Sérgio Mangueira Garcia

Imunidade tributária: aspectos gerais e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão

Unisal

São Paulo

2009

Sérgio Mangueira Garcia

Imunidade tributária: aspectos gerais e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção de título de especialista em Direito Público com ênfase em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação "lato sensu", do Centro Universitário Salesiano, sob a orientação da Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra.

Unisal

São Paulo

2009

G21i

GARCIA, Sérgio Mangueira.
Imunidade tributária: aspectos gerais e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão / Sérgio Mangueira Garcia - São Paulo: Centro Universitário Salesiano de São Paulo, 2009.
66 f.

Monografia (Especialista em Direito Público com ênfase em Direito Tributário). UNISAL – SP.
Orientador: Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra.

Inclui bibliografia.

Imunidade tributária. Competência tributária. Limitação ao poder de tributar. Imunidade do art. 150, VI, d, CR/88. Extensão da imunidade aos livros, jornais e periódicos eletrônicos.

CDD-340

RESUMO

A imunidade tributária consiste na vedação constitucional do tributo. A Constituição Federal proíbe a instituição de tributos em certos casos. Como por exemplo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre o patrimônio, à renda ou serviços uns dos outros. São imunes aos impostos os templos de qualquer culto, os partidos políticos, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal). A desoneração de certos produtos em face das imunidades tributárias surgiu com o fito de proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, como o da livre divulgação de idéias, de conhecimentos e da proteção da cultura. Devido a isso que os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão seriam imunes a toda e qualquer espécie de imposto. Logo, as imunidades tributárias, por serem protetoras de bens maiores, deveriam ser interpretadas extensivamente, incluindo os livros eletrônicos, também chamados de disquetes ou CD-Roms, pois a imunidade estaria num patamar acima do papel, não vinculada a ele. No presente trabalho será feita uma análise do instituto da imunidade tributária e das controvérsias em torno de sua natureza. Após essa fase, passar-se-á ao estudo focando a imunidade tributária contida no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição sob uma perspectiva inovadora.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Competência tributária. Limitação ao poder de tributar. Imunidade do art. 150, VI, d, CR/88. Extensão da imunidade aos livros, jornais e periódicos eletrônicos.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO..... 05
2 ASPECTOS GERAIS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS..... 07
2.1 Histórico das imunidades tributárias..... 07
2. 2 Imunidades tributárias no Brasil..... 08
3 O ESTADO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA..... 10
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA..... 12
4.1 Conceito e natureza jurídica..... 12
4.2 Limitações ao Poder de tributar do Estado.....18
4.3 O conteúdo social e econômico da Imunidade..... 20
4.4 Diferença entre Imunidade tributária e Isenção..... 23
5 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO...... 26
5.1 Histórico..... 26
5.2 A imunidade prescrita no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal.....28
5.2.1 Interpretação.....36
5.2.2 Finalidade ou Destinação Social..... 41
5.2.3 Aplicação das Imunidades aos Periódicos..... 43
5.2.4 A Imunidade dos Jornais..... 46
5.2.5 Álbum de figurinhas..... 47
5.2.6 Imunidades Tributárias dos Livros e sua Função Social..... 48
6 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS ELETRÔNICOS..... 51
6.1 Entendimento Doutrinário..... 54
6.2 Os programas de computador..... 59
6.3 A Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal..... 60
7 CONCLUSÃO...... 62
REFERÊNCIAS..... 64

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo analisar, de uma maneira abrangente e completa, o instituto jurídico das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição da República Federativa do Brasil, qual seja, a incidente sobre os livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

A pesquisa contida neste trabalho teceu alguns comentários gerais sobre as imunidades tributárias, atribuindo uma visão ampla ao assunto, para depois se centrar no estudo aprofundado das imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, bem como a possibilidade de sua extensão em relação aos livros e periódicos eletrônicos.

Pelo trabalho apresentado, extraiu-se a essência das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição, pois tal matéria ancora-se em vários princípios, tais como a liberdade de expressão, a divulgação de idéias e conhecimentos, dentre outros. Motivo este ensejou a necessidade do estudo e da produção deste trabalho acerca do tema aludido.

Foi identificado que a importância do estudo das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão centra-se em valores econômicos, culturais e políticos que fazem parte de um contexto social e filosófico.

Como objetivo geral foram caracterizadas as imunidades tributárias a fim de um maior conhecimento sobre o tema, elencando alguns fatos históricos que corroboraram para o surgimento delas, partindo-se, logo após, para o objetivo específico que foi o estudo da espécie de imunidade tributária contida no inciso VI, letra "d", do artigo 150, da Constituição Federal.

A pesquisa foi embasada em obras doutrinárias, jurisprudências dos Tribunais Superiores e Internet, utilizando-se os métodos compilativos, indutivos, dedutivos e bibliográficos científicos para a elaboração da monografia, que está disposta em capítulos divididos, elencando-se os

aspectos amplos das imunidades tributárias, sua aplicabilidade aos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão e, por último, no que concerne à extensão de tal instituto aos chamados livros eletrônicos.

2 ASPECTOS GERAIS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1 Histórico das imunidades tributárias

No Império Romano havia o *immunitas* que exonerava certas pessoas ou situações (templos religiosos e bens públicos) de contribuir para com os *tributum* que sustentavam o Estado.

O Código de Manu na Índia do século XIII a. c. concedia isenções gerais favoráveis a condições físicas de algumas pessoas, como os cegos, paralíticos, idiotas e septuagenários.

Na Idade Média os privilégios das imunidades eram gozados pelo clero e pelos nobres frente ao poder do Rei. A tributação recaia sobre os pobres de forma arbitrária e extremamente onerosa, sem qualquer submissão à capacidade contributiva das pessoas. Um dos principais fatores que deflagraram a Revolução Francesa, no Século XVIII, era que o clero e a nobreza não admitiam que tivessem que pagar tributos, estando isentos de quase todos estes, os quais eram exigidos dos pobres sem consideração da capacidade contributiva.

Com o surgimento do Estado Liberal ocorreu certa democratização das imunidades, deixando esta de ser um privilégio e passando a representar uma garantia de exoneração fiscal de determinadas atividades sociais.

O princípio da imunidade tributária como hoje conhecemos surgiu implicitamente com o constitucionalismo norte americano em julgado da Supremo Corte no célebre caso "McCulloch *versus* Estado de Maryland" onde o juiz John Marshall, presidente da Corte, decidiu, sustentadamente, a não tributação da União pelos Estados.

2.2 Imunidades tributárias no Brasil

Na Constituição do Império, de 1824, pouca era mencionada matéria tributária, mas existiam aspectos embrionários da capacidade contributiva e imunidade fiscal.

A primeira Constituição republicana, de 1891, com seu anteprojeto redigido pelo inigualável Rui Barbosa, que confessadamente se inspirou na Carta norte-americana, expressa as imunidades recíprocas entre os Estados e para o culto religioso, embora desconsiderasse os Municípios.

A Carta de 1934 reitera a vedação ao embaraço dos cultos e exonera a tributação sobre a produção de combustíveis e mantém as imunidades recíprocas entre os entes políticos, incluindo os Municípios. Inovou ao estabelecer imunidades em relação ao exercício profissional de jornalistas e professores além de vedar imposto relativo à renda cedular de imóveis.

A Constituição de 1937 manteve apenas a imunidade dos cultos religiosos, suprimindo as imunidades recíprocas dos entes federados que veio a positivar-se novamente somente com o advento da Emenda n. 9, de 1945. A Carta Magna de 1945 isentava do imposto de consumo os produtos considerados como de "mínimo indispensável" das pessoas de reduzida capacidade econômica. Mantinha as imunidades recíprocas entre as pessoas políticas e as imunidades dos cultos religiosos. Inovou ao estabelecer imunidades para os partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais e papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Havia também imunidade dos impostos diretos sobre os direitos autorais e remuneração de professores e jornalistas, que foi limitada pela Emenda n. 9/64.

A Emenda n. 10/64 estabeleceu imunidade de impostos sobre a transferência imobiliária das propriedades rurais em caso de desapropriação de terras para reforma agrária. Com a Emenda n. 18/65, que reformulou o sistema tributário, as imunidades passaram a ser previstas expressamente, de forma semelhante à Constituição atual. Como novel fundou as imunidades das

autarquias. A Constituição de 1967, basicamente, manteve as imunidades da CF/46.

A Emenda Constitucional n. 1/69, que alterou radicalmente o texto constitucional, manteve as imunidades previstas e inclui imunidade sobre combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; imunizou o Imposto Territorial Rural de pequenas propriedades, Imposto sobre Direitos Reais de Garantia, Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos incorporados ao patrimônio na realização de capital e incorporação ou extinção de capital da pessoa jurídica, com algumas restrições, e Imposto sobre Circulação de Mercadorias de produtos industrializados destinadas a exportação.

Por fim, a atual Constituição, no seu art. 150, aperfeiçoou o conceito das imunidades tributárias, incluindo as fundações dos partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores. Foi mencionada a ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade. Ficou estabelecida a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e aclarada o alcance das imunidades recíprocas entres os entes políticos, dentro do princípio federativo.

Finalmente, importante frisar que o instrumento da imunidade tributária foi se positivando com enlace na idéia de que determinadas pessoas, bens e situações, de acordo com sua natureza jurídica e importância social merecem tratamento distanciado ao alcance da imponibilidade tributária.

3 O ESTADO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para falarmos em imunidade, é necessário que sejam traçadas, antes, algumas linhas sobre a competência tributária, uma vez que ambos os temas estão diretamente relacionados.

Nas palavras de Roque Antônio Carraza[1]:

> Apenas para registro, *competência tributária* é a aptidão jurídica para criar *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, estes devem ser criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. (...) Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de
> incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Conseguintemente, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Infirme-se a distinção entre poder tributário e competência. O poder tributário é o *jus imperium* do Estado em manifestação de sua soberania e é originalmente ilimitado. Com a organização jurídica do Estado o poder tributário passa a ter limitações vinculadas às normas que definem a sua atuação, surgindo, então, a competência tributária.

Borges leciona que a competência tributária consiste numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.

Para Geraldo Ataliba e Aires Barreto na competência tributária *"(...) não há limitação à competência; esta já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas (...). (...) é o resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam."* Afirmam ainda que a competência é a aptidão para legislar sobre tributos, considerando as situações de intributabilidades previstas no texto constitucional, sendo a imunidade, pois, área estranha e alheia à competência.

---

[1] CARRAZA, Roque Antônio. *Importação de Bíblias em Fitas* – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº26, p. 117-139.

A imunidade é, portanto, o reverso da competência.

A competência tributária apenas pode ser exercida mediante a lei, conforme o princípio da legalidade tributária.

Carraza diz que a competência tributária *"(...) é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas."*

Já Borges advoga que *"A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos".*

Por isso, pode-se entender que a imunidade é a competência tributária negativa**,** prevista na Carta Política como direito inalienável de certas pessoas, conferidos pelo constituinte em razão de sua natureza política ou social.

