes, e não se restringindo à literalidade da norma, o que acaba por demonstrar que o foco é o conteúdo das obras, e não seu formato, seja ele impresso ou digitalizado.

Pela inteligência desse raciocínio, tem-se entendido que a imunidade também é aplicada aos meios que até então, devido a interpretação restritiva, não eram vislumbrados como possíveis, dentre eles o CD-ROM e os áudio livro.

Quanto a eficácia da norma constitucional, a imunidade não alcança de forma satisfatória os objetivos pretendidos pelo constituinte. Ademais, no que diz respeito ao efeito imediato, qual seja, o barateamento das obras, o instituto também não cumpre de forma plena sua função, uma vez que não torna as publicações mais baratas, mas sim menos custosas.

Mesmo com a previsão da imunidade, o livro continua a ser um bem dispendioso para a realidade brasileira. Analisando o mercado editorial é constatado que diversos fatores influenciam no encarecimento dos produtos, principalmente a tiragem. Esse elemento funciona de acordo com a demanda do mercado, inversamente proporcional, ou seja, quanto maior o número de exemplares, menor será o preço final do produto, sendo, de igual modo, verdadeira a premissa oposta.

Sendo assim, o que o instrumento em estudo obtém não é a diminuição do valor das publicações, mas sim que essas sejam menos onerosas, uma vez que afasta a incidência de impostos, como o IPI e ICMS. A principal diferença no preço final das obras é o aumento da tiragem, ou seja, maior consumo do produto por

parte da população, o que só é alcançado, como visto, através do incentivo à cultura.

Portanto, a imunidade prevista no artigo 150, VI, *d*, da CRFB, gera seus efeitos, mas não de forma eficaz ao ponto de, por si só, cumprir com os objetivos almejados pelo constituinte.

11. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. – 20. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 1996.

BARRETO, Aires Fernandino. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ªed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROS, Moreno. **Como funciona o mercado editorial no Brasil**. Disponível em: <<https://bsf.org.br/2016/10/27/como-funciona-o-mercado-editorial-no-brasil/>>.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Saraiva. 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Noeses, 1963.

CANCIAN, Natália. **IDH brasileiro para de avançar, e país mantém 79ª posição em ranking**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2017/03/1868352-idh-brasileiro-para-de-avancar-e-brasil-mantem-79-posicao-em-ranking.shtml>>.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. - 27. ed. - São Paulo : Saraiva, 2016.

CEREGATO, Levi. **Por que o brasileiro lê tão pouco**. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/opiniaao/coluna/2016/10/29/por-que-o-brasileiro-le-tao-pouco.htm?cmpid=copiaecola>>.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CUNHA, Joana. **Mercado de livros digitais não decola no Brasil e estagna nos EUA e Europa**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/04/1759174-mercado-de-livros-digitais-nao-decola-no-brasil-e-estagna-nos-eua-e-europa.shtml>>.

DELGADO, José Augusto. **Imunidades tributárias**, coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, pesquisas tributárias, nova série - 4, 2001.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do Direito**. - 2ª Ed. - São Paulo: Ícone, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Imunidade e isenção tributária** - instituição de assistência social. Revista de Direito Administrativo, n.66, Rio de Janeiro: FGV, 1961.

FERREIRA, Bárbara; RIBEIRO, Marcelo. **Brasil está entre os piores em ranking mundial de educação**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/brasil-esta-entre-os-8-piores-em-ciencias-em-ranking-de-educacao/>>.

FOSTER, Gustavo. **Por que os brasileiros leem tão pouco?** Disponível em: <<https://gauchazh.clicrbs.com.br/cultura-e-lazer/noticia/2015/04/por-que-os-brasileiros-leem- tao-pouco-4735112.html>>.

FRAGA, Nayara. **Livro eletrônico ainda engatinha no País, mas já mobiliza mercado editorial**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,livro-eletronico-ainda-engatinha-no-pais-mas-ja-mobiliza-mercado-editorial-imp-,809169>>.

