

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**TAMARA GOULART JULIÃO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTURAL PREVISTA AOS LIVROS E O  
INSUMO PAPEL, E SUA APLICABILIDADE EM FACE AOS NOVOS MEIOS  
ELETRÔNICOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA.**

**CRICIÚMA  
2014**

**TAMARA GOULART JULIÃO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTURAL PREVISTA AOS LIVROS E O INSUMO  
PAPEL, E SUA APLICABILIDADE EM FACE AOS NOVOS MEIOS  
ELETRÔNICOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA.**

Monografia apresentada para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Esp.. Vinicius Garcia

**CRICIÚMA  
2014**

**TAMARA GOULART JULIÃO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTURAL PREVISTA AOS LIVROS E O INSUMO  
PAPEL, E SUA APLICABILIDADE EM FACE AOS NOVOS MEIOS  
ELETRÔNICOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA.**

Trabalho monográfico aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de graduação - lato sensu do Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Direito Tributário.

Criciúma/SC, 8 de dezembro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof.<sup>a</sup> Vinicius Garcia - Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof. André Corrêa Goés - Especialista - (UNESC)

Prof. João Raphael Gomes Marinho - Especialista - (UNESC)

**Dedico este trabalho aos meus pais, meu irmão, meu namorado e aos meus amigos, os quais me deram força e apoio para a conclusão dessa etapa tão importante.**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela vida, pela saúde e pela força.

Aos meus pais, meu irmão, meu namorado e meus amigos, pela paciência, compreensão, amizade e por compartilharem os momentos felizes e estarem do meu lado nos momentos difíceis.

Ao Professor Vinícius, pelo acolhimento, apoio, empenho e paciência para a elaboração deste trabalho.

Enfim, a todos que de alguma forma contribuíram para essa conquista.

“Devemos promover a coragem onde há medo,  
promover o acordo onde existe conflito, e  
inspirar esperança onde há desespero.”

Nelson Mandela

## RESUMO

O presente assunto mostra-se apropriado para ser discutido no âmbito acadêmico, primeiramente porque a Constituição em seu art. 150,VI, “d”, vedou a instituição de impostos aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, para que seja assegurado ao cidadão, o direito a informação, cultura e liberdade de imprensa. Porém a tecnologia apresentou avanços consideráveis, e que conseqüentemente acabaram formulando novos formatos aos livros, que até então eram somente conhecidos na versão impressa. Tendo em vista esses novos formatos, a aplicação da imunidade cultural começou apresentar divergências acerca se deve ser considerado livro em qualquer meio físico que se encontre, e se a imunidade somente alcança o insumo papel. Considerando essas divergências será inicialmente apresentado neste trabalho, o sistema tributário nacional, conceito de imunidade tributária, seus objetivos, a diferenciação entre imunidade e isenção, e a imunidade como uma garantia constitucional. Em um segundo momento, será abordado, a imunidade cultural, conceito e sua previsão constitucional, bem como seus objetos, atuação perante o ICMS e IPI e os tributos que incidem sobre os livros. Por fim será exposto o conceito de livro compreendido pela doutrina tributária e pela jurisprudência para fins de aplicação de imunidade tributária, e como a doutrina e a jurisprudência vêm se posicionando no sentido de estender ou não a imunidade cultural aos demais insumos que não seja o papel. No entanto para apresentar o proposto, será utilizado o método de pesquisa dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e documental, sendo que, no último capítulo será realizada uma pesquisa jurisprudencial. Entende-se que o presente tema, tem extrema relevância social, em virtude de a imunidade tributária em questão, garantir direitos individuais, como a liberdade de expressão, o acesso à cultura, informação e educação.