Com efeito, a Constituição Federal Brasileira contém diversas normas que apontam os *fatos tributáveis* e indicam o modo pelo qual as pessoas políticas (entes tributantes) podem instituir e arrecadar os diversos tributos.

Ademais, o constituinte optou por estabelecer e descrever um rígido sistema de discriminação das competências tributárias, especificando as áreas dentro das quais a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão levar a efeito a tributação.

Do exposto, percebe-se que a Constituição Federal não cria tributos, mas delega competência para que os entes tributantes possam criá-los, através de leis infraconstitucionais. Não podem, portanto, as pessoas políticas de direito público instituírem exações sem que a CF tenha delegado competência para tanto. Se assim fizerem, os tributos por elas instituídos serão declarados inconstitucionais, não podendo ser exigidos dos contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Conceito e natureza jurídica

A palavra imunidade vem do latim, *imunitas, imunitatis*, vertida daquela língua para o português como immunidade, que finalmente reduziu-se a imunidade, tal como a conhecemos hoje, e o Dicionário Aurélio. Século XXI a define como *"condição de não ser sujeito a algum ônus ou encargo: isenção"*. Todavia, no campo do direito tributário a palavra imunidade não se confunde com a isenção e traduz-se por *vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição.*[2]

Considerando que os tributos possuem função extrafiscal, ou seja, sua função não é apenas arrecadatória, podendo muitas vezes promover intervenção na economia. Neste sentido, a imunidade foi criada com o fim de impedir que o Estado viole os valores consagrados na Constituição, protegendo o objeto imune de qualquer forma de imposto.

Na melhor definição do que seja imunidade tributária temos a visão do precursor do Direito Tributário no Brasil, Baleeiro *"(...) como uma exclusão* da competência de tributar, proveniente da Constituição".

Definindo a imunidade tributária Pontes de Miranda entende como "(...) a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição".

Como diz Costa a concepção esposada por Amílcar de Araújo Falcão ganhou destacada aceitação no meio jurídico-tributário da expressão "não incidência", por isso, importante colacionar a definição de imunidade tributária do notável jurista: "(...) uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de

---

[2] MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in Imunidades Tributárias* - Editora Revista dos Tribunais – co-edição, 1998, p. 31

tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo.”

Já o professor Machado define que "Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. (...)". Na mesma linha de pensamento o notabilíssimo mestre Amaro conceitua o instituto dizendo que "A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”

Na mesma direção assim complementa a idéia a brilhante professora Costa dizendo que a imunidade tributária é a "(...) exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Tendo por esteio as idéias dos doutrinadores acima mencionados podemos entender a imunidade tributária como a competência tributária em sentido negativo, prevista no texto constitucional, como direito e garantia fundamentais de certas pessoas em razão de sua situação material ligada a uma atividade essencial e relevante interesse social voltada à prestação de serviços públicos, merecendo a não imponibilidade tributária e afastando a competência do poder de tributar do Estado, nos termos capitaneados pela Carta Política. Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem adesoneração de todos os impostos que envolvem a livre manifestação do pensamento, a divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre

determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

O objetivo da imunidade é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.

A imunidade constitucional não tem encontrado consenso doutrinário, no que concerne à sua natureza, porque se de um lado se cogita tratar-se de "limitação constitucional ao poder de tributar" [3],de outro, se positiva tratar-se de normas constitucionais estabelecendo a incompetência das pessoas políticas para expedir regras tributárias, relativamente a específicas situações[4].

A Constituição Federal intitula a Seção II do Capítulo VI de "Das limitações ao Poder de Tributar" e, dentro dela, inclui, de modo não exaustivo, as imunidades propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco e outros.

Para Regina Helena Costa, a imunidade tributária pode ser definida como a "exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária, ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem a tributação"[5].

Diversos são os conceitos trazidos pelos tributaristas no que tange ao instituto das imunidades, tendo todos um certo grau de coerência ao prescrever sobre o assunto. A seguir, alguns conceitos traduzidos por alguns doutrinadores.

---

3 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 113-114.
4 CARVALHO, Paulo de Barros**.** *Curso de direito tributário***.** 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 172 a 184.
5 COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 299.

José Augusto Delgado conceitua a imunidade como sendo uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal. Ela está, portanto, subordinada aos princípios que norteiam a Magna Carta.

Tais princípios, expressos ou tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica[6].

O pagamento do tributo é um dever imperativo de todos os segmentos da população, pois corresponde a uma necessidade vital. Logo, podemos definir o tributo como o combustível que move a máquina estatal, pois sem sua arrecadação seria impossível fornecer assistência médica, moradia, saneamento básico, programas de redução de miséria e educação pública e gratuita à população que realmente necessita e que estaria desamparada e em condições piores do que a realidade atual, se não houvesse arrecadação.

Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins aduz que, apesar do tributo ser elemento essencial para a movimentação da máquina estatal, nosso ordenamento jurídico prevê o instituto da imunidade consagrado em fundamentos extrajurídicos, atendendo a orientação do poder constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando, dessa forma, os valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Daí a correta afirmação de que a imunidade é antologicamente constitucional[7].

A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa pela Constituição Federal. Logo, tal observância, significa dizer que a pessoa ou o bem descrito pela Magna Carta não podem sofrer tributação, pois, ressalta-se novamente que, as imunidades, resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico.

---

[6] DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 54.

[7] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 209.

Logo, não se deve considerar a imunidade tributária como um benefício ou como um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim, uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo[8] .

Na melhor definição do que seja imunidade tributária temos a visão do precursor do Direito Tributário no Brasil, Baleeiro *"(...) como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição".*

Já o professor Machado define que:

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

Na mesma linha de pensamento o notabilíssimo mestre Amaro conceitua o instituto dizendo que:

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

Tendo por esteio as idéias dos doutrinadores acima mencionados podemos entender a imunidade tributária como a competência tributária em sentido negativo, prevista no texto constitucional, como direito e garantia fundamentais de certas pessoas em razão de sua situação material ligada a uma atividade essencial e relevante interesse social voltada à prestação de serviços públicos, merecendo a não imponibilidade tributária e afastando a competência do poder de tributar do Estado, nos termos capitaneados pela Carta Política.

Na verdade, as imunidades são verdadeiras limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa

---

[8] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 209.

impositiva sobre determinados bens, pessoas, operações e serviços. Consiste na exclusão de competência da união, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição da República. São vedações constitucionais dirigidas ao legislador, que fica impedido de prever como hipótese de incidência determinada situação. São limitações ao poder de tributar ou à competência tributária, sendo que todas as regras de imunidades tributárias, sem exceção, têm que estar previstas na Constituição Federal.

A imunidade tem por objetivo a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.

Quando uma pessoa, um bem, um ato ou uma situação estão abrangidos por uma regra de imunidade tributária, não se há de cogitar de ocorrência de fato gerador, muito menos de surgimento de obrigação tributária, relativamente ao tributo a que se refira a imunidade. A pessoa não é contribuinte, o ato ou a ocorrência da situação não é fato gerador do tributo a que se refira a imunidade.

Sendo assim, preceitua-se que, apesar da necessidade que o Estado tem de cobrar impostos, o legislador entendeu que os objetos eivados e protegidos pelo instituto das imunidades devem merecer um tratamento diferenciado em relação àqueles suscetíveis à tributação, pelos valores que aqueles disseminam numa sociedade política e democraticamente organizada.

Ponto inicial a ser destacado é que as imunidades nada tem a ver com as chamadas isenções tributárias, embora muitos confundam os dois institutos.

Nas palavras do saudoso mestre Aliomar Baleeiro:

> Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções, derivadas da lei ordinária ou da complementar (...) que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade (CTN, arts. 175 a 179).

As regras de imunidade são, portanto, formas de demarcar, no sentido negativo, as competências dos entes tributantes, delimitando o campo tributário no qual tais entes podem agir. Como nos ensina Roque Carraza[9]*:*

> A competência tributária é igualmente desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias (...) A imunidade tributária é, pois, 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 onerarem com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Portanto, as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a *incompetência* das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinados sujeitos, seja pela natureza jurídica que estes possuem seja porque realizam certos fatos, seja, também, por estarem relacionadas com determinados bens ou situações. Sendo assim, a lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode, sob pena de ferir a Constituição, colocar estas pessoas no pólo passivo da relação jurídica tributária. As imunidades deferem, portanto, àqueles que as gozam, direito subjetivo público de não serem tributadas.

É, portanto, neste cenário que se encontra inserida a imunidade consignada no já mencionado art. 150, VI, *d,* da Constituição Federal, proibindo-se, destarte, as pessoas jurídicas de direito público de instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

4.2 Limitações ao Poder de tributar do Estado

O poder de tributar do Estado encontra limites que estão elencados na própria Constituição Federal, conforme ensina José Afonso da Silva: “Embora a

[9] CARRAZA, Antônio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, 14 e 17 ed. São Paulo : Malheiros, 2000; 2002, p. 119-120.

Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art, 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de *princípios constitucionais da tributação"*[10]. Tais limites constituem uma garantia da pessoa, natural ou jurídica, contra a ânsia desenfreada do Estado em obter mais recursos para custear suas necessidades.

Segundo ainda o citado mestre, as limitações ao poder de tributar do Estado exprimem-se na forma de vedações às entidades tributantes, e classificam-se em princípios gerais, princípios especiais, princípios específicos e as imunidades tributárias. [11]

Os princípios gerais são aqueles aplicáveis a todos os tributos e contribuições do sistema tributário. Tais princípios são: princípio da reserva de lei ou da legalidade estrita; princípio da igualdade tributária; princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva; princípio da prévia definição legal do fato gerador ou princípio da irretroatividade tributária; princípio da anualidade do lançamento do tributo; princípio da proporcionalidade razoável; princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens; princípio da universalidade; e princípio da destinação pública dos tributos.

Os princípios especiais são aqueles previstos em função de situações especiais. São eles: princípio da uniformidade tributária; princípio da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos dos agentes dos Estados e Municípios; princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar; e o princípio da não-diferenciação tributária.

Os princípios específicos, por sua vez, referem-se a determinados impostos. Tais princípios são: princípio da progressividade; princípio da não-cumulatividade do imposto; e princípio da seletividade do imposto.

---

[10] SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 11. edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 649.
[11] Ibidem, p. 649.

Por fim, tem-se as chamadas imunidades tributárias. Elas excluem a atuação do poder de tributar, e são instituídas em razão de privilégios ou de considerações de interesse geral, religiosos, econômicos, sociais ou políticos.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes:

> A imunidade tributária, portanto, vem a ser uma disposição de ordem constitucional no sentido de vedar, às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vista ao resguardo de princípios, interesses ou valores, tidos como fundamentais pelo Estado.[12]

4.3 O conteúdo social e econômico da Imunidade

A imunidade, como já visto, nasceu com finalidades especiais. Seja para garantia da democracia, para preservação da federação, seja de liberdade religiosa, cultura e, assim por diante.

