

FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA  
CURSO DE DIREITO

JOSANE CIPRIANO GOMES

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO**

RUBIATABA

2015

JOSANE CIPRIANO GOMES

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO**

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba – FACER, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da Mestre Gloriete Marques Alves Hilário.

De acordo

---

Prof<sup>a</sup>. Mestre Gloriete Marques Alves Hilário

Rubiataba

2015

JOSANE CIPRIANO GOMES

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRONICO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba-Goiás, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito sob a orientação da Professora Mestre Gloriete Marques Alves Hilário.

Aprovada em 21 de Agosto do ano de 2015.

### **BANCA EXAMINADORA**

---

Professora Mestre Gloriete Marques Alves Hilário  
Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba – Goiás

---

Professor Mestre Marcio Roberto da Costa Barbosa  
Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba- Goiás

---

Professor Fabiana Savini Bernardes Pires de Almeida Resende  
Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba- Goiás

É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem a vitória, nem a derrota.

Theodore Roosevelt.

**Resumo** O artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal Brasileira, imuniza os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão da cobrança de todo e qualquer tipo de imposto. Tendo em vista que, o objetivo deste trabalho é defender a extensão da imunidade tributária dos livros eletrônicos que é a forma mais recente e prática do livro. No primeiro capítulo, buscam-se preliminarmente alguns conceitos básicos do livro impresso, livro eletrônico, imunidade, chegando ao conceito de tributos e sua classificação. No capítulo posterior, aborda-se a limitação ao poder de tributar e alguns princípios essenciais. Nos dois últimos capítulos, tudo está relacionado à imunidade tributária, trazendo neste mesmo tópico a imunidade como um direito fundamental e a imunidade tributária do livro, tendo em vista que, no mesmo, há alguns argumentos acerca da imunidade tributária, o entendimento jurisprudencial dos Tribunais e do Supremo Tribunal Federal.

**Palavra-Chave:** Capítulos, Competência Tributária; Imunidade Tributária; Livro Eletrônico; Princípios.

**Abstract** Article 150, VI, "d" of the Brazilian Federal Constitution immunizes books, newspapers, periodicals and the paper intended for the printing of the collection of any type of tax. Given that aim of this study and defend the extension of tributary immunity of electronic books and the latest form and practice of book. In the first chapter seeks to preliminarily some basic concepts of the printed book, electronic book, immunity and coming to the concept of taxes and their classification, thus the subsequent chapter of limiting the power to tax, and some principles essences. In the next two chapters everything relating to this tributary immunity, bringing this same topic immunity as a fundamental right and a tributary immunity of the book, considering that the same arguments about some of the tributary immunity jurisprudential understanding of the Courts and the Supreme Court .

Keywords: chapters; taxing power; tributary immunity; eBook; principles

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**Art.:** Artigo;

**CD ROM** Compact Disc – Read Only Memory

**CF** Constituição Federal;

**CRFB** Constituição da República Federativa do Brasil;

**CTN:** Código Tributário Nacional;

**STF:** Supremo Tribunal Federal;

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1. LIVRO IMPRESSO, LIVRO ELETRÔNICO, IMUNIDADE E TRIBUTO.</b> .....	10
1.1. O livro impresso e do livro eletrônico.....	10
1.2. O conceito de imunidade .....	11
1.3. O conceito de Tributo.....	12
1.4. A classificação dos tributos .....	14
1.4.1. Impostos .....	15
1.4.2. Taxas .....	16
1.4.3. Contribuição de melhoria.....	17
1.4.5. Contribuições sociais.....	18
1.4.6. Empréstimo Compulsório .....	19
<b>2. DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR</b> .....	20
2.1. Princípio da legalidade tributária.....	22
2.2. Princípio da anterioridade tributária .....	24
2.3. Princípio da isonomia tributária e a capacidade contributiva e o princípio da irretroatividade .....	25
<b>3. A IMUNIZAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	28
3.1. Imunidade situada no campo da incidência tributaria.....	30
3.2. Competência tributária.....	32
3.3. A imunidade como exclusão de competência .....	34
3.4. A imunidade como incompetência .....	34
3.5. A imunidade tributária, sendo um direito fundamental .....	36
<b>4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO</b> .....	38
4.1. Teses restritivas corrente minoritária.....	41
4.2. Teses extensivas à imunidade tributária do livro eletrônico .....	42

4.3. Jurisprudência e a interpretação extensiva.....	43
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>47</b>

## INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, a aplicação da tecnologia tem sido muito visível na sociedade, onde o homem e a máquina estão ligados entre si, e os meios eletrônicos já fazem parte nos exercícios de atividades profissionais, educacionais e até mesmo no lazer.

Em virtude disto, é necessário ressaltar que, com a evolução da tecnologia têm surgido dispositivos digitais que são capazes de armazenar dados e reproduzir textos, entre outros. Desta forma, meios eletrônicos têm substituído de forma gradativa a publicação tradicional.

A nossa Carta Política imunizou os livros, os jornais, os periódicos e o papel destinado à sua impressão no seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”. O objetivo dos nossos constituintes, ao instituir esta imunidade, era garantir a liberdade de expressão, o direito de informar e ser informado, a liberdade política dos cidadãos.

A controvérsia acerca da extensão da imunidade aos meios eletrônicos de divulgação de cultura, conhecimento, notícias e informações possui relevância jurídica.

Porém, o objetivo deste trabalho é analisar o dispositivo constitucional, que também poderá ser estendidos aos chamados livros eletrônicos, que são na verdade livros gravados em CD-ROM ou até mesmo o livro virtual disponibilizado pela internet.

No primeiro capítulo, destacam-se alguns conceitos essenciais para o entendimento do tema, trazendo o tributo em suas classificações. O capítulo segundo faz menção da limitação ao poder de tributar, trazendo neste tópico ainda, alguns princípios essenciais.

Nos dois capítulos subsequentes, apresenta-se sobre a imunidade tributária quanto à competência tributária, tendo também a imunidade tributária do livro eletrônico, trazendo as teses restritivas e amplificativas. Ao final, é apresentado o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Regionais e do Supremo Tribunal Federal acerca do tema principal do trabalho que é a imunidade tributária do livro eletrônico.

## 1. LIVRO IMPRESSO, LIVRO ELETRÔNICO, IMUNIDADE E TRIBUTO

Antes mesmo de iniciar a discussão da imunidade tributária do livro eletrônico, faz-se necessária neste capítulo a definição de alguns conceitos básicos para facilitar o entendimento do tema proposto. É de suma importância saber definições de tributos, como também a imunidade tributária e o mais importante, o livro impresso e o livro eletrônico, desta forma, adentra-se em cada um deles.

### 1.1. Do livro impresso e do livro eletrônico

O art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, confere aos livros, jornais e periódicos, bem como, papel impresso, a proteção do Estado no sentido de garantir a não incidência de imposto. Desta forma, buscam-se preliminarmente os conceitos dos livros impressos e do livro eletrônico, sendo assim, ao tratar do assunto, Ângela Maria da Motta Pacheco (2003, p. 20), define o livro da seguinte forma:

O livro é aquilo que faz o homem pensar, o homem sentir, o homem existir. São os livros que ensinam a linguagem matemática, musical e a nossa linguagem das palavras. São os livros que contam histórias dos povos, falam sobre a vida de alguém, ou falam de histórias imaginárias, fantásticas e mágicas. [...] Livro é, pois, o conteúdo de um veículo que divulga informação, ciência, ficção, arte, ideias e cultura, no vasto domínio do conhecimento humano. A matéria, na qual o livro se impregna, se identifica, completa-o, mas não o define.

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres (2003, p. 227), faz referência ao livro onde aponta a conceituação de livro que são “a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo”.

Roque Antônio Carrazza (2001, p. 647), define como sendo um livro impresso “um objeto elaborado em papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários, etc., impresso por meio de caracteres”.

O livro para fins de imunidades é qualquer objeto que transmita conhecimento, pouco importando se isto faz por caracteres alfabéticos, por sons, por signos, o livro é um veículo de pensamento, um meio de difusão do pensamento e cultura.

Para o doutrinador Eduardo Sabbag (2012, p. 367), traz a seguinte afirmação relacionada ao livro eletrônico, sendo este considerado um veículo de pensamento, definindo da seguinte forma:

O livro eletrônico por sua vez é uma obra intelectual, em sentido lato, veiculada, sendo com periodicidade variada, numa mídia eletrônica, onde se mostra com um suporte físico que hospeda a indigitada obra de criação, fitas magnéticas, disquete, CD e CR-ROM.

Para Anis Kfourir Jr (2012, p. 145), a imunidade deve ser estendida em seu sentido finalístico, deve ser observada a questão ecológica que representa a economia de papel, devendo, portanto, ser incentivado o uso de novas tecnologias.