**Palavras-chave:** Imunidade Tributária. Livros. Livros Eletrônicos. Insumos. Papel. CD-Rom. Meios Eletrônicos.

## SUMÁRIO

<b>1.INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2.IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	10
2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	10
2.2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	14
2.3. OBJETIVO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	18
2.4. IMUNIDADE COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL (CLÁUSULA PÉTREA) E A INTERPRETAÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS .....	19
2.5. DIFERENÇA EM RELAÇÃO ÀS ISENÇÕES .....	21
2.6. IMUNIDADE NOS TRIBUTOS PLURIFÁSICOS.....	24
<b>3. IMUNIDADE CULTURAL</b> .....	29
3. 1. CONCEITO E PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	29
3.2. OBJETIVO DA IMUNIDADE CULTURAL .....	31
3.3. IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS .....	34
3.4. IMUNIDADE DAS MÍDIAS.....	38
3.5. TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE OS LIVROS.....	41
3.6. IMUNIDADE CULTURAL NO ICMS E NO IPI.....	43
<b>4. IMUNIDADE CULTURAL PERANTE OS LIVROS E O INSUMO PAPEL E A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO AOS NOVOS MEIOS ELETRÔNICOS</b> .....	47
4.1. INTERPRETAÇÕES JURÍDICAS ACERCA DO CONCEITO DE LIVRO .....	47
4.2. INTERPRETAÇÕES JURÍDICAS ACERCA DO INSUMO PAPEL.....	49
4.3. PANORAMA DOS POSICIONAMENTOS JURISPRUDÊNCIAIS ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PERANTE AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E O INSUMO PAPEL. ....	51
4.3.1. Conceito de livro compreendido pela jurisprudência para fins da aplicação da imunidade tributária. ....	52
4.3.2. Conceito de insumo compreendido pela jurisprudência para fins de imunidade tributária.....	57
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	63
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	66

## 1.INTRODUÇÃO

O tema apresentado aborda a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, que veda instituir impostos aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Tem como principal objetivo permitir o acesso à informação, educação, promover a cultura e proteger a liberdade de expressão.

O debate acadêmico será em torno se a imunidade cultural, em especial aos livros e o insumo papel se estende aos avanços trazidos pela tecnologia, que apresentou novos meios físicos, como o já desatualizado disquete, o CD-Rom e os atuais e-books e leitores digitais, que manifestaram a possibilidade de veiculação dos livros nos meios magnéticos e digitais que até décadas atrás eram restritos somente ao meio impresso.

Ressalta-se o extremo valor social deste trabalho, perante a imunidade debatida ser prevista constitucionalmente, e assim assegurar ao cidadão brasileiro o direito a educação, cultura, pensamento, informação liberdade de expressão, direitos estes fundamentais protegidos pelo art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Nessa percepção, buscará primeiramente, apresentar o sistema tributário nacional, bem como a competência tributária, para então apresentar o conceito de imunidade tributária, sua previsão como uma limitação ao poder de tributar, identificar que a imunidade tem como principal objetivo resguardar valores considerados extremamente importantes para a Constituição, e ainda apresentá-la como uma garantia constitucional, que esta protegida pela Constituição Federal através de cláusula pétreia, e ainda irá diferenciar a imunidade tributária da isenção e mostrará sua aplicação perante os tributos plurifásicos.

Em um segundo momento, será definida a imunidade cultural propriamente dita, trazendo na presente monografia, seu conceito, previsão constitucional, principal objetivo, e ainda compreender os objetos abrangidos por esta imunidade, conceituar as mídias eletrônicas e magnéticas, identificar os tributos que incidem perante os livros, e observar a aplicação da imunidade cultural diante os tributos plurifásicos.

Logo após será apresentado o conceito de livro para fins de aplicação da imunidade tributária e ainda definição de insumo, e suas implicações perante a imunidade cultural.

O método empregado para a realização deste trabalho foram pesquisas doutrinárias, jurisprudenciais e textos legais.

Ao final será feito reflexões acerca da problemática exposta.

## 2.IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Compreende-se como sistema tributário, segundo Zelmo Denari (2008, p.31) “o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.”.