De forma notória quando há a conferência da imunidade para qualquer das pessoas relacionadas no tópico constitucional das limitações ao poder de tributar, traz ínsita a finalidade e razão de ser de cada pessoa ali descrita. Assim pode-se afirmar que o manejo da capacidade de tributar e seu corolário, de não-tributar, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades.

Como referido, no Brasil, é objetivo geral de toda e qualquer atividade ou instituição que esteja desonerada do pagamento de tributos por imunidade, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade (art. 3º, CF/88), tendo por fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os

---

[12] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos" *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, julho de 1998, p. 20.

valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político do Estado pelo art. 1º, CF/88. Enfim, a imunidade não é uma benesse, um privilégio que a sociedade concede, mas um ônus que assume aquela instituição que se obriga a cumprir os requisitos constitucionalmente estabelecidos para o exercício daquelas determinadas atividades.

O titular da imunidade não é nem a instituição, nem o Estado, mas a sociedade, difusamente representada, que estabelece no ordenamento jurídico as diretrizes a serem seguidas por aqueles que desejam ser desonerados de impostos. O templo é um caso latente dessa finalidade. O Brasil é um país laico ou leigo, ou seja, não há a possibilidade de imposição religiosa mas, é livre a escolha de qualquer religião ou mesmo para a criação de uma nova.

É fato que a igreja católica teve grande influência nessa situação e, esse fator é compreendido na Constituição de 1824 que permitia a liberdade religiosa mas não de culto, já que a religião do império era a católica. Foi para preservar a propagação de idéias e expressão que a colhida da imunidade pela Constituição visou proteger os templos de qualquer culto. Nesse contexto é possível dizer que a imunidade guarda características sociais e também econômicas cujo entendimento serão válidos para interpretações futuras e, mesmo atuais para determinados casos.

É possível cotejar essa assertiva com o que hodiernamente vem se discutindo se seria ou não possível a imunidade de CDs como inclusos na alínea “d” do inciso VI do Art. 150 da Carta Maior. Veja que nesse contexto se for levar em consideração somente a expressão literal em uma primeira análise, a negativa seria a primeira solução.

De outra banda, se buscar o sentido genérico na Constituição, e confrontar esses preceitos com a finalidade trazida pelos critérios sociais e econômicos, pode-se afirmar que os CDs, quando destinados a propagação da cultura, devem ser acobertados também pela imunidade.

Em outras situações requer maior atenção do intérprete, como é o caso das revistas que propagam a nudez. Será que pelo fato de conter fotos eróticas seria suficiente para desnaturar a finalidade de propagação de cultura? Nesta

situação, não é o fato da Revista conter as fotos que o desnatura como possível a propalação cultural e, sim os demais conteúdos desta revista.

A imunidade deve estar jungida de uma finalidade essencialmente social, caso contrário haverá sua desnaturação finalística e, portanto, impossibilidade de aplicação, para esses casos. Assim, as imunidades tributárias constituem garantias constitucionais. Asseguram, dentre outros o pluralismo político, ao obstar a tributação dos partidos políticos, a liberdade de

culto religioso, ao vedar a tributação de templos, a liberdade de expressão, ao impedir a cobrança de impostos sobre livros, jornais e periódicos entre outras situações dispostas na Carta Constitucional. Sobre a condição de tais garantias e ao comentar o artigo 150 da Constituição Federal, ressalta Sepúlveda Pertence que ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas na alínea b, aos templos de qualquer culto, na letra c, ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e da assistência social, sem fins lucrativos, e na letra d a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, constituem, todas elas, instrumentos salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.

No caso das imunidades recíprocas deve ser observado que referidas situações podem ser caracterizadas de forma mais acentuada quanto aos aspectos econômicos do que social, já que há por trás dessa questão a importância da preservação da federação, ou seja, como todos os entes federados são considerados em si como entes estatais que fazem parte de um todo. Daí a afirmação de que Estado não pode tributar o próprio Estado.

Cabe aqui um contraponto visando enfatizar o aspecto acima considerado. As imunidades não defluem apenas de um artigo da Constituição, ou do cumprimento dos parâmetros legalmente estabelecidos. Em sua interpretação devem ser considerados todas as diretrizes estabelecidas na Carta e todos os princípios. Enfim, não se deve pinçar um único dispositivo

constitucional e dele extrair o direito de não pagar impostos, sem conectá-lo com as demais normas existentes no texto, e no contexto, constitucional.

4.4 Diferença entre Imunidade tributária e Isenção

A imunidade caracteriza-se como uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada. Diz respeito à estrutura social e econômica de um país.

O constituinte – originário ou derivado -, estabelece algumas atividades que não poderão ser objeto de imposição tributária. Esta delimitação pode abranger a todos ou apenas a alguns tributos – como os impostos, conforme o art. 150, VI, CF/88. Nada obsta, contudo, que o constituinte eleja várias espécies tributárias ou apenas uma; ou mesmo apenas um único imposto (art.153, § 3º, III, CF); ou ainda um único fato econômico a ser desonerado, abrangendo vários impostos (art. 184, § 5º, CF).

As atividades elencadas como não sujeitas à oneração tributária, por via de legislação infraconstitucional, são estabelecidas pelo constituinte como fundamentais para alcançar o maior grau de desenvolvimento da Nação.

No Brasil, uma vez que a Constituição Federal considerou as limitações constitucionais ao poder de tributar como cláusulas pétreas nos contidas nos art. 60, §4º, IV c/c art. 5º, §2º c/c art. 150, caput, a desoneração via imunidade não pode ser modificada nem mesmo através de emenda à Constituição, quanto mais por legislação infraconstitucional.

A existência de atividades imunes à tributação implica em reconhecer que sua implementação deve atender às finalidades estabelecidas na Constituição. E que tais finalidades devem ser alcançadas por estas instituições/atividades ao lado, em conjunto, com o próprio Estado. Ou seja, se desonera de impostos porque a atuação de partidos políticos, escolas,

sindicatos é importante para atingir aos objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, pari passu com a própria máquina estatal.

O Estado e tais instituições/atividades são coadjuvantes, e não concorrentes, na consecução dos objetivos sociais estabelecidos na Constituição da República. Tal fato torna a imunidade ainda mais relevante para o contexto nacional, e seu reconhecimento deve se dar com todo rigor, uma vez que tais atividades não estarão inseridas no esforço coletivo de levar dinheiro para os cofres públicos a fim de que o Estado possa cumprir suas funções. Elas já possuem funções a cumprir ao lado do Estado. Enfim, o escopo da imunidade é a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados pela sociedade na Constituição.

Segundo Carvalho[13]: O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária.

A isenção, a despeito de também ser uma desoneração tributária, diz respeito à conjuntura econômica e social de um país. Trata-se de uma desoneração estabelecida através de lei ordinária, via de regra através da mesma esfera de poder que a Constituição atribuiu a competência para tributar. Daí decorre o conhecido aforisma: ”quem pode tributar, pode isentar”.

Usa-se a expressão ”via de regra” pois existem hipóteses de isenção heterônoma, quando um ente tributante possui o poder de isentar tributos de outro. Tal fato ocorria na Constituição Federal brasileira de 1967 (art. 19, § 2º), obedecidos, dentre vários, o parâmetro da lei complementar. Tal fato também ocorre na Constituição Federal brasileira de 1988 (art. 155, § 2º, XII, ‘e’ e art. 156, § 3º, II). É bem verdade que nestes casos existe a ficção jurídica de que a Lei Complementar não é um instrumento da esfera de poder ‘União”, mas de toda a ”Nação”. Logo – ainda na ficção -, não haveria a isenção de uma esfera de poder em outra, mas de toda a Nação em proveito de todos. Tal

[13] CARVALHO, Paulo de Barros**.** *Curso de direito tributário***.** 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 184.

entendimento apenas solapa, ainda mais, o simulacro de federação existente no Brasil.

As isenções são utilizadas para permitir maior flexibilidade na política econômica das unidades federativas. São conjunturais e não estruturais. Na hipótese de ser necessário incrementar a indústria de uma região, poderá ser concedida isenção de certos tributos para as empresas que lá se instalarem, sempre sob prazo certo e quase sempre sujeitas ao cumprimento de determinações estatais.

A isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.[14]

As isenções, no Brasil, podem ser concedidas para os tributos em geral ou apenas para algumas de suas espécies, condicionais ou não, com prazo determinado, e para todo o território da entidade tributante ou frações do mesmo (art. 176, CTN), sendo vedado apenas à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município em detrimento de outro, permitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CF/88).

É usual o estabelecimento de normas gerais acerca de isenções, as chamadas ‘leis de incentivos fiscais’, que são implementadas caso a caso, através de contratos firmados entre a unidade tributante e as empresas interessadas. Tal procedimento encontra-se de conformidade com a legislação em vigor (art. 176, caput c/c art. 179, caput, CTN).

---

[14] CARVALHO, Paulo de Barros**.** *Curso de direito tributário***.** 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 184.

5 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

5.1 Histórico

O preceito, hoje vigente através da Constituição Federal de 1988, foi introduzido no sistema brasileiro através da Constituição de 1946, inicialmente apenas em relação ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. A inserção foi decorrência, em especial, da intensa defesa realizada por Jorge Amado, cuja argumentação restou centrada no interesse cultural da nossa sociedade.

As imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro através do artigo 31, letra "c", da Magna Carta de 1946.

Em 1965, com a elaboração do Código Tributário Nacional, através da Emenda Constitucional n. 18, o mesmo considerou imune, em seu artigo 9°, inciso IV, alínea "d", "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros".

Na Constituição de 1967, tanto em sua redação original, como na decorrente da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, consideraram-se imunes os livros e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão, em seu artigo 19, inciso III, letra "d".

A Constituição de 1967/69, apesar de vigente em período de intensa repressão à liberdade informacional, houve por paradoxalmente manter a norma de imunidade, estendendo-a não apenas ao papel destinado à impressão, mas a toda produção e comercialização de livros, jornais e periódicos. [15]

---

15 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7ª. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 339.

O sistema jurídico vigente elegeu o pluralismo, a democracia, a liberdade e a igualdade, dentre outros valores, como objetivos supremos a serem incansavelmente perseguidos e protegidos pela e para a sociedade brasileira contemporânea. Sob esse pano de fundo, foi promulgada a norma contida no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal, conferindo imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão.

A Constituição de 1988 manteve o instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão no inciso VI, letra "d" do artigo 150. Vejamos o dispositivo aludido no parágrafo anterior:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> VI – instituir impostos sobre:
> d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

De fato, o Brasil, através da norma de imunidade aos livros, jornais e periódicos, encontra-se na vanguarda em relação à promoção da liberdade cultural e informacional e o conseqüente fomento ao pluralismo.

Ao encontro do que aqui se menciona, Aliomar Baleeiro, em análise sobre o tema, refere que a Constituição, através dessa norma imunizadora, pretende consagrar duplo objetivo, quais sejam os de (a) amparar e estimular a cultura, e (b) estimular a liberdade de pensamento.[16]

Esses aspectos fundantes restam evidenciados no pensamento de Ricardo Lobo Torres, para quem "imunidade é intributabilidade", estando ligada diretamente à impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, ou ainda à incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens e coisas indispensáveis à manifestação da liberdade.