## **1.2 O conceito de imunidade**

A doutrina busca a devida fidelidade ao conceito de imunidade tributária em diferentes perspectivas e nesse impasse, Eduardo Sabbag (2012, p. 286), traz de forma bem resumida sobre o que seria a imunidade tributária.

É a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo dos valores proclamados no texto constitucional, inibe, a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de não incomodação perante o ente tributante.

Qualquer que seja a imunidade, esta, todavia implica sobre uma exceção a regra, onde os gastos gerais da sociedade como um todo deverão ser suportados por todos os membros da mesma coletividade. No entanto, Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 388), afirma que:

Daí por que, via de regra, a expressão imunidade é reservada aos impostos: são eles os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica; a imunidade exclui algumas situações ou algumas pessoas, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los.

No momento em que a Constituição Federal veda a criação de tributos e a cobrança deste sobre determinado fato ou sujeito, diz-se então que há a imunidade tributária. Assim afirma Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 49):

Diz-se que há imunidade quando a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou determinados sujeitos. Trata-se de um impedimento constitucional, hierarquicamente superior, verdadeira limitação à competência tributária dos entes tributantes.

Contudo, a norma imunizante visa por sua vez preservar valores, onde se afirma que, estruturas fundamentais não serão perturbadas, em respeito à norma imunizadora, Eduardo Sabbag (2012, p. 283) afirma que:

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do "cidadão-destinatário", visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas). Isso equivale afirmar que, existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora.

Quanto à imunidade, o legislador em nenhum momento poderá revogá-la, pois, geralmente esta garante direitos fundamentais, não podendo ser alterada nem pelo poder constituinte derivado ou por emendas constitucionais.

### **1.3. O conceito de Tributo**

A palavra tributo surgiu há muitos anos atrás, tendo em vista que, em algumas ocasiões era utilizada pelos súditos quando prestava homenagem ao monarca, desta forma, Anis Kfoury Jr (2012, p. 88), faz referência ao assunto da seguinte forma:

A palavra tributo é sinônima de homenagem, honraria, sendo utilizada em seus primórdios exatamente com esse sentido, ou seja, o súdito prestava homenagem ao monarca, por meio de recolhimento de valores ou da prestação de serviços ou doação de bens.

Porém, o conceito de recebimento de importâncias como homenagem, também está registrada na 1ª Constituição, de 25 de março de 1824, onde se asseguram fontes de rendimentos à Família Real, os arts. 107, 108 e 112 faz a seguinte referência:

Art. 107. A assembleia geral, logo que o imperador suceder no império, lhe assinará, e à imperatriz sua augusta esposa, uma dotação correspondente ao decoro de sua alta dignidade.

Art. 108. A dotação assinada ao presente imperador e à sua augusta esposa deverá ser aumentada, visto que as circunstâncias atuais não permitem que se fixe desde já uma soma adequada ao decoro de suas augustas pessoas e dignidade da nação.

Art. 112. Quando as princesas houverem de casar, a assembleia lhes assinará o seu dote, e com a entrega dele cessarão os alimentos. (BRASIL, 1824).

Feitas essas considerações históricas acerca do conceito tributo, é necessário trazer os atuais contornos da definição deste, delineando sua natureza jurídica e a normatização.

O tributo acompanha a evolução da civilização. A cobrança deste é limitada de acordo com a Constituição Federal, onde se faz uma série de limitação, estabelecendo a própria possibilidade de o Estado vir a exigir um tributo.

O conceito de tributo é importante para a própria Constituição Federal, onde esta reserva ao tributo um regime jurídico que é bastante peculiar. A mesma porém, não definiu expressamente o que seria o tributo, deixando para a Lei Complementar a tarefa de uma definição para tal palavra.

A definição de tributo ficou incumbida ao Código Tributário Nacional, desta forma, encontra-se no art. 3 do mesmo que define:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1988).

No entanto, o tributo é considerado compulsório, com efeito no Direito Tributário pertencente à seara do Direito Público. Nesse aspecto, Eduardo Sabbag (2012, p. 379), afirma que:

O tributo é a prestação compulsória, logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa. Com efeito, o Direito Tributário, pertence à seara do Direito Público, e a supremacia do interesse público da guarida a imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado. (SABBAG,2012, p. 379)

O autor Hugo de Brito Machado Segundo, faz referências sobre o tributo da seguinte forma:

O mesmo se dá com a palavra tributo, que às vezes é usada para designar a norma que institui dever de pagar certa quantia ao Estado, a obrigação

decorrente da incidência de tal norma, a quantia em dinheiro usada no adimplemento respectivo. (SEGUNDO; 2014, p. 26).

Desta forma, Anis Kfourir Jr apud Ruy Barbosa Nogueira (2012, p. 89), faz menção ao assunto que, tributos “são receitas derivadas que o Estado recolhe ao patrimônio dos indivíduos, baseados no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciados com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”.

#### **1.4. A classificação dos tributos**

A classificação dos tributos tem como objetivo acentuar as semelhanças e diferenças de modo a facilitar a compreensão de tributos. Sendo assim, o doutrinador Roque Antônio Carrazza apud Augustin Cordillo (2001, p. 438), afirmam que, “não há classificações certas ou erradas, mas sim, classificações mais úteis e menos úteis”.

Desta forma, a classificação jurídica de tributo só será possível através da Constituição Federal, visto que, esta não só classificou, mas também, estabeleceu o regime jurídico. Por tudo isso, diz-se que a classificação é levada a cabo pela Lei das Leis, sendo a própria Constituição.

No entanto, Roque Antônio Carrazza (2001, p. 439), afirma que, no Brasil “o tributo é o gênero do qual o imposto, a taxa e a contribuição são as espécies”.

Por sua vez, a CRFB/88, em seu art. 145, estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir imposto; as taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização; e a contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

No entanto, com base nos art. 217, do CTN e nos arts. 148 e 149 da CRFB/88, inúmeros doutrinadores têm incluindo o empréstimo compulsório e as contribuições sociais:

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como, a do art. 54, da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade: (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966).

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16, da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966).

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art.34, da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966) (Vide Ato Complementar nº 27, de 08.12.1966).

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966).

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei. (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966). (BRASIL, 1966).

Desta forma, o artigo supracitado estabeleceu as disposições do Código e não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições. Tornando-se evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, as contribuições sociais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988)

Por fim, os empréstimos compulsórios não poderão ser considerados espécie de tributos. Haja vista o art. 148, da CRFB:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". [...]. (BRASIL, 1988)

Tem-se, portanto, no Sistema Tributário cinco espécies de tributos: impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, e cada um destes serão descritos abaixo.

#### **1.4.1. Impostos**

Por largo tempo, a definição de imposto sofreu marcantes influências da Ciência das Finanças. Por sua vez, os impostos são tributos que independem da

atividade estatal. Desta forma o artigo 16 do CTN (BRASIL, 1966) afirma que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Sendo assim, Anis Kfourir Jr (2012, p. 93), refere-se ao imposto da seguinte forma:

Representam, os impostos, uma forma de arrecadação de recursos tomando por base determinado signo presuntivo de riqueza do sujeito passivo (imóvel, renda, automóvel, etc.), não podendo atrelar tais recursos a uma despesa específica, tendo essa arrecadação o objeto de financiar as despesas gerais do Estado, conforme orçamento público aprovado pela Casa Legislativa do sujeito ativo (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal).

É necessário salientar que, o imposto por ser uma forma de captação da riqueza do contribuinte para o Estado, deve respeitar sempre que possível à capacidade contributiva. A CRFB/88, estabelece em seu art.145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 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. (BRASIL, 1988)

Contudo, é importante lembrar que a CRFB/88, delimita a competência para instituir impostos. Porém, a mesma não cria impostos, mas faculta suas instituições a estabelecer.

#### **1.4.2. Taxas**

A taxa é o tipo de tributo que mais suscita divergência entre os estudiosos, desta forma, o doutrinador Roque Antônio Carrazza (2001, p. 436), define de modo geral:

A taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para desvantajosa. [...]

Podemos dizer que taxas são tributos que por hipóteses de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte.

Pode-se então dizer que, a taxa é caracterizada por apresentar incidência dirigida ao contribuinte. Contudo, está prevista na CRFB/88, em seu art.145, II, onde sua cobrança tem por fato gerador, o exercício do poder de polícia ou utilização, sendo assim, Anis Kfourir Jr (2012, p. 95), afirma:

Ao contrário dos impostos, a taxa é uma modalidade de tributo vinculado à determinada prestação estatal - tendo sua arrecadação destinada ao custeio de tal serviço - ou ainda vinculado ao poder de polícia, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Um aspecto importante a ser lembrado é o de que, as taxas não podem ter base de cálculo própria de imposto, conforme estabelece o §2º, do art. 145, da CRFB/88, sob a pena de serem consideradas inconstitucionais como o STF já se manifestou através da Súmula nº 595, ressalta que é inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica a do imposto território rural.