Afirma Hugo de Brito Machado, (2013, p.275) que no Brasil o Direito Tributário, no âmbito constitucional, apenas foi sistematizado, com a Emenda Constitucional 18/65, tendo esse sistema sido consolidado pela Constituição de 1988.

Ainda no sentido de conceituar o sistema tributário brasileiro, entende Regina Helena Costa (2009, p.33) que este deve ser compreendido em três planos normativos (Constituição, Código Tributário Nacional e lei ordinária), sendo tais instrumentos normativos essenciais para instituir tributos, como assim descreve a referida autora:

[...] Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

O Sistema Tributário, conforme entende Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário (2013, p.153), também pode ser considerado como um subsistema constitucional tributário, que é estruturado pelo quadro orgânico de normas que no âmbito constitucional consiste conteúdo tributário.

A doutrina tributária brasileira compreende que os sistemas tributários podem ser classificados em quatro gêneros, Hugo de Britto Machado (2013, p.276) apresenta os seguintes gêneros do sistema tributário: rígidos, flexíveis, racionais e históricos.

O Sistema Tributário é rígido, segundo Hugo de Britto Machado, (2013, p.276), quando a Constituição é soberana na organização e nos estabelecimentos de normas para o sistema, não restando nenhuma opção ao legislador para dispor perante o sistema. Porém é flexível quando o legislador detém possibilidades para dispor as normas do sistema.

Ainda conceituando os gêneros do sistema tributário, Hugo de Britto Machado considera como sistema racional aquele que é concebido mediante os princípios estabelecidos pela ciência financeira e visam objetivos políticos. Já o sistema considerado histórico é aquele que surge sem uma antecipada programação, ou seja, se constituem de forma imprevisível.

Porém a doutrina apresenta divergência nesta classificação, diante o entendimento de Sergio Pinto Martins, que o sistema tributário é apenas classificado como rígido ou flexível, (2011, p.124), e assim excluindo as classificações históricas e racionais, apresentada por outros doutrinadores.

Entende Sérgio Pinto Martins que o sistema tributário é rígido quando, “[...] não há possibilidade de o legislador ordinário estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição, que disciplina integralmente o sistema. [...]”.

E quanto ao sistema tributário ser flexível, Sérgio Pinto Martins, relata que nesta classificação “[...] o legislador ordinário tem amplas possibilidades de alterar a discriminação de rendas tributárias.”.

Para compreender o conceito de sistema tributário, é necessário o entendimento da competência tributária para assim chegar à definição e compreensão do sistema tributário nacional vigente.

Analisando o contexto histórico tributário do Brasil, apresentado por Roque Antonio Carrazza (2013, p.573,574), verifica-se que até a promulgação da Constituição vigente a Assembleia Nacional Constituinte, devido a sua soberania, mantinha o poder tributário, poder este considerado pleno e irrefutável, e assim concedendo à Assembleia Nacional Constituinte, absoluto poder perante matéria tributária. Porém esse poder, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi transferido ao povo, e assim tornando-o detentor de soberania. Com essa mudança passou a existir as competências tributárias tendo a Constituição as distribuído entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Ainda por meio da análise do contexto histórico, Roque Antonio Carraza (2013, p.574) enfatiza a tamanha importância da Constituição Federal para esfera tributária, ao expor que “A Constituição Federal no Brasil, é a CEI tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.”.

Diante deste contexto histórico, pode-se conceituar competência tributária, segundo Roque Antonio Carrazza (2013, p.575), como a capacidade de instituir os tributos em concreto, por intermédio de lei. Nesta instituição, o ente

federativo competente especificará os elementos indispensáveis para a instituição do tributo, como a hipótese de incidência do tributo, os sujeitos ativos e passivos, a base de cálculo e a alíquota.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2013, p.576 e 578) faz menção que a competência tributária é a possibilidade de elaborar tributos, especificando legislativamente situações que versem a incidência os sujeitos ativos, passivos, base de cálculo e a alíquotas dos tributos.