---

[16] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7ª. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 339.

Para ele, essa não-incidência é ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. [17]

É este o enfoque que se entende basilar para a adequada abordagem e interpretação das imunidades tributárias, em especial em relação aos livros, jornais e periódicos. O operador-intérprete do sistema não pode negligenciar os valores que norteiam a concretização das normas constitucionais, já que são a sua própria essência e sua verdadeira razão de ser.

5.2 A imunidade prescrita no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal

De forma mais contemporânea tem-se que o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988 não foi sempre o mesmo, ou seja, para se chegar até a atual redação do referido dispositivo, a própria razão de ser do mesmo impôs transformações, sendo imprescindível retornar no tempo para investigar as condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma e analisar sua evolução.

Assim, inicialmente a força dos acontecimentos sociais somente exigia que a norma outorgasse proteção ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros e foi introduzida pela Constituição Federal de 1946, nos seguintes termos:

> Artigo 31 – À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
> (…)V – lançar impostos sobre:
> (…)d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

[17] TORRES, Ricardo Lobo. *O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder: Nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos.* Barueri: Manole, 2005. p. 470.

Da leitura da regra inserta no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, percebe-se que são imunes à tributação por meio de impostos o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão. A imunidade visa baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5º, IV, IX e XIV), configurando cláusula pétrea.

Como há muito aponta a doutrina, procurou o constituinte originário, ao estabelecer a imunidade sob comento, tutelar a liberdade de pensamento, de expressão e a liberdade de imprensa, bem como facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo, como forma de desenvolvimento da Nação como um todo. Essa imunidade objetiva proteger a divulgação de idéias, conhecimentos, a livre expressão do pensamento, veiculados por estes instrumentos, traduzindo procedimento peculiar a um autêntico regime democrático.

As imunidades tributárias são causas de limitação da competência tributária, por meio dela há uma vedação da instituição de tributos, em prol de um bem maior, no caso a expansão da cultura, a facilitação no alcance dos livros, jornais, etc. Isto porque a supressão do imposto incidente permite o decréscimo no valor final do produto, o que, em tese, ampliaria o acesso de todos ao produto e uma reação em cadeia, no sentido de ampliar a gama de materiais culturais a disposição da população.

Tal imunidade, no caso, segundo a letra constitucional atingirá os papéis destinados a sua impressão (art. 150, VI, alínea "d", CR). Mas, por sua vez, entendemos que ela alcançará todos os insumos necessários à confecção dos livros, pois de outra forma se estaria frustrando o objetivo da norma constitucional, vez que se permitisse à tributação apenas de certos produtos, a queda nos preços seria ínfima e não lograria sua finalidade última, ou seja, não haveria uma facilitação no acesso à informação e a cultura.

O entendimento esposado encontra segura guarida nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

Cumpre observar que a liberdade de pensamento não se limita a autorizar que as pessoas expressem as suas idéias. De modo mais amplo, garante-lhes, ainda, o direito de difundir os seus pensamentos como bem entenderem, seja proferindo conferências, publicando livros, jornais ou periódicos, etc. Como afirma Roque Carraza[18]:

> No Brasil, todos podem manifestar livremente o próprio pensamento, seja pela palavra, seja pelo escrito, seja por quaisquer outros meios de comunicação entre pessoas, principalmente a escrita. Como vemos, a liberdade de pensamento é assegurada em sentido latíssimo, contemplando, destarte, qualquer meio idôneo a divulgá-lo.

Essa imunidade, no entanto, é objetiva, uma vez que visa apenas impedir que o Fisco, através dos impostos, embarace o acesso da população à informação e a liberdade de imprensa, não alcançando assim as empresas jornalísticas e editoriais. Observe-se que não sendo subjetiva, não estão a livraria, a banca de jornais ou os comerciantes em geral imunes aos impostos incidentes sobre os rendimentos decorrentes de suas atividades.

A imunidade conferida a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, o legislador constituinte protegeu a cultura, a liberdade de expressão, de opinião, comunicação e crítica, os quais somente valorizam e aquilatam a divulgação cultural e a democracia instalada neste País. Esta proteção se dá com o melhor acesso financeiro, pela população, a estes veículos de comunicação, os quais ficam mais baratos no mercado diante da

---

[18] CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14 e 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2000; 2002, p. 125.

não incidência da carga tributária, viabilizando a informação que suporta o exercício da cidadania pelo cidadão comum.

Inclusive as propagandas realizadas em jornais, embora tenham finalidade comercial, não são tributáveis, eis que as mesmas são imprescindíveis para a manutenção financeira deste meio de comunicação.

Prevalece na doutrina e na jurisprudência, apesar da passagem dos anos, o entendimento de Aliomar Baleeiro. A imunidade sobre o papel, os livros, os jornais e os periódicos é considerada objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias, mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os devem ser pessoais. O art. 145, § 1º, da Constituição de 1988 refere-se ao fenômeno da personalização de impostos.

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

Quanto ao conteúdo, a imunidade alcança qualquer livro, jornal ou periódico. Entretanto, o produto tem que ser algo que possa ser considerado livro, jornal ou periódico, o que não inclui, por exemplo, cadernos e blocos de papel para anotações, livros contábeis, calendários, agendas de anotações, manuais de instruções de operação de máquinas, utensílios e equipamentos, manuais ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional etc.

A doutrina é pacífica ao afirmar que a imunidade aqui atinge diretamente o objeto, ou seja, o livro, o jornal e o periódico, não abrangendo a prestação de serviços de edição, composição gráfica ou impressão a terceiros, entre outros, que ficam sujeitos à tributação dos Municípios, conforme disposto inclusive na Lei Complementar nº 116/2003.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal incluiu no campo dessa imunidade, as listas telefônicas[19], manuais técnicos didáticos, na forma de apostilas para estudo[20], e os álbuns de figurinhas, expressamente equiparando estes aos livros[21].

Acerca do assunto dispõe o professor Roque Antônio Carrazza[22]:

> Por outro lado, somos inclinados a aceitar – apesar de já termos sustentado o contrário, em edição anterior – que esta imunidade é objetiva e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor, etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinados à sua impressão. O próprio princípio da igualdade – com seu consectário, o da capacidade contributiva – reforça esta posição, que, aliás, é pacífica em nossos Tribunais. Não teria sentido jurídico que uma empresa que edita livros deixasse de pagar imposto sobre a renda, ao passo que outra fabrica veículos tivesse que pagá-lo. Ambas, por explorarem atividade econômica, devem sujeitar-se a este imposto (e a outros).

Luciano Amaro em seu livro Direito Tributário Brasileiro afirma que: "A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias" [23]. Podemos então entender que na criação dos tributos devem ser observadas certas situações que ficam fora da competência tributária, ou seja, os tributos não podem ultrapassar os limites impostos pela Constituição. A imunidade comentada, de caráter objetivo, contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado à sua impressão, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade, que permanecem sujeitas ao ISSQN. Neste sentido se manifesta o STF emitindo os seguintes informativos:

> Informativo STF 199: A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF ("... 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") abrange apenas os materiais

---

[19] RE 199.183, Rel. Min. Marco Aurélio, 12.06.1998
[20] RE 183.403, Rel. Min. Marco Aurélio, 07.11.2000
[21] RE 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, 25.05.2004; Informativo STF 349
[22] CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2000; p. 506.
[23] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed.. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 104.

> relacionados com o papel, não alcançando, portanto, a tinta utilizada na impressão de jornal. Com base nesse entendimento, a Turma deu provimento a recurso extraordinário para reformar acórdão do TRF da 3ª Região que, dando interpretação extensiva ao mencionado artigo, afastara a cobrança de imposto de importação na entrada de tintas para jornal, importadas por empresa jornalística. Precedentes citados: RREE 174.476-SP (RTJ 167/988) e 178.863-SP (DJU de 30.5.97). RE273.308-SP,rel.Min.MoreiraAlves,22.8.2000.(RE-273308).
> Informativo STF 193: A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CF, que veda a instituição de imposto sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, não abrange os serviços de composição gráfica que integram o processo de edição de livros. Com esse fundamento, a Turma deu provimento a recurso extraordinário para reformar acórdão do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que entendera que tais serviços não estavam sujeitos ao ISS. RE 230.782-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 13.6.2000. (RE-230782)

Ricardo Lobo Torres preceitua acerca da Natureza Jurídica das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão de forma descrente, aludindo que a proteção do artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição não é vera imunidade tributária, pois falta-lhe o traço característico que é ser atributo dos direitos fundamentais e constituir numa plena garantia da liberdade de expressão, tendo como fundamento a idéia de justiça ou de utilidade, categorizando-se melhor como um privilégio constitucional, podendo em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de "privilégio odioso"[24].

Adiante, o referido doutrinador citado no parágrafo anterior, afirma que não se encontra no direito comparado exemplo de imunidade nem de incidência constitucional para jornais e livros. Nos Estados Unidos há algumas isenções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos da imprensa; inexistindo, entretanto, vedação constitucional ou imunidade genérica, muito menos ancorada na 1ª Emenda, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela tributação punitiva ou pelos discrimes nos favores concedidos aos jornais[25].

Logo, se a não-tributação dos livros e jornais tem a natureza de não-incidência constitucional ou de mero privilégio, não se lhe estendem as conseqüências das verdadeiras imunidades, entre as quais a irrevogabilidade.

---

[24] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 282.
[25] Ibidem, p. 283.

Prevalece na doutrina e na jurisprudência, apesar dos anos, o entendimento de Aliomar Baleeiro. A imunidade sobre o papel, os livros, os jornais e os periódicos é considerada objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias, mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais.

Aliomar Baleeiro dispôs de forma brilhante acerca do tema, preceituando que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, nada mais é que uma forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamenteis expressos no artigo 5°, da Magna Carta, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (inciso IV e IX), artigo 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), artigo 220, § 1° e 6° (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação do veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, a imunidade há de ser invocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais[26].

O STF assim entende por livros: “Os livros são meios de difusão da cultura, representando um suporte material de difusão de conhecimento. Incluem-se os manuais técnicos e apostilas.”[27]

A expressão “livros”, contida na Constituição de 1988, deve ser entendida como gênero, deixando sua dimensão aberta às forças histórico-evolutivas.

Pelo termo “livro” extrai que a caracterização de sua essência é o mais importante, ou seja, aquilo que, presente, faz da coisa um livro e, retirado, faz com que a coisa deixe de ser um livro.

---

[26] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 148.
[27] RE 183.403-SP, 07.11.2000

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, publicado pelo Diário de Justiça na data de 18 de março de 1994, classificou no rol das imunidades os jornais e livros e a declarou insuscetível de alteração por Emenda Constitucional, considerando-a norma imunizante.