Sobre a questão, Ives Gandra Martins (2006 p. 14) faz importante consideração ao assunto, afirmando que o “custo dos serviços prestados são aqueles que servem de base de cálculo para tributo, não se permitindo que se cobrem, a título de taxa, valores superiores, inclusive custos superiores aos gastos para o exercício do poder de polícia”.

### **1.4.3. Contribuição de melhoria**

É necessário esclarecer que, se as taxas pressupõem serviços públicos ou exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez que concretizada, determina a valorização dos imóveis.

Assim, destarte Roque Antônio Carrazza (2001, p. 470), ratifica sobre o assunto da seguinte maneira:

A contribuição de melhoria é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Essa atuação estatal só pode consistir numa obra pública que causa valorização

imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado de imóveis localizados em suas mediações.

Outro ponto importante a considerar, reside na distinção entre a contribuição de melhoria e a taxa. Sendo assim, Paulo de Barros Carvalho *apud* Anis Kfourir Jr *apud* (2012, p. 101), apresentam tal ponderação afirmando que, “em comparação com as taxas que, também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel”. Daí, dizer que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém, indiretamente referido aos obrigados.

#### **1.4.5. Contribuições sociais**

As contribuições sociais visam custear as despesas com seguridade social, sendo que, nos últimos anos foram elevadas em larga escala, aumentando o peso da enorme carga tributária no Brasil. Desta forma, as contribuições sociais estão previstas, fundamentalmente, no art.195, da CRFB/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro; (BRASIL, 1988)

Paulo de Barros de Carvalho (2000, p. 42), faz menção ao assunto da seguinte forma:

Como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil. Manifestando que as contribuições sociais são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo as linhas definitórias do regime peculiar aos tributos.

O Brasil adota atualmente o sistema misto, onde a contribuição de melhoria é cobrada do contribuinte pela valorização imobiliária consequente de obra pública, porém, com limites estabelecidos, ou seja, o valor individual não pode ultrapassar a real valorização do imóvel beneficiado e a soma das contribuições individuais não poderá ultrapassar o valor total da obra.

#### **1.4.6. Empréstimo Compulsório**

Os empréstimos compulsórios também representam uma figura diferenciada na seara tributária, com característica própria, descrita no art.148, da CRFB. Desta forma, Paulo Barros Carvalho (2000, p. 30), afirma que, “a competência é exclusiva da pessoa política, a União; e deverá ser exercida mediante lei complementar”.

Anis Kfourir Jr (2012, p.109), faz referência ao assunto afirmando que:

No que tange ao processo legislativo, temos que a instituição do citado empréstimo somente pode se dar mediante lei complementar, nos termos da previsão constitucional, exigindo-se, portanto, maior quórum no Congresso Nacional.

Sendo assim, o mesmo afirma que, sobre a tese que assimila os empréstimos aos tributos, registra a existência de duas correntes, uma considera um misto de imposto mútuo e a outra sem hibridismo, criada até mesmo pela necessidade de evitar os constantes abusos do legislador, cercando o ingresso das garantias constitucionais do tributo.

Desta forma tendo visto os conceitos do livro impresso o do livro eletrônico e necessário entender também das limitações ao poder tributar, onde o Estado um ente soberano não tem o poder de tributar totalmente tendo e vista que existe algumas limitadoras tema no qual será abordado no próximo capítulo.

## 2. DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Este capítulo objetiva trazer a discussão das limitações ao poder de tributar, abordando alguns dos princípios.

A Constituição Federal enumerou regras básicas do direito tributário com intuito de proteção do contribuinte e a limitação do poder de tributar, visto que, a ideia da Carta Magna surgiu para limitar o poder estatal de tributar. Para Eduardo Sabbag (2012, p. 56), a Constituição impõe limites ao poder de tributar. Desta forma, o autor afirma que:

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites a invasão patrimonial tendente a percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios das imunidades constitucionais.

O Estado sendo ente soberano, tem poder para tributar e obter dos cidadãos os tributos que desejar, contudo, existem limitadores do poder de tributar, que são conhecidos como competências tributárias. No Brasil, por ser um país federativo, a tributação é limitada e também dividida. Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 33), menciona o seguinte:

Originalmente, o Estado, enquanto ente soberano tem o poder de tributar, assim entendida a aptidão de “de fato”, obter dos cidadãos os tributos que desejar. [...]

Em face de tais normas, limitadoras do poder de tributar, este passa a ser conhecido como competência tributária, assim, entendido o poder de tributar devidamente legitimado, limitado e, se for o caso, dividido por uma Constituição. No caso do Brasil, em virtude de sua forma federativa, o poder, além de limitado, e também divididos (em seu exercício) entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios.

É importante o estabelecimento desses limites, pois evita que estes sejam suprimidos ou revogados a qualquer momento do ordenamento jurídico. Tendo em vista que, estes não se submetem apenas às autoridades do Poder Executivo, mas também, do próprio Poder Legislativo, onde este, por sua vez, foi inserido na Constituição Federal. No entanto, tudo isto é definido por Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 34), que prevê as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar:

Para dar rigidez aos mais importantes desses “limites”, evitando que sejam suprimidos ou revogados do ordenamento jurídico, e para que a eles se submetam não apenas as autoridades do Poder Executivo, mas também o próprio Poder Legislativo de cada ente tributante optou-se por inseri-los no texto da Constituição. São chamadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas, na CF/88, precipuamente em seus arts. 150,151 e 152. Depois de legitimado, delimitado e dividido pela Constituição, o poder de tributar e então chamado de competência.

Desta forma, em face da importância dessas limitações ao poder de tributar, consagraram-se como princípios, os quais regulam a tributação. São consideradas desta forma, as limitações constitucionais ao poder de tributar. Eduardo Sabbag (2012, p. 56), a exata compreensão dessa expressão dá-se por meio de duas formas, sendo o conceito de Estado e Poder definidos assim:

O conceito de Estado, seguindo a trilha definitiva de Georg Jellinek citado por Dalmo de Abreu Dallari, o Estado é a corporação territorial dotada de um poder de mando originário. Assim, enquanto o território delimita a atuação de soberania estatal, este sinaliza a posição de independência e supremacia deste Estado em relação ao povo.

Antes mesmo de discorrer sobre o poder de tributar, é necessário entender o conceito de poder, sendo este, considerado uma imposição entre dois sujeitos que lhe determina a sua vontade. Todavia, este não poderá ser confundido com a ideia de força ou vice-versa. Sobre este assunto, Eduardo Sabbag (2012, p. 56) apud Norberto Bobbio, define que, “o poder é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra a vontade, o comportamento”. O Eduardo Sabbag (2012, p. 57) faz referência sobre o assunto:

Desse traço conceitual, deduz-se que o poder, imanente às organizações sociais, desdobrar-se-á na interação de vontades, com a prevalência de uma sobre a outra. Em outras palavras, o exercente do poder impõem sua vontade a outrem – o subordinado ao poder-, exigindo-lhe dado comportamento. Assegurar que a relação de tributação não é relação de poder-força, mas sim, uma relação de poder- direito.

Desta forma, com o conceito estabelecido de poder, pode-se então entender que o poder de tributar é considerado um direito; podendo ser intitulado por alguns como soberania fiscal; ou por força de comando, ou até mesmo poder de mando. Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira apud Eduardo Sabbag (2012, p. 58), assevera que, “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da

soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”. Segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 58):

O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários de invasão patrimonial tendente à percepção de tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

Nesta esteira, com a argúcia que lhe é peculiar, Ricardo Lobo Torres *apud* Eduardo Sabbag, (2012, p. 59), faz referência ao assunto da seguinte forma: “a soberania financeira que é do povo, transfere limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional permitindo-lhe tributar e gastar”.

Entende-se que, a relação do poder na seara tributária, atrela-se inafastável à figura da legalidade, onde transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica. O poder de tributar não é absoluto, conforme afirma Eduardo Sabbag (2012, p. 59), sendo assim entende-se que o “poder de tributar, não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vem refrear o exercício arbitrário de tributação, amoldando-se de acordo com a carga valorativa ínsita o texto constitucional”.

Por sua vez, a Carta Magna em toda a sua extensão, alberga normas que permitiram rotular os princípios tributários de limitações constitucionais ao poder de tributar, dessa forma, nos próximos tópicos procede-se ao aprofundamento dos princípios de tais limitações e também sobre a imunidade tributária.

