

## A TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS: AINDA O PROBLEMA DO LIVRO ELETRÔNICO

Larissa TONIOLO MOURA<sup>1</sup>

**RESUMO:** A Constituição Federal atribui às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) aptidão jurídica para instituir tributos, o que se denomina de competência tributária. Além disso, a Constituição Federal exclui da competência tributária determinados bens, pessoas e fatos, ou seja, diante de determinados bens, fatos ou pessoas, não poderá haver a incidência de tributos. Diante disso, há uma limitação no direito de tributar, tal fenômeno é chamado de imunidade tributária. O legislador constituinte prevê diversas imunidades tributárias, mas a que nos interessa é a prevista no artigo 150, inciso IV, alínea d, que proíbe a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Por conta das evoluções tecnológicas surge a discussão se o conceito de livro previsto no dispositivo aplica-se somente aos livros ou se pode ser estendido aos livros eletrônicos. Ressalta-se que a finalidade da imunidade é a difusão da cultura e do conhecimento, à liberdade de expressão e a manifestação de pensamento, o que deve ser levando em conta para os que defendem a extensão da imunidade aos livros eletrônicos.

**Palavras-chave:** Imunidade Tributária. Livros. Livros eletrônicos. Difusão do conhecimento.

### 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o escopo de tratar da imunidade tributária prevista na Constituição Federal (artigo 150, inciso IV, alínea d) que proíbe a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, e a extensão ou não aos livros eletrônicos.

Primeiramente tratou-se da competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem para, por meio de lei, instituir tributos.

Posteriormente tratou-se da imunidade tributária que limita o direito de tributar, de forma que as pessoas políticas não têm competência para editar leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados.

---

<sup>1</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail laritm@hotmail.com

Imprescindível ressaltar que a imunidade tributária em análise prestigia diversos valores (direitos fundamentais): liberdade de expressão e manifestação de pensamento, acesso à informação, expressão da atividade intelectual e artística, bem como a difusão da cultura e do conhecimento.

O enfoque principal é a discussão se a imunidade tributária (em relação aos impostos) para livros, jornais, periódicos e papel para a impressão, pode ser estendida aos livros eletrônicos ou não pode ser estendida.

Assim, tratou dos entendimentos daqueles que se posicionam tanto pela não extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico, como os que se posicionam pela extensão aos livros eletrônicos, já que a discussão ainda não é pacífica jurisprudencialmente.

O método utilizado para o desenvolvimento do trabalho foi o dedutivo, utilizando pesquisas em materiais bibliográficos, análise e comparação de doutrinas referentes ao tema, bem como, decisões jurisprudenciais.

## **2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: LIVRO E LIVRO ELETRÔNICO**

No Brasil, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, através da Constituição Federal, receberam a competência legislativa para instituir tributos.

Desta forma, a Constituição Federal disciplina que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), possuem aptidão jurídica para instituir tributos, o que se denomina de competência tributária, descrevendo as hipóteses de incidências dos tributos, os sujeitos ativos, os sujeitos passivos, as bases de cálculo e também as alíquotas (CARRAZZA, 2012, p. 2).

Em outras palavras, a competência tributária é a habilitação que a União, Estado, Distrito Federal e Municípios possuem para, por meio de lei, instituir tributos, lembrando que essa competência é atribuída pela Constituição Federal.

Ocorre que em determinados casos a Constituição Federal, exclui da competência tributária determinados bens, pessoas e fatos. Tal fenômeno é que chamamos de imunidade tributária.

Diante disso, enquanto a competência tributária dispõe sobre a capacidade que das pessoas políticas em criar tributos, a imunidade tributária, ao contrário, determina a incompetência dos entes políticos em relação a determinadas matérias ou situações. (FRIGO JÚNIOR, 2012, p. 126).

Isso demonstrado que o legislador constituinte apresenta regras positivas, autorizando a instituição de tributos, e regras negativas, limitando o direito de tributar.

Para melhor compreensão sobre o significado de imunidade tributária disciplina Hugo de Brito Machado (2003, p. 8):

As imunidades tributárias definem uma área expressamente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos tributação. Eles estão em suma fora da área de competência tributária.