Logo, atribui-se um caráter assemelhado ao de uma *cláusula pétrea*, pois, se tal dispositivo não pode ser alterado via Emenda Constitucional, logicamente, também não poderá ser modificado por nenhum outro tipo de norma, tendo em vista o princípio da hierarquia.

Considerando que os tributos possuem função extrafiscal, ou seja, sua função não é apenas arrecadatória, podendo muitas vezes promover intervenção na economia. Neste sentido, a imunidade foi criada com o fim de impedir que o Estado viole os valores consagrados na Constituição, protegendo o objeto imune de qualquer forma de imposto.

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos que envolvem a livre manifestação do pensamento, a divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

Aliomar Baleeiro dispôs de forma brilhante acerca do tema, preceituando que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, nada mais é que uma forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamenteis expressos no artigo 5°, da Magna Carta, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (inciso IV e IX), artigo 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), artigo 220, § 1° e 6° (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação do veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, a imunidade há de ser invocada como instrumento imprescindível à realização do

Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais[28].

A norma constitucional que prevê imunidade aos livros quer preservar o livro como meio difusor de cultura, protegendo assim um valor fundamental da humanidade, que é a liberdade de expressão, privilegiando a difusão de conhecimento e caso houvesse tributação do livro, poderia tornar inacessível o conhecimento a uma parcela substancial, se não à totalidade, da população, sendo esse o entendimento da doutrina e jurisprudência. Assim, o que merece relevo é o que privilegia é a difusão de conhecimento, e não a sua forma física.

Todavia, o suporte material é irrelevante, prevalecendo a finalidade: difusão da cultura. Tal postura tem embasado o melhor entendimento jurisprudencial, quando se procura a razão teleológica do instituto, perquirindo-se a real intenção da mens legislatoris. Aí está a razão para se estender o manto da imunidade aos livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM). Sabe-se que tais bens são suportes sucedâneos do livro. Por mais inovadores que pareçam ao intérprete, não têm o fim de desnaturar o caráter didático do suporte material, merecendo, portanto, a extensão da imunidade.

Portanto ao interpretar a Constituição, é necessário adequar as novas realidades aos preceitos e princípios que a Carta Magna quis albergar, devendo ser deixada de lado à interpretação literal, buscando assim sua eficácia social.

5.2.1 Interpretação

A doutrina e a jurisprudência divergem acerca do assunto em tela, no que se refere à interpretação das imunidades tributárias.

---

[28] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 148.

Alguns afirmam que, a interpretação das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, deve ser feita de forma objetiva e literal, diferentemente de outros que advogam a tese de que tal instituto deve ser interpretado de maneira ampla.

Uma corrente liderada pelos doutrinadores Sérgio Pinto Martins[29], Sacha Calmon Navarro Coelho[30] e José Eduardo Soares[31], afirmam que a imunidade é objetiva, ou seja, o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado a sua impressão estão livres de tributação, independentemente do assunto, da moralidade do assunto ou da finalidade perseguida dos objetos imunes, mediante a desoneração de impostos, pois o princípio da isonomia não consente qualquer efeito discriminatório.

Adotando uma linha de pesquisa voltada para uma interpretação ampla acerca do tema, Hugo de Brito Machado[32], Vittorio Cassone[33] preceituam que a imunidade para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o material considerado, mas o conjunto e, devido a isso, nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente para a produção desses objetos. Logo, não se interpretará corretamente o artigo 150, inciso VI, letra "d", se em vez de valorizar os princípios constitucionais em que a imunidade se assenta, se der ênfase, seja a literalidade desse preceito, seja à cláusula final "e o papel destinado a sua impressão", como se esta tivesse o condão de restringir a imunidade ao livro, ao jornal e aos periódicos impressos em papel.[34]

Intermediando as duas linhas de pensamento citadas, entendemos que as imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal, devem ser interpretadas extensivamente, mas como um certo grau de razoabilidade, analisando a substância e os interesses protegidos pela Constituição.

---

[29] MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 242.
[30] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 292.
[31] MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.
[32] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 227.
[33] CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 123.
[34] BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

O Supremo Tribunal Federal cometeu, a nosso ver, uma incoerência ao reconhecer no julgamento ao Recurso Extraordinário 221.239, ser aplicada a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão aos álbuns de figurinhas.

É certo que tais álbuns trazem alguma dose de informação científica ao público infanto-juvenil, mas não passam de meros instrumentos propagandísticos utilizados no mercado capitalista em que vivemos.

Ventila-se a idéia de que tal decisão deve ter sido meramente política, pois envolveu a Editora Globo como pólo ativo da ação, e, em julgamento ao Recurso Extraordinário 325.334, o mesmo Tribunal não concedeu a extensão da imunidade em tela às capas duras utilizadas na encadernação de livros.

Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres afirma que as sobrecapas e as ferragens destinadas à encadernação de folhas soltas impressas, por serem acessórias dos livros, também hão de ser compreendidas pelo instituto das imunidades tributárias.[35]

As aparentes desconsonâncias ocasionadas pelas decisões do Supremo Tribunal Federal não param por aqui. Em julgamento ao Recurso Extraordinário 324.600, o responsável pela guarda da Constituição decidiu que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Carta citada, não é estendida a outros insumos que não seja o papel destinado a sua impressão, suprimindo, dessa forma, a extensão de tal instituto aos livros eletrônicos chamados de CD-Roms, que trazem informações como os feitos de papel, ferindo, de forma abrupta o princípio da divulgação de idéias.

No mercado capitalista em que estamos a viver, os empresários procuram várias formas de obter um aumento das receitas de suas empresas, utilizando-se de vários métodos. Dentre eles, o ingresso de ações com pedidos de liminares, requerendo a aplicabilidade do instituto da imunidade tributária através da interpretação extensiva aos produtos que fabricam.

O Supremo Tribunal Federal decidiu em julgamento ao Recurso Extraordinário 208.638, decidiu com firmeza que, a imunidade objeto da

---

[35] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 296.

pesquisa deste trabalho, não alcança as tiras plásticas para amarração de jornais, pois estas já fazem parte de um setor diverso, não se enquadrando como periódicos.

Já, consagrando a proteção do princípio da divulgação de conhecimento, o Pretório Excelso, em julgamento ao Recurso Extraordinário 265.025, estendeu a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Magna Carta aos filmes fotográficos utilizados na elaboração de livros, jornais e periódicos.

Ainda, deve-se ressaltar a importante lição jurídica trazida no julgamento do Recurso Extraordinário 183.403, que teve como relator o Ministro Marco Aurélio de Melo, que preceitua a aplicabilidade das imunidades tributárias dos livros, jornais, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão às chamadas apostilas, visto que se constituem em veículo de cultura simplificado.

Feitas tais colocações, passamos a analisar a recente posição do Supremo Tribunal Federal através dos Recursos Extraordinários acima, que colocam em “xeque” anos de pacífica jurisprudência e a quase unânime posição dos doutrinadores sobre a interpretação extensiva que deve ser recebida a imunidade tratada na letra “d” do inciso VI do artigo 150 do Texto Constitucional.

> RE 230782 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 13/06/2000 Órgão Julgador: Primeira Turma RECTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO RECDA.: ARTESTILO COMPOSITORA GRÁFICA LTDA Ementa EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido.
> RE 229703 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 16/04/2002 Órgão Julgador: Primeira Turma Parte(s) RECTE.: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO ADVDA.: CRISTINA HADDAD JAFET RECDA.: ALFA LASER S/C LTDA ADVDOS. : LUIZ HENRIQUE FREIRE CESAR PESTANA E OUTROS EMENTA: - ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, "d", da Constituição. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição

> por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo
> 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confecção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Como se verifica, as decisões em comento estão restringindo a Imunidade no caso de serviços de composição gráfica e impressão de livros, jornais e periódicos, realizados sob encomenda, e,como era esperado, causou grandes protestos pelos juristas, citando-se Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins e Roque Antônio Carrazza, dentre outros.

Isto porque, no conceito formatado há anos pela quase unanimidade dos doutrinadores, dentre os quais os tributaristas mencionados, a expressão “jornal”, “livros” e “periódicos” é finalística, e tudo que se incorpora na formação de um jornal, de um livro ou de um periódico, deveria gozar do benefício fiscal.

Por evidência, se a intenção da imunidade é permitir a divulgação do livre pensamento, bastaria uma medida tirânica de, por exemplo, exorbitar a tributação dos fotolitos utilizados para a impressão, para dificultar a confecção de jornais mais modestos e de poucos recursos. Para surpresa de todos, as decisões do Supremo Tribunal Federal pendem para a possibilidade de ocorrer tal forma de restrição a livre expressão, como a do exemplo formulado. O entendimento restritivo a imunidade objetiva e incondicionada veiculada na letra “d” do inciso VI do artigo 150, contrariando, repita-se, a doutrina pacífica e

uniforme, como a que nos surpreendeu o STF com os dois julgados retro citado, abriu perigoso precedente a própria fragilização do instituto da imunidade em seu todo, e isto, deve ser reparado com urgência.

Preleciona o Prof.° Hugo de Brito Machado[36]:

---

[36] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros, 20ª edição, 2004, p. 248.

> A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalistico. E o objetivo da imunidade poderia ser
> frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes... 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.

5.2.2 Finalidade ou Destinação Social

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos, envolvem a livre manifestação do pensamento, a divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

O doutrinador Ricardo Lobo Torres preceitua que o fundamento precípuo da intributabilidade ou não-tributação dos livros, jornais e periódicos é baseado na idéia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações. Dessa forma, em um país com gravíssima crise de educação e com a necessidade premente de se ampliar o número de pessoas alfabetizadas e instruídas, torna-se vital diminuir o custo da produção dos seus instrumentos os mais importantes – os livros e os periódicos.[37]

As imunidades tributárias, previstas no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, fundam-se no aspecto teleológico ou finalístico, pois a finalidade da dispensa constitucional do imposto é a proteção da cultura e a divulgação de informações em todo o território brasileiro, protegendo de forma peculiar, a livre expressão do pensamento, que é a base, a viga mestra ou o

---

[37] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 283.

alicerce utilizado na construção de um autêntico regime democrático de um Estado de direito.[38]

O douto doutrinador e professor Aliomar Baleeiro dispôs de forma brilhante acerca do tema, preceituando que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, nada mais é que uma forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos no artigo 5°, da Magna Carta, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (inciso IV e IX), artigo 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), artigo 220, § 1° e 6° (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação do veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, a imunidade há de ser invocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais.[39]

Somente através do contraditório que a sociedade acha seus próprios caminhos para atingir um desenvolvimento satisfatório. Percebe-se que, do ponto de vista histórico, até mesmo as guerras, apesar de sangrentas, acabam por estabelecer novos parâmetros de vida da população. O vencedor geralmente se eleva em relação ao vencido. Como exemplo disso, podemos citar o auge dos Estados Unidos da América e da antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas após a 2ª Guerra Mundial.

Logo, a imunidade tributária filia-se aos dispositivos constitucionais que amparam a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate de idéias em prol da cidadania, simpatizando com o desenvolvimento da cultura e da informação, contribuindo na formação de cidadãos para nossa sociedade.