Ressalta Aires F. Barreto que a competência tributária é a faculdade de se criar tributos através de edição de lei que respeite o processo legislativo previsto pela Constituição (2009, p.11).

Também complementa ao conceito de competência tributária, Paulo de Barros Carvalho (2013, p.218) ao afirmar que:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.(2013, p. 218)

Segundo Roque Antonio Carrazza (2013, p.577) “a Constituição conferiu este direito subjetivo as pessoas políticas e a ninguém mais”, para que tributem por meio de lei, ou seja, a Constituição Federal concede a estas pessoas o poder de aumentar, diminuir, suprimir e perdoar os tributos de acordo com as orientações constitucionais. Sendo assim, são somente delegadas a tributar, e não possuindo qualquer poder referente para modificar a competência tributária incumbida pela Constituição Federal, como assim faz menção Roque Antonio Carraza: [...] “É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não tem poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.”(2013, p.578.)

Hugo de Brito Machado, (2013, p.278.) acrescenta que a competência tributária deve ser compreendida da seguinte forma:

Em resumo, tem-se que (a) a competência tributária é indelegável; (b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito público; (c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.(2013, pg. 278.)

Como já mencionado, a Constituição Federal detém de competência legislativa plena na esfera tributária, e para Hugo de Brito Machado em seu Curso de Direito Tributário (2013, p. 279), cabe a Constituição delimitar e distribuir entre a União os Estados os Municípios e o Distrito Federal a competência de estabelecer impostos.

É evidente a plenitude da Constituição Federal na esfera tributária, diante a competência tributária dos entes políticos serem prescritas taxativamente e os tributos instaurados sem observância da competência tributária sofrerá como sanção a decretação de sua inconstitucionalidade, como assim ensina Leandro Paulsen (2012, p.68):

A **competência tributária** de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A, sendo, pois, **numerus clausus** as possibilidades de tributação. Assim é que só poderão ser instituídos tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Ainda menciona Leandro Paulsen em seu Curso de Direito Tributário Completo, que a distribuição de competência entre a União os Estados e Municípios e o Distrito Federal, para regular impostos, taxas e contribuições de melhoria é previsto no art. 145 da Constituição Federal, como assim esclarece *in verbis*, “O artigo 145 cuida da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.” (2012, p.72).

Porém as competências tributárias concedidas aos entes políticos são definidas por Aires F. Barreto (2009, p.11) como inalargáveis, utiliza-se deste termo o referido autor diante os entes políticos não poderem ampliar a competência que lhe foram concedidas, onde esse entendimento é descrito da seguinte forma pelo autor:

Registre-se que as competências tributárias são inalargáveis. Assim, de um lado, a entidade político-constitucional pode exercer a competência recebida em toda a sua plenitude; de outro, porém, não pode ampliar, alargar, dilatar a competência recebida. A pessoa política deve conter-se nos contornos traçados pela Constituição. [...]

Segundo Regina Helena Costa (2009, p. 51-52) a competência tributária sofre algumas limitações, ou seja, são normas que irão disciplinar a definição e exercício da competência tributária, são elas os princípios constitucionais e imunidades.

Ainda relata Regina Helena Costa (2009, p.52) que os princípios constitucionais jurídicos são mais amplos, possuem aplicabilidade generalizada, abstrata e assim “[...] cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.” Já as imunidades se diferem totalmente diante serem normas aplicáveis a situações específicas, onde conclui a doutrinadora acima mencionada (2009, p.52) que “À generalidade e abstração ínsitas aos princípios contrapõem-se a especificidade das normas imunizantes.”.

A generalidade e abstração dos princípios constitucionais, na esfera tributária ficaram apenas para diferenciar as imunidades, que são o principal foco desta presente pesquisa, que serão abordadas minuciosamente no próximo item.

## 2.2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal em seu texto vigente, conforme Luciano Amaro (2013, p. 175), determina que algumas situações materiais não sofram a incidência de tributo, ou seja, ela através da imunidade tributária “exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-o fora do alcance do poder de tributar.”