Cabe salienta que pelo fato da imunidade tributária ser regra de competência negativa (proíbe a incidência de tributos) a alteração da imunidade é feita somente por emenda constitucional, porém, essa emenda sofre restrições materiais, já que a emenda não pode abolir ou limitar essa garantia, somente ampliá-la.

Dentre as imunidades tributárias previstas na Constituição Federal, temos a prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, que proíbe a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão:

Artigo 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 a sua impressão.

O sentido para a criação da imunidade tributária para livros, jornais, periódicos e papel para a impressão, tem como escopo assegurar a liberdade de expressão e manifestação de pensamento, bem como, a difusão da cultura.

Preceitua Regina Helena Costa (2001, p. 186):

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, Científica, visando o acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização. Publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, V, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).

Sendo assim, as imunidades tributárias surgem para dar efetiva proteção aos valores e aos princípios assegurados pela Constituição Federal.

Com as evoluções tecnológicas em que vivemos o conceito de livro nunca será imutável, pois está em constante evolução para adequar-se ao avanço da sociedade e para servir como difusor de conhecimentos para a sociedade.

Conforme dispõe o dicionário Aurélio livro é: “uma reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma preso por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”. Quanto aos livros eletrônicos, verificada a evolução dos difusores de conhecimentos, encontra-se também disciplinado no dicionário Aurélio: “livro eletrônico é a versão de um livro publicado em mídia digital, como p.ex., CD-ROM” (CEZNE; GRALOUW, 2012, p. 06).

Diante do conceito de livro e a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, surge uma polêmica bastante discutida entre os doutrinadores, que ainda não é pacífica jurisprudencialmente.

A doutrina se divide: de um lado os que entendem de forma restrita o conceito de livro, não devendo ser estendida a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, ao livro eletrônico.

Desse lado, disciplina Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 52) “não há imunidades implícitas. As imunidades exigem seu estabelecimento de modo objetivo e exposto. Sem objetividade não há segurança jurídica, nem legalidade, nem competência, nem imunidade tributária”.

Contudo, os que entendem por esse lado, defendem que as regras das imunidades tributárias são objetivas, então se o dispositivo prevê imunizar livros, somente estes serão imunizados, não podendo estender aos livros eletrônicos.

Nos Tribunais Regionais e no Supremo Tribunal Federal, ainda não é pacífico, estando em constante discussão. Sobre esse tema o Tribunal de Justiça do

Rio Grande do Sul, decidiu pela não extensão das imunidades tributárias aos livros eletrônicos:

Processo: AGV 70046150975 RS

Relator (a): Maria Isabel de Azevedo Souza

Julgamento: 23/02/2012

Órgão Julgador: Vigésima Segunda Câmara Cível

Publicação: Diário da Justiça do dia 29/02/2012

Ementa AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO. ELETRÔNICO. CD-ROM.

1. Em se tratando de matéria a cujo respeito há súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior, o Relator está autorizado a negar seguimento ou a dar provimento a recurso. Art. 557 do CPC

2. As operações de circulação de livro eletrônico não estão ao abrigo da imunidade. Jurisprudência do STF. Recurso desprovido. **(Agravo Nº 70046150975, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 23/02/2012).**

Por outro lado temos o entendimento da interpretação do dispositivo de forma extensiva, devendo prevalecer à finalidade constitucional de difusão da cultura e à liberdade de expressão e manifestação de pensamento.

Nesse sentido para Carrazza (2006, p. 752 e 759) “são considerados livros tanto os tradicionais quanto os seus sucedâneos, irrelevante se em disquete ou em papel, o que importa é seu veículo de manifestação idéias”.

Sobre o tema, ao lado da interpretação extensiva do artigo constitucional, em razão da moderna tecnologia, Machado (2011, p. 239) afirma:

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

Assim, a maioria da doutrina entende que ao interpretar a norma imunizadora deve-se levar em conta à divulgação das idéias, a difusão da cultura, a manifestação de pensamento, dentre outras coisas, e não o seu formato, já que com o passar do tempo é normal que sofra alterações, chegando-se hoje ao livro eletrônico.