## **2.1. Princípio da legalidade tributária**

Esse princípio é de natureza nitidamente política, que por sua vez, é contra a tributação não consentida. O princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional.

Desta forma, Ruy Barbosa Nogueira *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 60), afirma que, “o princípio da legalidade tributária é fundamento de toda a tributação, sem o qual, não há como se falar em Direito Tributário”.

É considerado o vetor dos vetores, onde este é intitulado como um princípio fundante dos demais. Nesta linha de pensamento, Aliomar Baleeiro *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 60), reforça a ideia de consentimento, e ratifica o tributo como

sendo um “ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação”.

Desta forma, para fins de atendimento do princípio da legalidade, Hugo Machado de Brito Segundo(2014, p. 34), afirma que:

De acordo com o art. 150, I, da CRFB/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que a estabeleça. É o ato normativo editado pelo órgão dotado da função legislativa, nos termos do processo legislativo previsto constitucionalmente (lei em sentido formal).

Contudo, cabe ressaltar que este princípio não se resume na vedação de instituição, mas tem como consequência, as exceções que estão previstas na própria Constituição, pois somente a lei poderá estabelecer a instituição de tributos ou sua extinção. Diante disto, o doutrinador Kiyoshi Harada (2011, p.367), afirma que:

Cumprido ressaltar que o princípio da legalidade tributária não se resume apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.

Já Hugo Machado de Brito Segundo (2014, p. 35), afirma que:

Ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo.

Diante disto, o princípio da legalidade no Brasil e em países que consagram a divisão de poderes do Estado, constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação, pois esse leva o aplicador da norma a compreender a tributação. Tendo em vista que, este princípio está ligado à causa, diferentemente da anterioridade tributária, que é tratada no próximo tópico.

## 2.2. Princípio da anterioridade tributária

Este por sua vez, está expresso no artigo 150, III, alíneas “b” e “c”, da CRFB/88, destacando-se por postular tipicamente o tributário, onde os efeitos são direcionados para a seara da tributação, podendo este ser federal, estadual, municipal ou distrital.

A alínea b que estabelece este princípio, sempre esteve presente, visto que, a alínea “c” só foi implementada após a Emenda Constitucional 42/2003. O princípio da anterioridade objetiva por sua vez, ratificar o princípio da segurança jurídica, onde evita que o contribuinte se veja diante de uma inesperada cobrança tributária. Desta forma, Eduardo Sabbag (2012, p. 94) faz referência ao assunto:

O princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário dos tributos “ondas” de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança do Estado Fiscal.

Porém, a segurança jurídica é considerada um elemento axiológico do postulado estudo, que tenta coibir a chamada tributação de inopino ou até mesmo a tributação surpresa.

No princípio da anterioridade a garantia do contribuinte é inequívoca, visto que, a violação deste acarretaria uma série de vícios de inconstitucionalidade. Sendo que, este princípio representa um dos direitos fundamentais mais relevantes. Assim, Eduardo Sabbag (2012, p. 95), diz:

O princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzira irremissível vício de inconstitucionalidade. Assim, se posiciona o STF quando ao analisar o art. 2º, §3º, da Emenda Constitucional n. 3, de 17-03-1993, que afastara o princípio da anterioridade tributária anual do antigo IPMF, entendeu que teria havido, com tal medida uma violação à garantia individual do contribuinte.

Este princípio por sua vez, na visão de Kiyoshi Harada (2011, p. 369), constitui uma garantia fundamental, onde o estado tem o direito de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser. Porém, este princípio tem o sentido de anterioridade da lei instituidora. Desta forma, o autor explica:

Entretanto, essa anterioridade constitui a nosso ver uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional. De fato, o estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os institui ou aumentou. Por exemplo, a majoração de imposto sobre a renda através de uma lei que tenha entrado em vigor em junho de determinado ano, não poderá ser cobrada em agosto ou dezembro do mesmo ano. Pois, o princípio tem o sentido de anterioridade da lei instituidora ou majorada do tributo em relação ao exercício financeiro.

Por ser um princípio constitucional, cujo escopo normativo visa estabelecer limitações ao poder de tributar, é, portanto, direito fundamental ao cidadão-contribuinte, assim, como em outros princípios tributários, a legalidade e isonomia. A anterioridade tributária se configura como garantia assegurada ao contribuinte, direito fundamental do cidadão, e que, portanto, se reveste da qualidade de cláusula pétrea da Constituição.

### **2.3. Princípio da isonomia tributária e a capacidade contributiva e o princípio da irretroatividade**

O princípio da isonomia não veda a concessão de isenções, pois é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Este princípio por sua vez, está expresso no art. 150, II, mesmo em seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado, deste princípio, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função desta forma define nos seguintes termos:

Art. 150 E vedado

[...]

II- instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou por função por ela exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos títulos ou direitos.

Contudo, este princípio veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob o mesmo pressuposto, de fato onde impede a discriminação tributária, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

A regra da igualdade consiste em partilhar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida de que se desigalam. Desta forma, Eduardo Sabbag faz referencia ao assunto:

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados “ iguais ”, ou, ainda que se oferte um linear tratamento isonômico aqueles tidos como “ dessemelhantes ”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.(SABBAB, 2012, p.135).

Esse princípio de igualização aos contribuintes, infere-se ao princípio da generalidade da tributação, onde a lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, nesta linha de pensamento Kiyoshi Harada (2011, p. 371) faz nos seguintes termos referência ao assunto:

Daí por que desse principio de igualização dos contribuintes infere-se o principio da generalidade da tributação, da mesma forma que do principio nullu tributum sine lege infere-se ao principio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei. E não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob a pena de inconstitucionalidade.

Ressalta-se que, quando o tratamento diferenciado dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com razão diferencial, contudo não há no que se falar em afronta relacionada a este princípio, quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou até mesmo exclusão de determinado benefício.

A capacidade contributiva tem como escopo de atingir a justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Este princípio tem caráter programático, tendo como fundamento norteador de atividade legislativa, desta forma reapareceu na Constituição Federal de 1988, inscrito no § 1º do art. 145 nos seguintes termos:

Art.145.Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo capacidade econômica do contribuinte, facultado, á administração tributaria, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O princípio da capacidade contributiva está vinculado ao princípio da isonomia, em mútua implicação, não se confunde com este. Neste sentido, Eduardo Sabbag (2012, p. 154), afirma que:

Diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de efetivo ideal de justiça.

Então, a capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a igualdade da lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas.

O princípio da irretroatividade proíbe a exigência de tributos relacionados aos fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído, onde tem sua aplicação no Direito Tributário devidamente explicitada no artigo 150, III, a, da CF/88. Para Hugo Machado de Brito Segundo (2012, p. 39):

Diversamente da anterioridade e da estrita legalidade, a vedação da retroatividade das leis não comporta qualquer exceção relativamente à instituição ou ao aumento de tributos, o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal do campo da tributação.

Contudo, como este princípio trata de proteção ao cidadão contribuinte em face do Estado, a limitação de que se cuida não impede o poder público de editar normas de eficácia retroativa em benefício do contribuinte, desta forma Eduardo Sabbag (2012, p. 192) faz referência ao assunto:

A irretroatividade conecta-se a própria ideia do Direito, trazendo o timbre da segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituídos ou aumentado.

O princípio da irretroatividade tributária atrela-se a criação e ao aumento dos tributos, não havendo menção expressa a sua aplicação nos casos de redução ou dispensa do pagamento de tributo. Desta forma, equivale afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora.

### 3. A IMUNIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como forma de trazer a discussão do tema relativo da imunidade tributária do livro eletrônico, busca-se então preliminarmente a definição de alguns tópicos essenciais. Deve-se primeiramente entender a natureza jurídica como a essência, a substância ou a compleição das coisas, de acordo com o autor De Plácido e Silva ,(1999, p. 550), afirma que :

A natureza da coisa, pois, põe em evidência sua própria essência ou substância, que dela não se separa, sem que a modificação ou a mostre diferente ou sem os atributos, que são de seu caráter. É, portanto, a matéria de que se compõe a própria coisa, ou que lhe é inerente ou congênita.

Nesta forma pode-se então dizer que natureza jurídica denota o significado jurídico dos institutos, por conseguinte, no sistema jurídico que lhes são próprios. Assim afirma José Cretella Júnior (2000, p. 75), “determinar a natureza jurídica de um instituto é localizá-lo de modo perfeito, no sistema de direito a que pertence esse instituto”.