---

[38] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 148.
[39] Ibidem, p. 148.

Contudo, pode-se afirmar que, as imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, trata-se de um instituto jurídico que protege valores superiores, amparados pela ordem jurídica, que revelam, de forma inequívoca, que as situações nele contidas são representativas de tais valores.

Esse é o entendimento adotado por Hugo de Brito Machado, ao preceituar que, sobre livros e jornais não incidem impostos, pois a Constituição assegura que o Governo não utilizará a tributação como forma de prejudicar direitos fundamentais, que não contribuirá para que tais produtos sejam caros, que não utilizará o imposto para dificultar sua produção e consumo, garantindo, assim, a liberdade de expressão, a difusão da cultura e do conhecimento.[40]

Desta forma, podemos constatar que a liberdade de expressão pode ser utilizada como argumento subalterno, eis que ao se baratear o custo das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento, tendo em vista que a justiça e a liberdade integraram a mesma equação valorativa.[41]

Sendo assim, constata-se a importância das imunidades tributárias elencadas no artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal, pois, se não fosse o barateamento do custo dos livros, jornais e periódicos ocasionados por ela, estaria ferindo de uma forma injustificada grande parte do texto constitucional que protege a liberdade de expressão.

5.2.3 Aplicação das Imunidades aos Periódicos

Para Ricardo Lobo Torres os periódicos são definidos como sendo as revistas, técnicas ou não, e os impressos que se editam repetidamente dentro de certo intervalo de tempo, tendo o seu conceito amplo, abrangendo até mesmo as revistas pornográficas, tendo em vista que a acusação de

---

[40] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros, 20ª edição, 2004, p. 65.
[41] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 284.

pornografia sempre serviu de base à opressão da livre manifestação do pensamento e às discriminações no campo da literatura. Logo, tal doutrinador firma o entendimento de que o privilégio das imunidades às publicações de fins meramente comerciais, de propaganda ou de interesse interno de empresas, sem nenhum objetivo cultural ou político, não devem ser abarcadas pelo instituto da imunidade[42].

Embora muitas vezes seja fácil identificar a figura de um livro, nem sempre é possível caracterizá-lo de forma precisa, o mesmo ocorrendo com o periódico, tendo em vista as diferenciadas situações que se apresentam.

José Eduardo Soares Melo preceitua que os periódicos são aqueles objetos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, poético, literário ou filosófico.[43]

Já o ilustre professor tributarista Yoshiaki Ichihara afirma que dentre o conceito de periódicos se incluem as revistas técnicas, os boletins e os semanários, desde que sejam utilizados na veiculação de informações técnicas, como os referentes a direito, economia, administração, medicina, matemática e física.[44]

Alguns doutrinadores entendem que os anúncios vinculados aos periódicos são também afetos pela imunidade tributária.

O professor Sérgio Pinto Martins cita como exemplo de periódico, os folhetos distribuídos nas missas, pois circulam toda a semana, sendo que, os anúncios nele incluídos estão imunes ao ISS (Imposto sobre Serviços).[45]

Logo, percebe-se o sentido finalístico, conferido pelo doutrinador citado no parágrafo anterior, ao instituto da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Aliomar Baleeiro preceitua que o boletim distribuído regularmente por empresas privadas, para difusão de seus negócios, propaganda, orientação de agentes e empregados, não é periódico no sentido conferido pela Constituição

---

[42] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 294.
[43] MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.
[44] ICHIHARA, Yoshiaki**.** *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2000, p. 227.
[45] MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 242.

Federal. Admitir-se-á que o livro didático, para distribuição gratuita e colaboração com os serviços públicos de educação, possa conter discreta propaganda do ofertante ou de terceiro, como meio de prover-lhe o custo.[46]

Várias são as discussões no que tange à extensão das imunidades tributárias dos periódicos às listas telefônicas.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, em julgamento ao Recurso Extraordinário 17.804/67, que não é imune o papel utilizado na impressão de guia telefônico.

Como o direito é uma disciplina dinâmica e se modifica quotidianamente, o referido tribunal entendeu, em julgamento aos Recursos Extraordinário 101.441-5 e 111.960, que as listas telefônicas, vieram a ser alcançadas pelas imunidades, sob o fundamento de que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, o mesmo se verificando com os catálogos ou guias telefônicos, mesmo que neles haja publicidade paga, tendo em vista a inegável utilidade pública atribuída a eles.

Hugo de Brito Machado entende que a Jurisprudência dos Tribunais Superiores evoluiu no sentido de estender a imunidade a todo o periódico que, como os catálogos telefônicos, prestam serviços essenciais de informação à coletividade, independentemente do fato de conterem publicidade paga (MACHADO, 1997, p. 11-39). Entende-se que seria por este e outros motivos que a maioria dos juristas são contra a adoção das súmulas vinculantes, pois o caráter dinâmico do direito foi, a nosso ver, benéfico no que tange ao princípio da livre informação protegido pela Magna Carta.

Ainda, sobre o assunto, Hugo de Brito Machado entende que a imunidade há de ser interpretada amplamente e objetivamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, ao sabor dos pendores subjetivos, morais e religiosos do intérprete. Logo, até mesmo as revistas

---

[46] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 148.

pornográficas ou eróticas seriam protegidas pelo artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal (MACHADO, 1997, p. 11-39).

5.2.4 A Imunidade dos Jornais

Segundo Ricardo Lobo Torres, os jornais gozam de amplo privilégio fiscal e, não só o preço da venda de exemplar é insuscetível de tributação, como também a propaganda por ele vinculada, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal em Julgamento ao Recurso Extraordinário 87.049-SP, por constituir parcela substancial para a sobrevivência do jornal. Excluem-se do campo de privilégio do princípio constitucional os veículos de radiodifusão, neles compreendidos os "jornais da tela" ou os "jornais da televisão", que apenas metaforicamente podem ser considerados jornais.[47]

O doutrinador Ricardo Lobo Torres entende que as imunidades tributárias não podem prevalecer para os jornais, pois em uma estrutura liberal de poder, devem eles ser mantidos pelos seus leitores e anunciantes, sem apoio estatal permanente, o que evidencia o parentesco entre a vedação constitucional e os privilégios injustificados[48].

Entende-se que tal ponto de vista aludido no parágrafo acima não merece prosperidade dentro do universo jurídico, pois as revistas também contêm grande quantidade de anúncios e não foram citadas na crítica feita pelo respeitável doutrinador.

A imprensa não pode ser tratada de forma isolada. Não devemos discriminar as formas de comunicação como os jornais, em detrimento das revistas.

---

[47] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 295.
[48] Ibidem, p. 283.

É de notório saber popular que várias redações foram fechadas no período ditatorial. Logo, tal discriminação em relação à aplicabilidade do artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição aos jornais, seria ferir vários valores alcançados pelo Estado Democrático de Direito, retrocedendo à fase obscura e negra do autoritarismo.

Se um doutrinador ou outro defender a tese da extinção das imunidades tributárias para "os jornais", deverá também apoiar os fins das imunidades tributárias aos partidos políticos, livros, periódicos, CD-Roms, e também em relação aos tempos religiosos, pois, a Constituição não estabeleceu hierarquia entre elas.

5.2.5 Álbum de figurinhas

No dia 25/05/2004, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, reformou decisão do *Tribunal de Justiça de São Paulo*, e em voto-condutor da

Ministra Ellen Gracie, reconheceu a imunidade da Editora Globo, com base no art. 150, inciso VI, "*d",* da Constituição Federal, para os "álbuns de figurinhas". O TJ/SP entendeu que o álbum de figurinhas de novela da Rede Globo intitulada "Que Rei Sou Eu" NÃO serviria de mecanismo de divulgação cultural ou educativa, mas apenas de veículo de propaganda, o que afastaria a imunidade tributária constitucional para publicações e periódicos. O TRIBUNAL PAULISTA entendeu que os livros ilustrados com cromos de complementação não estão abrangidos pela imunidade constitucional, pois seriam publicações destituídas de propósito cultural ou educacional, dotadas apenas de finalidade mercantil.

Quanto ao álbum de figurinhas "Que Rei Sou Eu", o TJ/SP acrescentou o entendimento de que a intenção da Editora Globo S/A em lançar a revista foi somente a divulgação da novela com o mesmo título, veiculada pela Rede Globo de Televisão.

A Editora Globo alegou que os *livros ilustrados* com cromos de complementação com figurinhas são elementos de didática moderna, necessários à educação infantil, merecendo, assim, serem contemplados pela imunidade constitucional concedida aos livros, periódicos e jornais, cujo objetivo é incentivar a cultura e garantir a liberdade do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária. A ministra ressaltou que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão dessas publicações têm por finalidade evitar embaraços ao exercício da *liberdade de expressão intelectual*, *artística*, *científica* e de *comunicação*, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal, além de facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final. A ministra entendeu que o "álbum de figurinhas" é uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos, atendendo, em última análise, à finalidade do benefício tributário[49].

5.2.6 Imunidades Tributárias dos Livros e sua Função Social

As imunidades tributárias são causas de limitação da competência tributária, por meio dela há uma vedação da instituição de tributos, em prol de um bem maior, no caso a expansão da cultura, a facilitação no alcance dos livros, jornais, etc. Isto porque a supressão do imposto incidente permite o decréscimo no valor final do produto, o que, em tese, ampliaria o acesso de todos ao produto e uma reação em cadeia, no sentido de ampliar a gama de materiais culturais a disposição da população.

Tal imunidade, no caso, segundo a letra constitucional atingirá os papéis destinados a sua impressão (art. 150, VI, alínea "d", CR). Mas, por sua vez, entendemos que ela alcançará todos os insumos necessários à confecção dos livros, pois de outra forma se estaria frustrando o objetivo da norma

[49] RE.221239

constitucional, vez que se permitisse à tributação apenas de certos produtos, a queda nos preços seria ínfima e não lograria sua finalidade última, ou seja, não haveria uma facilitação no acesso à informação e a cultura.

O entendimento esposado encontra segura guarida nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou
> qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos. [50]

Trata-se de necessária ampliação dos conceitos constitucionais para que seja assegurada a máxima efetividade ao texto da lei maior, sob pena de negar a pela consecução aos preceitos limitadores ao Fisco. Nesse diapasão lembra Alexandre de Moraes, em referência a J.J. Gomes Canotilho, acerca da máxima efetividade e da força normativa da constituição: "a norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda e entre as interpretações possíveis, deve ser adotada aquela que garanta maior eficácia, aplicabilidade e permanência das normas constitucionais"[51]

Recordemos que na verdade, tais imunidades trazem em si bens jurídicos de mais alto valor que se encontram insertos na norma constitucional, como a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CR); redução das desigualdades sociais (art. 3º, IV, CR); direito à livre manifestação do pensamento (art. 5º, IX,CR); direito à educação (art.6º, CR); acesso à cultura (art. 215, CR) e a promoção da ciência e da tecnologia (art. 218, CR).

---

[50] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.227.
[51] MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 42/43.