Nesse sentido, Marcio César Costa (2012, p. 181) entende que o legislador constitucional ao instituir a imunidade ao livro, considerou o conteúdo do livro, difusor de conhecimento, e não propriamente o papel – suporte físico.

Há também decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais, seguindo o posicionamento favorável à tese das imunidades tributárias aos chamados “livros eletrônicos”:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional. 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte. 7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada. 8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC n.º 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648. 9. A alegação de que a percepção do D. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional. 10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional. 11. Apelação e remessa oficial improvidas.” **(Apelação em Mandado de Segurança nº 216577 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Publicado no DJF-3 de 03.11.2008 ).**

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IPI E II - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, "D" DA CF/88 - MATERIAL DIDÁTICO DESTINADO AO ENSINO DA LÍNGUA INGLESA EM FORMATO CD-ROM, CD ÁUDIO, FITAS DE VÍDEO, FITAS CASSETE - POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO A imunidade, como regra de estrutura contida no texto da Constituição Federal, estabelece, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e determinadas. O disposto no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal se revela aplicável, uma vez que novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e

informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos. são alcançados pela imunidade. A norma que prevê a imunidade visa facilitar a difusão das informações e cultura, garantindo a liberdade de comunicação e pensamento, alcançando os vídeos, fitas cassetes, CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos, pois o legislador apresentou esta intenção na regra no dispositivo constitucional. Apelação provida.” **(Apelação em Mandado de Segurança nº 307236. Publicado no DJF-3, CJ1, de 27.10.2009, página 58)**

Assim, verifica-se que os livros eletrônicos não existiam na época em que foi instituída a Constituição Federal (1988), contudo, não parece razoável prejudicar a liberdade de expressão e difusão de cultura e conhecimento à população, devendo ser estendida a imunidade instituída ao livro tradicional ao livro eletrônico.

### **3 CONCLUSÃO**

Diante o exposto, quanto à discussão do conceito de livro e a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, vimos que por um lado temos a defesa pela não extensão da imunidade ao livro eletrônico, já que não há imunidades tributárias implícitas, elas são expressas e objetivas, dessa forma, se o dispositivo prevê imunizar os livros somente estes serão imunizados.

Por outro lado, há posicionamentos defendendo a extensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, aos livros eletrônicos.

Preceituam que quando a norma foi instituída, em 1988, não existiam os livros eletrônicos, no entanto, deve haver adequação ao previsto na Constituição Federal e as evoluções tecnológicas, sendo imprescindível à extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos.

Além disso, deve haver a extensão ao livro eletrônico pelo fato de que quando o legislador constitucional instituiu a imunidade ao livro, considerou o conteúdo do livro e não propriamente o suporte físico “papel”, já que tal imunidade prestigia valores constitucionais, tais como: a divulgação das idéias, a difusão da

cultura e do conhecimento, a liberdade de manifestação de pensamento, liberdade de comunicação, o acesso à informação.

Sendo assim, para que tais valores sejam efetivados é correta a extensão da imunidade tributária do livro tradicional ao livro eletrônico.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidades Tributárias**. Elizabeth Nazar Carrazza, coordenadora; Daniela Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CEZNE, Andrea Nárriman; GRALOUW, Luciana Silva. **Imunidade Tributária dos livros eletrônicos**. Rio Grande do Sul, 2012. Disponível em: <http://www.unifra.br/eventos/sepe2012/Trabalhos/7157.pdf>  
Acessado em: 13/03/2013.

COSTA, Marcio César. **Imunidades Tributárias**. Elizabeth Nazar Carrazza, coordenadora; Daniela Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2011.

FRIGO JÚNIOR, Gilberto. **Imunidades Tributárias**. Elizabeth Nazar Carrazza, coordenadora; Daniela Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32<sup>a</sup> ed, São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003.



SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”**. IOB informações Objetivas. São Paulo: 1998.