No que concerne à natureza jurídica da imunidade tributária, nota que existem diversas correntes doutrinárias que trazem a respeito do tema, uma como não incidência constitucionalmente qualificada, outras como limitação constitucional ao poder de tributar, ou ainda como regra constitucional de negação de competência ou de supressão ou exclusão da competência tributária; ou, ainda, de limitação ou delimitação dessa mesma competência. Há também corrente doutrinária a considerar a imunidade tributária como um direito fundamental ou, ainda, como um princípio constitucional de vedação tributária.

A natureza jurídica da imunidade tributária em vista da sua amplitude doutrinária acerca da conceituação do instituto jurídico, busca as bases de definição sobre o tema.

A doutrina busca a devida fidelidade ao conceito de imunidade tributária, em diferentes perspectivas, e nesse impasse alguns doutrinadores, salientam a acepção doutrinária .Quanto a isto, o autor Eduardo Sabbag (2012, p. 283)faz referência do assunto como o tema das imunidades tributárias:

Urge, de inicio, ter presente que a maioria das normas imunizadoras (imunizantes ou imunitórias), contempladas na Constituição Federal, decore

dos sublimes princípios e garantias constitucionais, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionadas a limitar o poder de tributar.

Na acepção doutrinária sobre assunto Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 49), menciona que:

A imunidade que há imunidade quando a Constituição veda a criação de cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sobre determinados sujeitos. Trata-se de um impedimento constitucional, hierarquicamente superior, verdadeira limitação á competência tributaria dos entes tributantes.

No entanto, o assunto vem preconizado também por Misabel Derzi *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 284), à imunidade é a forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição.

Desse modo, Kiyoshi Harada (2011, p. 379) "versa em termo de doutrina tradicional, a imunidade vê conceituada como vedação ao poder fiscal de instituir impostos dê a generalização da ideia de que a imunidade só se refere a essa espécie tributária".

A imunidade tributária parte de um raciocínio que qualquer que seja esta, implica essencialmente em uma exceção, onde os gastos da coletividade em geral deveram ser suportados por todos os membros da mesma sociedade em questão, daí por que, via de regra, a expressão imunidade é reservada aos impostos: são eles os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica; a imunidade exclui algumas situações ou algumas pessoas, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los.

Aliomar Baleeiro (1997, p. 4), por sua vez, faz referência sobre o assunto, onde a imunidade deve ser entendida como uma limitação imposta pelo Estado, desta forma afirma que:

Delinea que a imunidade tributária deve ser entendida como uma limitação imposta ao Estado em face de seu poder de tributar, a Constituição estabelece, ao lado do poder tributante, limitações, entre as quais cita, em sua obra, os princípios, as imunidades, bem como as normas que disciplinam a competência tributária dos entes estatais.

Quanto à imunidade, o legislador em nenhum momento poderá revogá-la, pois geralmente esta garante direitos fundamentais, não podendo ser alterada nem por poder constituinte derivado ou por emendas constitucionais.

Não se deve interpretar uma norma imunizante como se interpreta norma instituidora de isenção. A norma imunizante de que se cuida foi encartada no texto constitucional para a proteção de valor fundamental da humanidade, que é a liberdade de expressão, sem a qual não se pode falar de democracia.

Contudo, a norma imunizante visa por sua vez preservar valores, onde se afirma que estruturas fundamentais não serão perturbadas, em respeito a norma imunizadora.

Atualmente, a doutrina tem se dividido entre duas acepções básicas, ou seja, a imunidade tributária no campo da incidência e no campo da competência, sem perder de vista que essas teriam como fim a limitação do poder de tributar do ente estatal.

### **3.1. Imunidade situada no campo da incidência tributária**

Em relação à imunidade, no campo da incidência tributária, alguns doutrinadores desta corrente afirmam que imunidade é uma não incidência qualificada, no sentido da impossibilidade da existência da obrigação tributária prevista na Constituição Federal. A não incidência tem como características em seu principal efeito, configurando que o tributo não seja devido, desta forma existem distinções significativas onde são de suma importância.

Nessa linha de entendimento, alguns doutrinadores são adeptos entre eles seguintes: Antônio Berlimi, Amílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa e Fábio Fanucchi, os quais afirmam que a imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1998, p. 340) também se filia a essa corrente, delineando, nesse contexto, onde os princípios e as imunidades são espécies de limitação constitucionais ao poder de tributar, sendo as imunidades a não incidência constitucionalmente qualificada. Nesse sentido o autor exhibe-se que:

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de

incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurídicos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do 'fato gerador' é intributável à falta de previsão legal). As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurídico tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o limitar o poder de tributar.

Porém, uma crítica formulada por Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 122) da corrente acima citada, refere-se nos seguintes termos: “aceitar a imunidade como uma não incidência qualificada seria confundir efeito com causa”, pois para o jurista a imunidade é uma vedação constitucional que proíbe seja instituído imposto sobre certos casos, enquanto a não incidência é a consequência da vedação constitucional.

Não incidência é toda a circunstância não descrita na lei como sendo tributadas. Desta forma, Luciano Amaro (2005, p. 280) define o campo da não incidência. Esta por sua vez pode apresentar as diversas formas, roupagem jurídica e desta forma o autor Amaro faz referência ao assunto da seguinte forma:

Os fatos integrantes do campo da não incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suporte materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações estamos inegavelmente no campo da não incidência. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações imunes e isentas (nas quais, portanto, o tributo também não incide).

Em relação ao assunto, Hugo Machado de Brito Segundo (2014, p. 49) faz menção ao conteúdo como situações que não estão descritas na lei, porém são tributadas.

A não incidência abrange todas aquelas situações não descritas na lei como sendo tributadas. Trata-se de mera decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência: por exclusão, o que não este legalmente enumerado como sendo tributável configura uma hipótese de não incidência.

Nesta forma, observa-se que a não incidência será, no caso em que ocorre o fato, porém não está descrita dentro das hipóteses de incidência. Como por

exemplo, um simples aperto de mão não é fato gerador de impostos, uma vez que não existe norma que preveja tal incidência.

### 3.2. Competência tributária

Por sua vez, a Constituição Federal confere aos diversos entes o poder de tributar sendo eles a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois esta não cria tributos, porém todos têm que respeitar as normas gerais estabelecidas, porque tais normas contidas em toda a legislação não cabem a nenhuma criar tributos. Para Hugo Machado De Brito Segundo, (2014, p. 49) traz a respeito do assunto.

A lei, se pretender criar o tributo sobre a pessoa ou situação imune, será inconstitucional. E o ente tributante (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), compete para criar tributo, que edita norma mais específica que a norma de tributação, estabelecendo exceções nas quais o tributo não será devido.

As leis complementares por sua vez não criam tributos sendo assim Hugo Machado de Brito afirma que (2010, p. 167):

As normas gerais em matéria de legislação tributárias, contidas no CTN e em leis complementares posteriores (p. ex., LC n° 116/2003; LC n° 87/96), também não criam tributos: apenas reduzem a vaguidade das normas constitucionais, explicitando-as, a fim de evitar conflitos de competência e, de maneira geral, estabelecer diretrizes gerais a serem seguidas pela legislação da União, dos Estados, do Distrito Federal e de cada um dos inúmeros Municípios que compõem a federação brasileira. A competência tributária é indelegável e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público.

A imunidade diante dos tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. De modo cuidadoso, o legislador constituinte, traçou técnicas, que refutam a incidência das exações tributária, levando em consideração o nosso sistema rígido de competências impositivas. No entanto, para SABBAG, (2012, p. 383) que:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. Em que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exceções tributárias, levando em consideração nosso sistema rígido de destruição de competência impositiva.

Alguns doutrinadores direcionam o entendimento que a imunidade está ligada a competência constitucionalmente estabelecida aos entes tributantes.

Para Ricardo Alexandre, (2013, p. 53) “a imunidade tributária e a limitação constitucional ao poder de tributar, onde consiste na delimitação da competência tributária aos entes políticos”. Desta forma, entende-se que as limitações constitucionais recaem sobre o poder de tributar, onde resulta diretamente em uma limitação própria a competência tributaria.

As limitações constitucionais referentes ao poder de tributar, são veementes expressas em normas constitucionais, onde se divide entre os entes e o poder de instituir e criar tributos, desta forma o autor Kyoshi Harada (2001, p. 281) faz referência sobre o assunto.

A ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito publico e interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção a tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, a mesmo tempo, de três governos distintos.(...) A atribuição de impostos a cada uma das entidade politicas, de forma privativa, estabelecida na Carta Política, denomina-se discrimina-se constitucional de rendas tributárias.