FRAZIN, Adriana. **De onde vem a palavra "livro"?** Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/infantil/voce-sabia/2012/10/de-onde-vem-a-palavra-livro>>.

G1. Taxa de analfabetismo cai 4,3 pontos percentuais em 14 anos, diz IBGE.

Disponível em: <<http://g1.globo.com/educacao/noticia/2015/11/taxa-de-analfabetismo-cai-43-pontos-percentuais-em-14-anos-diz-ibge.html>>.

IDEB. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/ideb>>.

INATOMI, Aline Yuko; NASCIMENTO, Isaura Mendes. **O livro eletrônico como marco evolutivo no contexto da história do livro.** Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/7089/1/2011_AlineInatomi_IsauraNascimento.pdf>.

Istoé. **IBGE: rendimento domiciliar per capita do brasileiro em 2016 foi R\$ 1,226 mil.** Disponível em: <<https://istoe.com.br/ibge-rendimento-domiciliar-per-capita-do-brasileiro-em-2016-foi-r-1226-mil/>>.

"**jornal**", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/jornal>>.

LEGAZ Y LAVAMBRA, Luís. **Filosofia Del Derecho.** Barcelona, Bosch, 1961.

Lista de mais vendidos geral de 2016. Disponível em: <<http://www.publishnews.com.br/ranking/anual/0/2016/0/0>>.

Lista de salários mínimos por país. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_salários_mínimos_por_país>.

"**livro**", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/livro>>.

LUIZ, Gabriel. **Ensino médio e anos finais do fundamental ficam abaixo da meta do Ideb.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/educacao/noticia/ideb-no-ensino-medio-fica-abaixo-da-meta-nas-escolas-do-brasil.ghtml>>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** – 2. Ed. – São Paulo : Malheiros Editores, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. – 36. Ed. – São Paulo : Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MURARO, Cauê. **Preço do livro sobe mais que inflação em 2016, mas faturamento do setor cai 9,2%**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/pop-arte/noticia/preco-do-livro-sobe-mais-que-inflacao-em-2016-mas-faturamento-do-setor-cai-92.ghtml>>.

Non-periodic printed publication of at least 49 pages exclusive of the cover pages, published in the country and made available to the public. Disponível em: <http://www.uis.unesco.org/ev.php?ID=5096_201&ID2=DO_TOPIC>.

PAYÃO, Felipe. **Aos poucos, eBooks vão morrendo no Brasil e no mundo**. Disponível em: <<https://www.tecmundo.com.br/e-book/103550-ebooks-morrendo-brasil-no-mundo.htm>>.

"**periódico**", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/peri%C3%B3dico>>.

Projeto Gutenberg. Disponível em: <http://www.gutenberg.org/wiki/PT_Principal>.

Quais são os gastos mensais dos brasileiros? Disponível em: <<https://www.mundodomarketing.com.br/inteligencia/pesquisas/328/quais-sao-os-gastos-mensais-dos-brasileiros.html>>.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. 5ª ed., trad. de L. Cabral de Moncada, Coimbra, Arménio Amado Editor, 1974.

REIS, Juliani Menezes dos, ROZADOS, Helen Beatriz Frota. **O LIVRO DIGITAL: HISTÓRICO, DEFINIÇÕES, VANTAGENS E DESVANTAGENS**. Disponível em:

<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/151235/001009111.pdf?sequence=1>>.

RIBEIRO, Milton. **Editores e livreiros debatem: por que o livro é tão caro no Brasil?** Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/jornal/editores-e-livreiros-debatem-por-que-o-livro-e-tao-carro-no-brasil/>>.

RIZZI, Marco. **A IMPORTÂNCIA DO LIVRO NA SOCIEDADE.** Disponível em: <<https://pt.linkedin.com/pulse/importancia-do-livro-na-sociedade-marco-rizzi>>.