É considerado imune aquilo que a Constituição Federal determinar que não possa sofrer incidência tributária, assim Hugo de Brito Machado descreve que “O que é imune não pode ser tributado.” (2013, p.287), e ainda afirma que a imunidade é uma limitação da competência tributária. (2013, p.288).

Essa conceituação de que a imunidade é uma limitação da competência tributária, presume-se, por ela traçar delimitações ao campo tributário como assim relata Roque Antonio Carrazza, (2013, p.814) “Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.”.

Assim pode-se definir a imunidade tributária como a retirada do poder de tributar, realizada pela Constituição que afasta a competência de tributar das situações e objetos do sistema tributário, como assim conceitua Aires F. Barreto (2009, p.51):

É o que ocorre com as imunidades tributárias que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária. Em outras palavras, a Constituição não concede competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência.

Ainda a doutrina tributária refere-se à imunidade como uma ferramenta de política nacional que remove a capacidade, a competência daquele que detém o poder de tributar, como assim expõe Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 32):

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.

Outros doutrinadores como Sérgio Pinto Martins (2011, p. 131) define imunidade tributária como a negativa da Constituição Federal de determinados entes públicos utilizarem de sua competência tributária, como assim descreve o doutrinador acima mencionado, “[...] Seria não incidência constitucionalmente qualificada por disposição expressa da Lei Maior. Haveria uma regra negativa de competência na Constituição, impedindo a tributação pelo ente público.”.

Ainda no âmbito formal pode-se definir a referida imunidade como a impossibilidade de tributação ou *intributalidade* de bens, fatos e pessoas decorrentes da vontade da norma constitucional, e assim a imunidade tributária é uma exceção do princípio da generalidade da tributação, como assim entende Regina Helena Costa (2009, p.78):

Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. *Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação-ou-intributabilidade-de pessoas, bens e situações resultante da vontade constitucional.*

Já no prisma material, também denominado como substancial, Regina Helena Costa (2009, p.78) descreve que a imunidade é considerada como um direito público subjetivo de determinadas pessoas não serem objeto de tributação, diante das limitações previstas pela norma constitucional.

Ainda no sentido de conceituar as imunidades tributárias, Roque Antonio Carraza, (2013, p. 827) descreve que as imunidades apresentam duas acepções: acepção ampla e acepção restrita. Será considerada ampla, quando expressar “a incompetência da pessoa política para tributar” e assim abrangendo várias áreas de incompetência.

Apresentará uma acepção restrita, quando declara que a incompetência da pessoa política para tributar deve ser explícita pela norma constitucional como assim descreve Roque Antonio Carraza (2013, p. 827), nestas palavras:

[...] restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Pode-se ainda atribuir como característica da imunidade tributária a sua amplitude, ou seja, não possuir restrições, tal instituto abrange um todo, não é aplicado de forma fracionada, tem sua aplicabilidade na sua integralidade, como assim define Sergio Pinto Martins (2011, p.131) nestes termos:

É sempre ampla a imunidade tributária, isto é, sem restrições ou meios-terminos. Ninguém é imune apenas em parte ou até certo ponto. Se o poder tributante, na imunidade, deixa de receber competência para legislar sobre o imposto em relação a certas pessoas, fatos e coisas, é evidente que o instituto acobertará tudo, não comportando fracionamento algum.

Ocorre que a Constituição Federal em seu artigo 195 menciona que determinadas contribuições não poderão ser exigidas pelos entes públicos, e assim aumentando o campo de aplicação da imunidade tributária em relação as contribuições, como assim melhor descreve Sergio Pinto Martins (2011, p.132):

A regra contida no inciso II do art. 195 da Constituição pode ser considerada imunidade em relação a contribuições, pois não incide a contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.