A dignidade da pessoa humana, cláusula integradora do sistema, expressa a preocupação do Estado Democrático de Direito interventor, que atuará sempre quando necessário for para promover o bem de todos, a mantença da vida em patamares que permitam o amplo desenvolvimento das capacidades das pessoas, assegurando à tutela aos meios necessários para que se atinja esse patamar.

Ao se promover à dignidade também se atinge a redução das desigualdades sociais, pois o melhoramento das condições de vida e a manutenção desta em níveis de aceitabilidade, leva naturalmente a uma diminuição das desigualdades, mas infelizmente por falta de implementação de políticas sociais sérias pelos governos tal postulado não é desenvolvido em sua plenitude.

A liberdade da manifestação ainda se encontra protegida, pois mediante a supressão do imposto conseguiria alcançar um maior número de pessoas e permite a pessoa demonstrar suas idéias sem qualquer restrição fiscal.

O direito à educação passa necessariamente pelos livros, pois o processo para se atingir o conhecimento passa pela leitura de livros, como assinalado pela pedagogia, mas, além disso, há de se ter uma necessária imunidade tributária, pois de nada adiantaria termos livros expondo os desenvolvimentos tecnológicos, culturais e sociais, caso esses não fossem acessíveis à população.

A difusão da cultura e a promoção da ciência e da tecnologia também se correlacionam com a imunidade tributária, pois a ciência pressupõe intenso trabalho intelectual e de pesquisa. Caso não houvesse meios de garantir a reprodução desses materiais e acesso a todos, de nada adiantaria a pesquisa, pois não haveria a propagação do conhecimento, o que dificultaria um maior desenvolvimento dos campos científicos, além de que ao se permitir um acesso a ela, com o surgimento de novos nichos de pesquisa e pólos tecnológicos, se permitiria um maior desenvolvimento nacional (art. 3º, II, CR).

6 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS ELETRÔNICOS

Outro aspecto a ser enfrentado é o que a doutrina logrou denominar de interpretação extensiva, para justificar a aplicação da imunidade aos livros eletrônicos, DVDs, CD-ROMs, disquetes etc.

Neste sentido, grande parte dos juristas afirma que a finalidade intentada pela regra da imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal é, em síntese, a preservação da liberdade de expressão intelectual, científica, artística e de manifestação do pensamento.

Em defesa de tais princípios, asseveram que o preceito constitucional previsto no artigo 150, VI, "d" deve sofrer interpretação teleológica, onde o sentido e o alcance da norma estariam diretamente relacionados com a sua finalidade, qual seja, a proteção aos mencionados princípios.

Devido ao crescente e constante desenvolvimento tecnológico, diminuta é a distância entre o livro tradicional, feito de papel e os livros informatizados, pois as tecnologias de informação e da comunicação suscitam o aparecimento de condições inteiramente novas na vida pessoal, profissional, social e cultural dos cidadãos, criando desafios importantes porque, de regra, a evolução tecnológica não é acompanhada por uma evolução e uma adaptação em termos de organização da sociedade.

O ilustre Ricardo Lobo Torres, num primeiro momento, conceitua o livro como sendo o resultado da impressão, em papel, de idéias, doutrinas ou informações com finalidade cultural. Aproxima-se, em acepção ampla do conceito que o senso comum admite e os dicionários registram.[52]

A noção clássica que se tem de livro é a de uma reunião de folhas de papel, impressos, presas a uma capa que pode ser flexível ou rígida, cujo conteúdo varia, podendo ser de caráter didático, científico, como também destinado ao lazer: romances e estórias infantis.

---

[52] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 199.

Devido ao crescente e constante desenvolvimento tecnológico, diminuta é a distância entre o livro tradicional, feito de papel e os livros informatizados, pois as tecnologias de informação e da comunicação suscitam o aparecimento de condições inteiramente novas na vida pessoal, profissional, social e cultural dos cidadãos, criando desafios importantes porque, de regra, a evolução tecnológica não é acompanhada por uma evolução e uma adaptação em termos de organização da sociedade. Observe os entendimentos jurisprudenciais, ratificadores dos dizeres supramencionados:

> Tribunal: TRF4 Acórdão Decisão: 03-08-2000 - Proc: Ac: 0401090888-5 Ano: 1998 UF: SC - Turma: Segunda Turma - Apelação Cível - 256356 - Relator: Juiz João Pedro Gebran Neto - Decisão: A turma, por unanimidade, negou provimento ao apelo e à remessa oficial, nos termos do voto do(a) Juiz(a) relator(a). - Ementa: Constitucional. Tributário. Imunidade. Jornal. CD-ROM.
> O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da CF/88, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (Arts. 5o, IV, IX, XIV, 205, 206, II etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos.
>
> CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - PRODUTO COMPOSTO 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. A despeito 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 superam em muito o 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.[53]

[53] TRF 2ª R. - AMS. 99.02.11263-3 - RJ - 1ª T. - Rel. Juiz Ney Fonseca - DJU 20.11.2001.

Modernamente há existência dos livros eletrônicos, que inspiram divergência doutrinarias, ou seja na doutrina o conceito exato de livro é bastante controverso.

Alguns autores entendem que os livros eletrônicos não pertencem ao rol das imunidades, tendo em vista que a Constituição, na mesma alínea em que trata dos livros, apresenta a imunidade sobre o papel para a sua impressão. Assim, a expressão seria bastante para afastar a imunidade dos livros eletrônicos, uma vez que somente os impressos abarcariam tal hipótese, avocando a proteção da regra.

Assim defende o insigne mestre Ricardo Lobo Torres, asseverando que, para se conceituar livro, necessário se faz estar presentes o suporte físico impresso em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo. Assim, vemos que o autor nega o conceito de livro, nos termos constitucionais aos livros eletrônicos.

Por outro lado, a maioria da doutrina tem esposado entendimento dessemelhante, aceitando que os livros quer seja eletrônicos ou não são passíveis da imunidade ora analisada.

Roque Carraza, dentre outros, entende que o livro deve ser visto como veículo de manifestação de idéias, de transmissão de pensamento; e, assim, irrelevante, para efeito de se determinar o tratamento fiscal a ele dispensado, se o mesmo é feito de papel ou se está contido em um disquete de computador. Segundo o mestre, para fins de imunidade, são considerados livros tanto os tradicionais quanto os seus sucedâneos.

Logo, na realidade, o conceito necessário e suficiente de livro, diz respeito ao seu conteúdo, finalidade e publicidade.

Ressalta-se que, nem tudo que está escrito é livro, na acepção traduzida no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição, pois há os anúncios, notícias, grafites, cartazes, informações, periódicos e revistas.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres acrescenta que a Constituição não distingue, nem pode o intérprete distinguir, os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora vincule ao papel como elemento material de seu fabrico, excluindo, de igual forma, outros processos

de comunicações do pensamento, como radiodifusão, a TV, os aparelhos de som e a cinematografia que não tem por veículo o papel.[54]

Várias são as discussões acerca da aplicação da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal, no que tange à sua vinculação ao papel.

Ricardo Lobo Torres traça algumas observações, afirmando que a fronteira centra-se na existência ou não, de texto impresso em papel, característica essencial para a fruição da imunidade. A garantia constitucional se insere na "cultura impressa" ou na "cultura tipográfica" e não na "cultura eletrônica", isto é, a vedação de incidência de impostos visa a proteger a expressão de idéias em papel (este também imune) e não aquele que aparece em programa de computador ou no espaço cibernético.[55]

Logo, infere-se que, na interpretação do sentido e alcance da imunidade é necessário que se evitem a banalização do seu conceito, o comprometimento do futuro da fiscalidade na informática e a analogia ingênua entre a cultura tipográfica e a eletrônica, não podendo comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica; tanto mais que a nova tecnologia pode digitalizar tudo o que antes aparecia impresso no papel, sendo a recíproca verdadeira em boa parte.[56]

6.1 Entendimento Doutrinário

Preceitua Francisco de Assis Alves que, através de uma interpretação puramente literal, poder-se-á chegar à conclusão errônea de que os livros eletrônicos não são alcançados pela imunidade. Errônea porque tal ilação

---

[54] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 199.
[55] Ibidem, p. 296.
[56] Ibidem, p. 316.

estaria em desconformidade com os valores que o texto constitucional quis proteger.[57]

O tema referente à extensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição, aos livros e periódicos eletrônicos não é assunto pacífico na doutrina, como quase todas as teorias jurídicas.

José Eduardo Soares Mello dispõe que os processos tecnológicos para a elaboração dos livros, jornais e periódicos são totalmente irrelevantes, como é o caso de programas de computador (CD-Rom), disquetes, fitas cassete e demais elementos de informática, que também se encaixam no âmbito imunitório, uma vez que atendem às mesmas finalidades dos apontados veículos de comunicação. Trata-se de novos instrumentos que também transmitem idéias e conhecimentos e que, numa interpretação tecnológica, inserem-se na mesma moldura cultural veiculada aos livros.[58]

Considera-se que o CD-Rom e o disquete, desde que sejam permeados com o mesmo conteúdo dos livros feito de papel, devem ser protegidos pelo instituto da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição, pois, desnecessário citar a importância da educação, da instrução, do aperfeiçoamento, da cultura, mormente no mundo cada vez mais globalizado, onde a tecnologia de produção é elemento desempatador na prática do comércio internacional, e pela qual a própria pessoa pode desfrutar da cidadania, contribuindo decididamente com seu saber.

Adotando a mesma linha de pesquisa, Ives Gandra da Silva Martins aduz que a extensão da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Magna Carta, deverá ser estendida aos livros e periódicos eletrônicos pelo fato da evolução da tecnologia mundial tornar os meios de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, pois o princípio que agasalha esta proteção da cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação. Logo, o livro eletrônico está protegido pela imunidade tributária como o estão os livros

---

[57] ALVES, Francisco de Assis. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 272.
[58] MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 96.

impressos em papel, que, em duas ou três gerações, deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos.[59]

O entendimento consagrado na doutrina, acerca da extensão das imunidades tributárias aos livros eletrônicos, abarca-se no princípio da liberdade de pensamento que abrange todas as formas de comunicação entre as pessoas e, como é assegurada amplamente na Constituição, pode ser transmitida por qualquer meio que se revele idôneo à sua divulgação.

Neste sentido, José Augusto Delgado preceitua que, na época atual, não pode entender como livro, apenas o editado em papel, pois, ao ser elaborada a Constituição de 1988, o mundo contemporâneo já conhecia uma realidade imposta pela ciência da informática e consistente na transmissão de idéias por vias eletrônicas, no caso o CD-Rom e o disquete. Logo, se a vontade do constituinte fosse de restringir a imunidade, apenas ao livro tradicional, isto é, ao livro lançado ao conhecimento do público pelo método tradicional, teria ele, explicitamente, declarado que a vedação de instituir impostos se limitava a livros formados pela reunião de folhas ou cadernos de papel, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma, presos por um dos lados, e enfaixados ou montados em capa flexível ou rígida[60].