Porém, Luis Eduardo Schoueri (2012, p. 388) faz referência “as imunidades enquanto limitação constitucional á própria competência tributária, identifica a imunidade, estruturalmente com as próprias regras concernentes a competência tributaria”, vendo que – se está apenas se compreende dentro dos limites impostos por aquelas.

A existência de corrente que afirme não ser a limitação á competência tributária, porém Hugo de Brito Machado Segundo faz referência sobre o assunto onde (2014, p 49) “a imunidade é um obstáculo decorrente de regra da Constituição á incidência da regra jurídica de tributação”.

A cada ente cabe a este a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo de tributar, pois lhe foi atribuída pela Carta Magna, onde as atribuições constitucionais são de competências tributarias. Ressalva-se, a competência tributária é considerada indelegável; desta forma, Eduardo Sabbag (2012, p. 385) faz referência da seguinte forma:

A competência tributaria é politica indelegável (art.º 7, caput CTN, não se confundindo com a capacidade tributaria ativa, que e “ administrativa e

delegável". O exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado facultativo. De fato, no plano da conveniência, cada ente tributante decide sobre o exercício de competência tributária.

A competência tributária tem como o poder de instituir o tributo, não se pode confundir com a competência para legislar sobre o Direito Tributário. É a lei ordinária a cada ente federativo cria o tributo, definindo todos os elementos que são necessários em uma relação jurídica correspondente.

### **3.3. A imunidade como exclusão de competência**

Porem, Jose Eduardo Soares de Melo (2009, p. 293), destaca a "imunidade como uma exclusão da competência dos entes da federação para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente prevista na Constituição Federal".

Diante isto, pode-se dizer que a exclusão da competência tributária em que o autor acima faz referência, significaria dizer que aos entes da federação é outorgada a competência e, momento posterior essa competência lhe seria retirada.

Para Paulo de Barros Carvalho (2007, p.186), a imunidade não exclui e nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas a de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.

### **3.4. A imunidade como incompetência**

Por alguns doutrinadores, as imunidades são consideradas como espécie de gêneros de limitações constitucionais ao poder de tributar onde são normas constitucionais expressas, que por sua vez determinam a incompetência das pessoas jurídicas de direito. Nesta linha de pensamento, o autor Yoshiaki Ichihara (2000, p. 183), apresenta sob sua perspectiva o conceito jurídico de imunidade tributária:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressa e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos as normas atributivas e dentro do campo das competências tributarias

estabelecendo e criando uma área de incompetência, a dirigidas as pessoas jurídicas de direito publico destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as norma fundamentais,, vedações ou proibições expressas,, com as limitações que decorrem do princípios constitucionais ,nem como incidência.

Pelo conceito acima apresentado pelo o autor, as imunidades são normas veiculadas em sede constitucional, reservadas a delimitar negativamente, as normas de atribuição de competência, na esfera de atuação dos entes estatais, no que seja relativa às suas competências tributárias, criando desta forma, uma área de incompetência.

O autor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 194) tem a imunidade como norma que estabelece a incompetência das pessoas políticas ao poder de tributar, desta forma, faz referencia ao assunto, afirmando que:

O sistema positivo é formado, consoante já vimos, de regras de estrutura. As ultimas, também já denominadas normas de produção, de formação ou de transformação de outras normas, assume extraordinária importância para a configuração do direito posto, entre elas e que vamos encontrar preceitos de imunidades. [...]  
Recortamos o conceito de imunidade tributaria, única e exclusivamente, com auxilio de elementos jurídicos substanciais a sua natureza, pelo que podemos exhibi-la como a classe finita e imediata determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas politicas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Desta forma, Paulo de Barros Carvalho (2007, p.196), tem “a imunidade tributária caracterizada por sua estrutura, norma de produção, de formação ou de transformação de outras normas”. Sendo assim, as normas constitucionais que dispõem acerca das imunidades tributárias são normas jurídicas que estabelecem de forma expressa a incompetência das pessoas jurídicas de direito público.

Nesta mesma linha de pensamento, Roque Antônio Carraza (2001, p. 757) ensina que a imunidade “é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”, desta forma, a imunidade opera plano da definição de competência tributária, para o jurista a expressão imunidade tributária pode ser compreendida da seguinte forma:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para

onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

A expressão da imunidade tributária, para o jurista, poderá ser compreendida em sentido amplo significando que a incompetência das pessoas políticas para tributar, em determinados casos traçados na Constituição Federal pode também ser compreendida em sentido estrito, como norma constitucional que, expressamente, declara ser vedado aos entes políticos, tributar determinadas pessoas, em virtude de sua natureza jurídica, da atividade que desempenham ou por estarem coligadas a fatos ou a situações imunes.

### **3.5. A imunidade tributária, sendo um direito fundamental**

A acepção doutrinária trazida por Ricardo Lobo Torres, (2003, 13) respeito da natureza jurídica da norma tributária imunizante, onde esta por sua vez devera ser entendida de tal forma como um direito fundamental do homem. Ele afirma que, por meio das imunidades, as liberdades estendem-se como direitos absolutos perante o Poder de tributar, onde o tributo surge da autolimitação da liberdade de maneira o autor afirma que:

O poder de tributar nasce em um espaço aberto pelos direitos fundamentais e por eles é totalmente limitado A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal. A imunidade é, portanto, intributabilidade impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.

O autor em seu entendimento esboça que os direitos fundamentais do contribuinte podem ser entendidos, quando afasta a incidência de imposto, por meio do instituto da imunidade e da proibição de privilégios odiosos e de discriminação, sendo que na imunidade, o Estado fica impossibilitado de criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade.

Porém, de nada iria adiantar se a Constituição previsse os direitos fundamentais, se não existisse mecanismo adequados para possibilitar a efetivação destes. Então é necessário que existam garantias fundamentais a fim de limitar a

atividade do poder público em relação aos direitos específicos. Os doutrinadores Dejalma de Campos e Marcelo de Campos (2003, p. 32) entendem:

A importância de se fomentar o acesso à educação, à informação e à cultura, até mesmo como forma de manutenção e constante evolução do Estado Democrático, mostrou-se de tal forma importante aos olhos do legislador constituinte que mereceu, por este, tratamento especial a ponto de afastar qualquer possibilidade de restrição através de imposição tributária.

Desta forma, as normas constitucionais não poderão ser vistas de forma isolada, mas sim com preceitos interligados em um sistema de regras e princípios, a ponto de afastar a possibilidade de restrição através de imposição tributária.

Entendem que os direitos fundamentais constituem uma categoria jurídica, constitucionalmente erigida, porém, esses valores que são considerados fundamentais à sociedade que a constituinte seleciona bens que serão protegidos pela Carta Magna.

Sendo assim, a imunidade ao livro eletrônico será de grande benesse a sociedade atual, trazendo ao consumidor final um produto a custo muito menor com a isenção de alguns impostos. Espera-se, contudo, que a imunidade e a consequente redução de custos para produção de CDs e DVDS de artistas brasileiros, produza reflexos na ponta da cadeia, com repasse de um preço reduzido ao consumidor final.

#### 4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Preliminarmente, antes mesmo de aprofundar no respectivo assunto é necessário salientar alguns aspectos acerca da imunidade tributária relacionada ao tema, desta forma parte dos doutrinadores entendem que a imunidade visa dar aplicabilidade aos princípios constitucionais que garantem a liberdade de expressão, de comunicação e de pensamento bem como facilita a difusão cultural e da própria educação. Contudo, o doutrinador Kiyoshi Harada (2011, p.383), afirma que:

Essa imunidade outorgada de conformidade com os valores de liberdade, da cultura e da educação não comporta interpretação restrita ao livro tradicional, pois a nova realidade decorrente da ciência da informática possibilita, igualmente a transmissão de ideias por vias eletrônicas.

A imunidade tributária do livro eletrônico parte de uma amplitude referida ao artigo 150 VI, “d” da Constituição Federal de 1988, pois expressamente existe a imunidade ao livro impresso, contudo não existe expressamente em norma a imunidade ao referido livro eletrônico.

Como já é sabido, os livros, jornais, periódicos, e o papel destinado à sua impressão são imunes a incidência de determinados impostos, conforme previsão no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal.

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

Todavia, a imunidade é trazida de duas formas: subjetivas quando alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica, tendo como referência o artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988, denominada imunidade recíproca, onde se faz alusão do serviço, patrimônio ou renda da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos seus Municípios, sendo esta subjetiva porque é decorrente de natureza jurídica das pessoas políticas. O autor Hugo Machado de Brito Segundo (2014, p. 51) faz referência ao assunto, da seguinte forma:

A impossibilidade de cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço uns dos outros é conhecida como imunidade recíproca representa proteção da forma federativa de Estado. Essa imunidade é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere a renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais.