RODRIGUES, Maria. **44% da população brasileira não lê e 30% nunca comprou um livro, aponta pesquisa Retratos da Leitura.** Disponível em: <<http://cultura.estadao.com.br/blogs/babel/44-da-populacao-brasileira-nao-le-e-30-nunca-comprou-um-livro-aponta-pesquisa-retratos-da-leitura/>>.

RODRIGUES, Maria. **44% da população brasileira não lê e 30% nunca comprou um livro, aponta pesquisa Retratos da Leitura.** Disponível em: <<http://cultura.estadao.com.br/blogs/babel/44-da-populacao-brasileira-nao-le-e-30-nunca-comprou-um-livro-aponta-pesquisa-retratos-da-leitura/>>.

Salário mínimo na Índia: saiba quanto custa e como funciona. Disponível em: <<http://direitosbrasil.com/salario-minimo-na-india/>>.

SILVA, Fernanda. **Brasileiro gasta 40% da renda familiar com a educação dos filhos.** Disponível em: <<http://br.blastingnews.com/economia/2016/02/brasileiro-gasta-40-da-renda-familiar-com-a-educacao-dos-filhos-00788913.html>>.

SOEIRO, Raphael. **Por que o brasileiro lê pouco?** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/cultura/por-que-o-brasileiro-le-pouco/>>.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

Super Interessante. **Por que o livro é caro no Brasil.** Disponível em: <<https://super.abril.com.br/cultura/por-que-o-livro-e-carro-no-brasil/>>.

TELES, Lília. **70% dos brasileiros não leram em 2014, diz pesquisa da Fecomercio-RJ.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2015/04/70-dos-brasileiros-nao-leram-em-2014-diz-pesquisa-da-fecomercio-rj.html>>.

TEVIZAN, Karina. **Uma em cada quatro famílias gasta mais de 30% da renda com aluguel.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/uma-em-cada-quatro-familias-gasta-mais-de-30-da-renda-com-aluguel.html>>.

TOMAZINI, Milena. **Violência à liberdade de expressão: primeiro trimestre de 2016 tem mais da metade dos casos registrados em 2015.** Disponível em: <<http://www.abert.org.br/web/index.php/notmenu/item/24874-violencia-a-liberdade-de-expressao-primeiro-trimestre-de-2016-tem-mais-da-metade-dos-casos-registrados-em-2015>>.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** 3. ed. - Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRUFFI, Renan. **Violações à liberdade de expressão aumentam 15% em um ano no Brasil.** Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/sociedade/ataques-a-liberdade-de-expressao-aumentam-15-em-um-ano-no-brasil-3733.html>>.

UCKMAR, Victor. **Os princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo, Ed. RT, 1976.

Universia. **Brasil registra queda na taxa de analfabetismo, aponta IBGE.** Disponível em: <<http://noticias.universia.com.br/emprego/noticia/2016/11/25/1146896/brasil-registra-queda-taxa-analfabetismo-aponta-ibge.html>>.

Uol. **Salário mínimo em julho deveria ser de R\$ 3.810,36, segundo Dieese.** Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/empregos-e-carreiras/noticias/redacao/2017/08/04/salario-minimo-ideal-julho-dieese.htm?cmpid>>.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica.** 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

Veja. **Os livros mais vendidos.** Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/livros-mais-vendidos/ficcao/18-10-2017/>>.

VIANA, Rodolfo. **O preço do livro ao redor do mundo.** Disponível em: <<https://papodehomem.com.br/o-preco-do-livro-ao-redor-do-mundo/>>.

VILLEGAS, Hector. **Curso de direito tributário.** Trad. Roque Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VIVIANI, Luís. **Os 20 livros jurídicos mais vendidos em 2017.** Disponível em: <<https://jota.info/carreira/os-20-livros-juridicos-mais-vendidos-em-2017-04082017>>.