A referida imunidade tem previsão constitucional, e rege que é defeso à União, aos Estados ao Distrito Federal, e aos Municípios fixar impostos a

determinadas atividades ou entes políticos previstos pela Constituição Federal no rol do seu art. 150, VI:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL,2014)

Assim sendo, determinadas atividades ou entes políticos identificados na CF/88 são desprendidos da aplicação de impostos quer seja na esfera federal, estadual ou municipal. Segundo o entendimento de Sergio Pinto Martins (2011, p.130) a Imunidade Tributária “[...] É uma não incidência de origem constitucional, uma barreira constitucional, que impede a exigência do tributo.”.

Vale ressaltar o conceito de imunidade tributária como fenômeno de natureza constitucional devido às limitações estabelecidas ao poder de tributar pelo texto constitucional, através do entendimento de Roque Antonio Carraza (2013, p.814.):

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.

Ainda esclarecendo que o conceito de imunidade tributária é previsto constitucionalmente e que se trata de uma questão de competência tributária esclarece Leandro Paulsen (2012, p.79.): “As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competências tributárias são chamadas de imunidades tributárias.”.

Perante tais esclarecimentos, pode-se conceituar a imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar, mesmo sendo explanado e estudado seu conceito e características gerais, é necessário ainda compreender sua finalidade, ou seja, o real objetivo da Constituição Federal ao prever as imunidades, que será abordado a seguir.

### 2.3. OBJETIVO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Definido e compreendido o conceito de Imunidade Tributária é possível perceber sua extrema importância para o Sistema Tributário Nacional, e para a sociedade. Tal importância é determinada pelos objetivos deste instituto tributário.

Segundo Luciano Amaro (2013, p.176) o principal objetivo das imunidades tributárias é proteger valores que a Constituição Federal considera extremamente relevante, ainda cita o autor, que são valores relevantes para a Constituição Federal de 1988, “a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.”

Também compreende Aires F. Barreto (2009, p.70) que as imunidades visam proteger determinados valores, pois o poder constituinte ao prever que determinadas situações são imunes à instituições de impostos, está oferecendo uma proteção de ordem jurídica a estes valores, como assim descreve o mencionado autor, nestas palavras:

As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que hão de ser protegidos pela ordem jurídica; expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição.

Ainda no sentido de determinar como principal objetivo da imunidade tributária a preservação de valores considerados de grande importância para Constituição, ressalta Roque Antonio Carraza (2013, p.819) que “os preceitos imunizantes expressam a vontade do Constituinte originário de preservar da tributação *valores* de particular significado político, social, religioso, econômico etc.” (grifo do autor).

Por fim, relata Roque Antonio Carraza (2013, p. 819) que diante a imunidade tributária ter como principal objetivo resguardar valores que são de extrema importância para a Constituição Federal, por consequência a Constituição protege que certas pessoas venham ser alvo de tributação, justamente para que não vejam perturbados seus direitos fundamentais.

É importante observar que, em razão das imunidades tributárias resguardarem direitos fundamentais, estas acabam recebendo proteção constitucional, tal proteção é denominada como cláusula pétrea, que será abordado em um item próprio, para que assim possa compreender a imunidade tributária como uma garantia constitucional.

#### 2.4. IMUNIDADE COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL (CLÁUSULA PÉTREA) E A INTERPRETAÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Conforme já explanado na presente pesquisa, a Imunidade Tributária trata-se de uma limitação constitucional do poder de tributar. A doutrina tributária brasileira destaca que grande parte dessa limitação configura como cláusula pétrea, para Ricardo Alexandre (2013, p.79), ocorre essa configuração em virtude das “[...] limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, [...]”.

Dispositivos constitucionais que são protegidos pela própria Constituição, para que sua abrangência não sofra redução ou até mesmo sua abolição, são denominados como cláusulas pétreas e estão previstos na Constituição Federal de 1988 em seu art. 60 § 4º onde descreve que determinadas matérias não serão submetidas a emenda constitucional.