A outra forma é a imunidade objetiva quando têm as funções conferidas de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas de pessoas beneficiadas ou pelas suas atividades desenvolvidas. O artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, traz sobre a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, porém a imunidade é concedida ao objeto comercializado e não a quem o comercializa. Assim, Eduardo Sabbag (2012, p.363) afirma que:

A alínea “d”, por seu turno, possui natureza objetiva (atinge bens ou coisas – livro, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão- ou seja três veículos de pensamento e um insumo).As imunidades objetivas ou denominadas reais, são aquelas instituídas em virtude de determinados fatos, bens ou situações importantes para o bom desenvolvimento da sociedade.

A imunidade referida no artigo 150, VI, d da Constituição Federal de 1988, traz a exoneração imunitória, pois os impostos incidem sobre os livros, o jornal é o periódico destinado a impressão. O objetivo é baratear o acesso e tem como um estímulo a atividade cultural, pois além dos livros, jornais e periódicos, tem como finalidade garantir a liberdade de pensamento, onde envolve posicionamento podendo ser estes ideológicos ou até mesmo religiosos.

Os livros são imunes, pois destes não são cobrados tributos, que tem como objetivo garantir o direito a liberdade de manifestação de pensamentos, evitando imposto como forma de censura.

A imunidade tributária é restrita apenas aos livros, jornais ou algo do gênero que é fabricado com o insumo de papel. Todavia, para as políticas de liberdade de pensamento cultural e de desenvolvimento, tornou-se um grande desafio a imunidade tributária com avanço tecnológico nos dias atuais. Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 53) afirma que:

A alínea “d” do art. 150, VI, CRFB/88 cuida da imunidade destinada aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Trata-se de forma de garantia do direito a liberdade de manifestação de pensamento.

Desta forma, com o avanço tecnológico surgiram os chamados livros eletrônicos, estes que sua base física diversa do papel, podendo ser um programa de computador ou até mesmo um Tablet.

O livro eletrônico tem a função de levar informação, acessibilidade e conhecimento de forma mais rápida. Ressalta que este não tem a intenção de substituir o livro impresso, mas tem a finalidade de propagação de conhecimento.

E imprescindível deixar de observar que a sociedade está em processo de evolução e inovação tecnológica e diante disto é necessário que todas as áreas também adaptem a essa nova realidade.

Atualmente, a tecnologia passou a fazer parte do cotidiano, de forma que sua expansão permite a divulgação de novas formas de informação e de expressão do pensamento, que por sua vez incide direta e positivamente na cultura e na educação.

Há controvérsia que reveste discussão sobre a imunidade tributária do livro eletrônico, tendo em vista que existem duas correntes a respeito da extensão do tema. Uma admite a imunidade do art. 150, VI, d da CRFB/88 podendo este ser aplicado aos livros eletrônicos e a outra que não admite, pois tendo em vista a necessidade de se interpretar restritivamente a norma constitucional tributária.

Porem um revolução ao meio digital a Emenda Constitucional nº 75, publicada em 15/10/13, inclui fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais no rol de imunidade a impostos trazida pela CF em seu art. 150, que, agora, passou a contar com a inclusão da alínea “e”:

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

VI - instituir impostos sobre:

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser

Importante destacar que o objetivo da emenda constitucional 75/13 foi justamente equiparar os veículos de divulgação musical com os livros, revistas e periódicos, conforme se pode observar pelos pronunciamentos dos congressistas no momento da aprovação da Emenda.

A Emenda Constitucional 75/13 pode ajudar a solucionar a questão, pois, se a vontade do legislador foi a de equiparar o tratamento tributário dos arquivos

musicais, àquele conferido aos livros, revistas e periódicos, consignando-se expressamente a imunidade dos arquivos digitais de músicas, outra não poderia ser a interpretação dada aos arquivos digitais também dos livros, sob pena de ter se criado outra desigualdade fiscal.

Assim, a aprovação da emenda constitucional 75/13 é um marco para o avanço do Brasil na garantia das liberdades de manifestação do pensamento, da atividade intelectual, artística e de comunicação, não apenas com relação às músicas e artistas brasileiros, mas também aos textos e autores de livros, revistas e periódicos, qualquer que seja o seu formato de distribuição.

#### **4.1. Teses restritivas corrente minoritária**

O doutrinador Ricardo Lobo Torres (2003, p. 301) menciona sobre a imunidade dos livros, jornais e periódicos, afirmando que esta imunidade não atinge as publicações dos livros eletrônicos, tendo em vista que é inserta em norma constitucional. Desta forma, o doutrinador afirma que:

Não se pode trasladar para os programas de computador a finalidade precípua da imunidade dos livros, que é a de baratear o custo dos produtos impressos em papel, porque a finalidade de proteção da liberdade não se adentra nas publicações eletrônicas.

A tendência e a disseminação são cada vez maiores o uso dos veículos de multimídia, que com o passar dos dias convivem mais com os tradicionais livros impressos, tendo em vista que a qualquer momento poderá substituir as funções completamente dos livros, jornais e periódicos amparados pela norma constitucional do art. 150, VI, 'd', da CRFB/88, mas certamente que haverá uma emenda constitucional adequada, para que os livros eletrônicos sejam amparados.

O doutrinador Ricardo Lobo Torres (2003, p. 314) faz referência ao assunto de que quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova mídia eletrônica). Se não o fez é que, ao contrário sensu, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.

Embora sejam louváveis os argumentos apresentados pelos doutrinadores acima, não se pode concordar. Visto não há necessidade de integrar um texto constitucional, mas interpretá-lo, sem perder de vista a evolução da norma escrita.

#### **4.2. Teses extensivas à imunidade tributária do livro eletrônico**

Esta corrente não defende apenas um objeto: o livro eletrônico, mas luta pela defesa dos princípios Constitucionais da liberdade de expressão, da livre manifestação do pensamento.

Em plano oposto, por sua vez o doutrinador Hugo Machado de Brito (2010, p. 11), vai de frente com o posicionamento da doutrina mais conservadora, ele se posiciona em sentido que “ a norma imunizante é extensível ao livro eletrônico ,uma vez que a CRFB deve ser interpretada de maneira a conceder suas normas a maior efetividade possível”. Desta forma, entende-se que a norma deverá ser aplicada aos meios eletrônicos, visto que o conceito de livro está evoluindo.

O doutrinador enfoca no assunto trazendo o art. 150, VI, d, da Constituição, como garantida a liberdade de expressão, por ser um veículo de livre manifestação de pensamento. Tendo em vista que o mais importante não será por onde se dará publicação do livro, se por meio de papel ou mecanismo digitalizado, a imunidade então incidirá de igual maneira, tendo em vista que a informática á apenas um meio de instrumento de manifestação de ideias.

Desta forma, o livro eletrônico deve receber o mesmo tratamento tributário que o livro tipográfico. Nesta linha de pensamento, o doutrinador Roque Antônio Carrazza faz a seguinte referência:

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de ideias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem. Tal e o caso – desde que didáticos ou científicos- dos discos, dos disquetes de computador, dos CD- Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes etc. (CARRAZZA, 2001, p. 744).

Desta vez, o autor Anis Kfourir Jr. Faz (2012, p.145) afirma que:

A Constituição é um conjunto de princípios, onde se estabelecem algumas coisas para se chegar aos resultados desejados desta forma afirma a respeito do tema da seguinte forma questão da imunidade dos CDs, DVDs,

e outras mídias para suporte de livros, jornais e periódicos e um exemplo do atraso e da falta de uma visão voltada para o futuro do constituinte. A nosso ver, portanto, a aplicação da imunidade para o meio magnético se revela devida e justa.

Seguindo essa mesma linha de pensamento, diversos juristas já têm se manifestado favoráveis a extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico. Porém no tocante a essa temática tem sido grande a repercussão também nos Tribunais do país, onde estes se dividem entre a extensão e a restrição interpretativa de norma incerta relacionada ao artigo 150, VI, d, da Constituição Federal.

### **4.3. Jurisprudência e a interpretação extensiva**

Neste tópico, apresenta-se o entendimento dos nossos tribunais a cerca da imunidade tributária do livro eletrônico. É importante adiantar que este tema ainda é bastante controverso, vários órgãos julgadores dos nossos tribunais o interpretam de forma diferente. Alguns entendem ser absolutamente cabível a tese extensiva, concedendo ao livro eletrônico o mesmo benefício fiscal do livro tipográfico, impresso em papel.

É importante salientar que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não editou nenhuma súmula, com efeito, vinculante a cerca da imunidade tributária do livro eletrônico.