A doutrina tem entendido que a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição não só é estendida aos livros eletrônicos, como também aos CDs e disquetes virgens.

Neste sentido, José Augusto Delgado dispõe que o livro de qualquer espécie é também uma forma de educar gerações. A educação, em termos constitucionais, é um direito de todos e um dever do Estado e da família, que deverá incentivá-la por várias formas (artigo 205 da Constituição Federal), logo, a imunidade alcança todas as operações, tanto com os disquetes virgens, como com os conteúdos destes. Os disquetes virgens equivalem, para todos os efeitos ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos [61].

---

[59] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 38.
[60] DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 58.
[61] Ibidem, p. 59.

Entende-se que tal tese defendida pelo referido doutrinador citado no parágrafo anterior, no que tange à extensão da imunidade ao disquete e CD virgens, não nos parece viável, pois, não se sabe qual o conteúdo poderá vir a ser gravado no corpo destes.

Sábias as lições trazidas por Celso Ribeiro de Bastos acerca do tema, quando preceitua que o CD-Rom e o disquete constituem-se em instrumentos de divulgação e exteriorização de informações, cultura e educação, e, como tais, devem ser abrangidos pela imunidade tributária, pois eles são o reflexo da evolução tecnológica dos meios de comunicação. O livro a que faz alusão a Carta Magna de 1988 é o meio através do qual se comunicam as idéias, as informações e os conhecimentos, não importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres de papel, seja a fixação dos mesmos em CD-Rom ou disquete. O que tem de ser levado em conta nesse caso, é o conteúdo do livro, usa as informações, e não o meio pelo qual se exterioriza. O fenômeno da evolução da informática vem tomando tamanhas proporções que não é exagero dizer que num futuro próximo, os livros, os jornais e periódicos serão editados em papel. Ademais, a referência ao papel destinado a sua impressão, outro sentido não tem senão de exemplificar um dos itens que entram na produção de revistas, jornais e periódicos[62].

Complementando a idéia do citado doutrinador no parágrafo acima, Luciano Amaro[63] e Maria Tereza de Carvalho[64] acrescentam que, se, por longo estágio da ciência, o papel foi o mais importante meio físico para registro, preservação e divulgação de obras literárias, artísticas e científicas, e nesse contexto histórico, se firmou a expressão da imunidade constitucional. Não se pode esvaziar o conteúdo deste, diante da evolução tecnológica, que leva o mesmo bem protegido pela imunidade (a obra) a expressar-se através de outra estrutura física. A imunidade, portanto, deve ser referida à obra e não ao meio físico que a contenha. Em síntese, no conceito de livro, jornal e periódico tem necessariamente, que abranger todas as formas de expressão de informações

---

[62] BASTOS, Celso Ribeiro de. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 243.
[63] AMARO, Luciano. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 1997; 2001, p. 146.
[64] CARVALHO, Paulo de Barros**.** *Curso de direito tributário***.** 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 98.

e informações de comunicação decorrentes das modernas tecnologias e não, apenas, obviamente, as que se apresentam fisicamente sob a forma de "paper print".

Yoshiaki Ichihara traça considerações acerca do tema, preceituando que sendo o livro instrumento de expressão e de comunicação, não importa seja de caráter técnico, didático, informativo ou cultural, nesta última categoria não importa que sejam pornográficos, permeados por fotografias, figuras e desenhos. Logo, não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois em termos de conteúdo, função, objetividade, recursos para pesquisas, copiagem, transporte,

divulgação, rapidez na localização dos textos, os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais e periódicos[65].

Os tributaristas Bernardo Ribeiro de Moraes[66] e Sacha Calmon Navarro[67] Coelho entendem que a imunidade tributária não deve ser estendida aos livros eletrônicos, ressaltando que embora se reconheça que "livros" no passado foram executados em barro, argila, pedra, papiro, cascas de árvore ou com embasamento em outros materiais; embora existam outros veículos essenciais de transmissão e difusão do pensamento, conhecimentos e informação, com a mesma natureza e essência quando em outra base que não o papel; para efeitos de imunidade tributária consagrada na letra "d" do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, não se pode imunizar o denominado "livro eletrônico", com suporte em disquetes ou CD-Rom, ou disponível na internet por não ser livro, com base na escrita e no papel de impressão, pois é "livro eletrônico", seria um eufemismo. O CD-Rom, disquetes, "slides" e outros equipamentos eletrônicos (informática) são entes diversos do livro, pois esta imunidade é vetusta da era pré-liberal. Logo, seria objetiva, imuniza a coisa, abrangendo impostos de repercussão para barateá-la.

---

[65] ICHIHARA, Yoshiaki**.** *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2000; 2001, p. 326.
[66] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 138.
[67] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 223.

Tal posicionamento contrário é também defendido por Ricardo Lobo Torres, preceituando que o chamado "livro eletrônico", comercializado sob a forma de CD-Rom, é um hipertexto que, lógica, operacional e finalisticamente, difere do texto do livro impresso em papel; há possibilidade de obtê-lo diretamente na rede de informática, eis que a publicação originariamente impressa em papel pode ser transportada diretamente para a "network", como acontece com outros dicionários disponíveis na Internet, que são os baixados para que funcionem como hipertexto; é produto de consumo conspícuo, que, não fica ao sabor do intervencionismo estatal. Motivo que não ensejaria à extensão da imunidade contida no artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal aos livros eletrônicos.[68]

6.2 Os programas de computador

O programa de computador, geralmente expresso em CD-Rom ou disquete para ser lido por máquina, recebeu o mesmo tratamento legal reservado aos direitos autorais, conforme previsto no artigo 1°, da Lei n. 9609/98. Vejamos o dispositivo aludido:

> Art. 1°. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análogo, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.
> Art. 2°. O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

[68] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 303

Segundo o jurista Ricardo Lobo Torres, quanto à tributação, a doutrina e as legislações vêm admitindo a incidência do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) sobre o programa de computador de prateleira ou fechado, que é produto acabado colocado no comércio, e o ISS (Imposto sobre Serviço) sobre a prestação de serviço consubstanciada na realização de encomenda ou contrato de cessão[69].

Ricardo Lobo Torres entende que os programas de computador não são abrangidos pelo instituto da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Magna Carta, pois não tem, a mesma natureza e finalidade dos livros[70].

6.3 A Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal

Recentemente, o STF editou a súmula 657, tratando da matéria objeto do presente estudo, dispondo que *"a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos."*

A edição da mencionada súmula veio a consolidar o entendimento do STF já demonstrado linhas acima, de que a interpretação da imunidade consignada no art. 150, VI, "d" da CF deve ser ampla, abrangendo outros materiais que não somente o papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, mas também os filmes e papéis fotográficos mencionados na própria súmula.

Nada impede, contudo, que a imunidade seja vista de forma ainda mais ampla, como defendido no presente estudo, englobando todo e qualquer insumo utilizado na produção dos livros, jornais e periódicos, os serviços

---

[69] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 299.
[70] Ibidem, p. 301.

necessários ao processo produtivo e, ainda, o maquinário utilizado na produção dos mesmos.

É que as súmulas, em nosso ordenamento jurídico, não são vinculantes, ou seja, não determinam o entendimento do magistrado, que é livre para julgar de acordo com sua própria convicção. Elas são, apenas, a consolidação do entendimento dos Tribunais Superiores sobre determinada matéria, ou seja, a interpretação que os mesmos dão às leis.

Nada impede, portanto, que no futuro os Tribunais, uma vez provocados em decorrência do surgimento de novos argumentos, dêem nova interpretação a determinado dispositivo legal e, mudando o seu entendimento, editem nova súmula que poderá até mesmo consolidar interpretação completamente contrária à outrora vigente.

7 CONCLUSÃO

Por intermédio deste trabalho monográfico foi apresentado todo o conteúdo pertinente ao tema referente às imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. De tudo o quanto se expôs, percebemos que a imunidade consignada no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal deve ser interpretada de forma ampla, seguindo entendimento do STF, de forma a englobar outros insumos que não apenas o papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos.

Não se deve conceber imunidade tributária como um favor, um benefício ou um privilégio atribuído pelo poder do soberano, em seu próprio interesse; imunidade deve alcançar a significação de um instituto, intimamente vinculado à estrutura política do estado, imprimida em interesses e valores da sociedade, principalmente o principio da dignidade humana, observando o mínimo existencial, o da expansão de todas as possibilidades da criatura humana, além de outros princípios que estão na carta magna.

A imunidade é diretamente decorrente da Constituição e não há hipótese de incidência, nem fato gerador; e a isenção, ainda que esteja prevista na Constituição, é concedida por meio de lei e há hipótese de incidência, o fato gerador ocorre, mas se impede a constituição do crédito tributário.

Na pesquisa ficou caracterizado a posição da maioria dos doutrinadores entendendo que o instituto em análise não deve ser interpretado de maneira literal, pois as imunidades tributárias remontam a valores maiores protegidos pela Constituição Federal, como o princípio da livre divulgação do conhecimento. Logo, deveria ser aplicado sempre que houvesse o cerceamento da divulgação do saber em virtude dos altos preços dos objetos que trouxessem consigo informações.

Através do presente trabalho foi analisado as hipóteses de extensão das imunidades, inclusive no que tange a sua aplicabilidade aos periódicos eletrônicos, que são objetos de discussão dentro do direito tributário.

Percebe-se que grande parte dos doutrinadores não se atreve a escrever sobre o tema das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Magna Carta, reservando apenas poucas linhas sobre o assunto nas obras de direito tributário, não se sabendo, na realidade, qual o motivo de tal esquivamento ou resistência na produção de tal assunto.

Nota-se que a imunidade não é um privilégio que a sociedade concede, mas um ônus que assume aquela instituição que se obriga a cumprir os requisitos constitucionalmente estabelecidos para o exercício daquelas determinadas atividades. O titular da imunidade não é nem a instituição, nem o Estado, mas a sociedade, difusamente representada, que estabelece no ordenamento jurídico as diretrizes a serem seguidas por aqueles que desejam ser desonerados de impostos.

Sendo assim, demonstrada a importância das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, espera-se que este instituto, que surgiu na Constituição de 1946, perdure eternamente, enquanto houver democracia neste país.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Saraiva. São Paulo : 2003.

_____. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 1997; 2001.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Editora Malheiros. 2ª ed. 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 7. ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2000; 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro de. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. ed. Sugestões Literárias. São Paulo: 1980. Isenções Tributárias. 3. ed. Malheiros. São Paulo 2001.

CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14 e 17 ed. São Paulo : Malheiros, 2000; 2002.

_____. *Importação de Bíblias em Fitas* – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº26.

CARVALHO, Paulo de Barros**.** *Curso de direito tributário***.** 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000; 2001.

_____. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2000; 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed.. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____*. Curso de Direito Tributário*. 18. ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in Imunidades Tributárias* - Editora Revista dos Tribunais – co-edição, 1998.

_____. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 6. ed. Atlas. São Paulo. 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*" *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, julho de 1998.

_____. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

_____. *O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder: Nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos.* Barueri: Manole, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário*: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. V. III.