Os Tribunais Regionais Federais já julgaram com bastante propriedade ações referentes à imunidade tributária de livros, jornais, revista e periódicos gravados em CD-ROM, que são considerados produtos resultantes da cultura eletrônica. A Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da quarta região julgou improcedente, por unanimidade, a apelação que recorria da sentença singular de 1ª instância que estendia os benefícios da imunidade tributária à revista eletrônica gravada em CD-ROM.

Os magistrados entenderam que o fato de não ser impresso em papel não retira da revista a sua qualidade de transmitir informações. Informam que a finalidade da norma é tornar imunes os meios necessários à manifestação do pensamento, o direito a educação, cultura conforme .

A Quinta Turma do Tribunal Regional da Segunda Região aderindo à interpretação extensiva considerou que o livro é um meio de transmissão de informação e que a sua impressão em papel não passa de um mero detalhe. Pois o

seu objetivo é estimular a leitura e educação dos cidadãos brasileiros. Desta forma, o livro impresso ou gravado em CD-ROM atenderia prontamente aos interesses da nossa Constituição Federal, sendo, portanto, procedente a imunidade tributária do livro eletrônico. Segue abaixo a ementa prolatada por este órgão julgador:

MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO RETIDO. TRIBUTÁRIO. LIVRO. CD-ROM. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

- Agravo retido não conhecido por falta de requerimento da sua apreciação por este Tribunal.

- O conceito de livro deve ser entendido como meio de transmissão de informações, tendo em vista que a evolução histórica mostra que o material utilizado para se expressar idéias foi modificado ao longo do tempo, sendo sua impressão em papel mera circunstância.

- Deve-se priorizar a interpretação teleológica, a qual possibilita a efetividade da norma imunizante, tendo em vista que o objetivo de se excluir a tributação ao livro é estimular a leitura e, conseqüentemente, o nível de instrução, cultura e formação da população brasileira.

- Desta forma, a imunidade abrange também o CD-ROM, que constitui apenas suporte físico para a disseminação do conhecimento. (Min. DIAS TOFFOLI, 2010)

O CD-ROM que acompanha o livro que é o principal também goza do mesmo benefício tributário, portanto, todos são imunes aos impostos em geral. Não devendo, desta forma, os entes públicos exercerem a sua competência tributária, segue abaixo a ementa do acórdão relatado.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - PRODUTOCOMPOSTO DE LIVRO, CDs E FITAS DE VÍDEO - APLICABILIDADE DA IMUNIDADE AOS LIVROS.

I - A imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos é objetiva. Seu fundamento é político e cultural;

II - A liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura inspiraram o legislador constituinte a erigir in casu o livro à condição de material imune à tributação;

III - O fato dos livros fazerem parte de coleção e virem embalados em conjunto a CDs e fitas de videocassetes não impedem a incidência da imunidade objetiva conferida pela Constituição Federal no art. 150, inc.

VI, letra 'd';

IV - Ainda que agregadas a outras mercadorias, o livro não perde a característica que o identifica;

V - Apesar de a autoridade coatora afirmar que os CDs e as fitas de videocassetes determinam a essencialidade do produto final, é facilmente verificável através dos documentos trazidos à colação pela impetrante que o valor unitário dos fascículos supera em muito das demais mercadorias integrantes do respectivo conjunto;

VI - Apelação parcialmente provida para que seja concedida a segurança, determinando sejam excluídos da base de cálculo dos impostos exigidos pela autoridade aduaneira os valores relativos a livros. (Desembargador Federal Ney Fonseca 2001)

Entretanto, identificam-se algumas decisões monocráticas de Ministros do Supremo Tribunal Federal que tratam do tema. A Segunda Turma do STF julgando o Recurso Extraordinário de número 221239 considerou procedente, por unanimidade. A ministra Ellen Gracie, relatora do recurso argumentou através do seu voto que o objetivo da norma constitucional é garantir o acesso à cultura e à informação, senão veja:

[...] 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, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal. Visa também a facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação com a redução do preço final [...].  
 [...] Ora, se o fim desta norma constitucional é facilitar o acesso à cultura e à informação, o 'álbum de figurinhas' na mais é do que uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos, atendendo em última análise, à finalidade do benefício tributário. (Min. Ellen Gracie, 2004)

O voto da ministra relatora foi acompanhado pelos demais ministros que compuseram o insigne órgão julgador, que ao final decidiram por unanimidade estender a imunidade tributária inserta no artigo 150, VI, "d" da Constituição aos álbuns de figurinha.

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. (Min. Ellen Gracie, 2004).

O órgão julgador decidiu, portanto, estender a este produto o mesmo benefício tributário pertencente aos livros, jornais, revistas, periódicos e ao papel destinado a sua impressão. É importante explicar que este dispositivo constitucional foi recepcionado pela atual carta política no artigo 150, inciso VI, alínea "d". Esta decisão ficou bastante conhecida e abriu precedente para julgamento de casos cuja imunidade é resguardada pela mesma norma.

## CONCLUSÃO

Com a evolução da sociedade, pode-se considerar que o livro eletrônico é a forma mais recente e eficaz dos meios de transmissão de ideias. Pois, este assim como o livro impresso tem como finalidade a liberdade de pensamento e de expressão e o direito de informar.

O livro eletrônico atende perfeitamente aos objetivos constitucionais, garantido o livre acesso à informação, aos meios de comunicação e até mesmo de pensamento.

A imunidade trazida a este produto poderá ser considerada uma benesse para a sociedade, tendo em vista que através do livro, pessoas com deficiência visual poderá ter acesso à informação, a cultura em geral e até mesmo disputar um vaga no mercado de trabalho.

Visto que com a aprovação da emenda constitucional 75/2013 e considerado um marco importante para o Brasil, na garantia da liberdade de manifestação do pensamento e da atividade intelectual, mas também as revistas, livros e periódicos, qualquer que seja o formato de distribuição.

A emenda constitucional representa uma limitação ao poder de tributar quando o assunto é fonogramas e videogramas musicais produzidos em nosso país, não mais sendo possível instituir impostos sobre tal matéria.

a respeito da nova alínea do inciso VI do art. 150 da CF/88, momento em que foram abertas algumas discussões sobre o tema. Foi visto que, da mesma forma que a doutrina outrora assentou entendimento no sentido de garantir imunização ampla aos livros eletrônicos, há necessidade do aplicador do Direito nos dias de hoje estender tal posicionamento quanto aos fonogramas e videogramas comercializados pelo meio eletrônico (internet).

Por ser um produto mais novo e desenvolvido, cabe ressaltar que o livro eletrônico também possui as garantias dos princípios constitucionais que é de informar, assim precisa haver a imunidade tributária, assim como o livro impresso.

Diante dos princípios constitucionais, da liberdade de expressão, liberdade informação, liberdade de manifestação política é cabível estender sim, a imunidade tributária ao livro eletrônico.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado I**, 7. ed. Rio de Janeiro: São Paulo : Método , 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense.1997.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Senado Federal, 1866. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em 12 ago.2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**. Senado Federal, 1824. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)> Acesso em 12 ago.2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**. Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em 12 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. **Recurso constitucional e tributário, produto composto de livro CDs e fitas, aplicabilidade da imunidade aos livros**. Primeira Turma. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA nº. 9902112633. Julgado por maioria. Relator: Juiz Ney Fonseca. < <http://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6091203/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-9902112633-rj-990211263-3>> Acesso em: 12 de ago.2015.

\_\_\_\_\_.Supremo Tribunal Federal. **União interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região**. Relator Min. Dias Toffoli.Disponível<[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2779366](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2779366)> Acesso em 12 de ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso com a finalidade de estender a imunidade tributária aos álbuns de figurinhas**. Recurso Extraordinário N°. 221239. Julgado por unanimidade. Min. Relatora: Ellen Gracie. < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768356/recurso-extraordinario-re-221239-sp>> Acesso em: 12 de ago. 2015.

\_\_\_\_\_.Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº595**. Disponível em<<http://www.conteudojuridico.com.br/sumula-organizada,stf-sumula-595,2003.html>> Acesso em 12 de ago. 2015.

CAMPOS, Dejalma de. CAMPOS, Marcelo. **A Imunidade e as Garantias Constitucionais-** Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In: Imunidade Tributária do Livro Eletrônico- 2ª Ed. Hugo de Brito Machado (organizador). São Paulo, Editora Atlas, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional e Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Primeiras Lições de Direito**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

JR KFOURI, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

OLIVEIRA, Júlio M de. TAVARES, Gustavo Perez. **Emenda constitucional 75 afetar decisão imunidade livros**. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2013-dez-01/emenda-constitucional-75-afetar-decisao-imunidade-livros>> acesso em 14 de set. 2015.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Imunidade Tributária do Livro: Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Primeiras Linhas de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidade Tributária dos produtos de informática:**  
Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003.