Conforme a doutrina constitucional prefere conceituar, são consideradas Cláusulas Pétreas, limitações expressas materiais, segundo Alexandre de Moraes (2011, p. 690) recebem esse conceito devido determinadas matérias expressas na Constituição Federal Brasileira serem intocáveis a qualquer proposta de emenda constitucional que venha tentar abolir, essas determinadas matérias, onde assim descreve autor:

Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; **os direitos e garantias individuais**. Tais matérias

formam o núcleo intangível da Constituição Federal, denominado tradicionalmente por “cláusulas pétreas”. [...] (grifo nosso)

Porém, acentua-se que uma das matérias consideradas cláusula pétrea pela constituição que merece destaque na presente pesquisa, é a que está prevista no art. 60§4º, “IV” da Constituição Federal: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.”.

Sendo que a previsão das Imunidades tributárias pelo poder constituinte na Carta Magna, segundo Hugo de Brito Machado (2013, p. 295), tem por finalidade a concretização “[...] de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação [...]”, é assim ficando evidente que determinadas imunidades são garantias constitucionais, ou cláusulas pétreas previstas no art. 60§4º, IV da CF/88 conforme acima salientado.

Imunidades Tributárias, como por exemplo, a imunidade religiosa segundo Ricardo Alexandre (2013, p.80) tem por principal objetivo resguardar a liberdade de culto do cidadão brasileiro, liberdade essa entendida pelo direito brasileiro como um direito individual. E ainda cita o autor que a imunidade estudada no presente trabalho, a imunidade cultural, também tem como finalidade proteger direitos individuais, pois ela protege o acesso a informação, a liberdade de pensamento, sendo estes direitos individuais assegurados pela Constituição Federal Brasileira.

A doutrinadora Diva Malerbi (1998, p. 71), mantém o mesmo entendimento adotado pelo doutrinador acima citado, qual seja que a imunidade cultural tem por finalidade acolher, reforçar os direitos e garantias fundamentais “contemplados nos art. 5º, IV e IX; 206, II e 220 §§ 1º, e 6º, da Constituição.”

Tal entendimento é totalmente pacífico pela doutrina tributária que as Imunidades Tributárias, resguardam princípios constitucionais, e diante as imunidades realizarem essa proteção não devem sofrer redução na sua aplicação, por meio de leis infraconstitucionais e nem através de emendas constitucionais, como assim expõe Roque Antonio Carraza (2013, p.825):

[...] a maioria das imunidades contempladas na Constituição é decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos

etc.). Portanto-permitimo-nos reiteirar-, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quanto mais de atos normativos legais ou infralegais.

Ressalta que o judiciário brasileiro mantém o mesmo entendimento, das imunidades como garantias constitucionais como assim menciona Eduardo Sabbag (2013, p. 290), que o Supremo Tribunal Federal, última instância do judiciário, considera que as Imunidades Tributárias devem ganhar “estatura de cláusula pétrea”, em virtude de serem garantidoras de direitos e garantias individuais do cidadão brasileiro.

É nítido perceber a importância de esclarecer o motivo pelo qual as imunidades recebem uma proteção da constituição, ou seja, serem consideradas cláusulas pétreas para assim ter um conhecimento pleno desse instituto, ocorre que é também de extrema importância entender a diferença entre isenção e imunidade, que serão objeto do próximo item do presente trabalho, para que assim ocorra efetivamente a compreensão da imunidade tributária e assim não sendo confundida com outro instituto que limita a competência tributária.

## 2.5. DIFERENÇA EM RELAÇÃO ÀS ISENÇÕES

Diante o entendimento doutrinário que se refere à imunidade tributária como a delimitação da competência tributária, ocorre a necessidade de fazer a diferenciação entre imunidade e isenção tributária, devido a proximidade desses dois institutos. (ALEXANDRE, 2013, p. 149).

Existe ainda uma segunda necessidade de diferenciar esses dois institutos segundo Aires F. Barreto (2009, p. 67.), devido a utilização dos mesmos acima citados como vocábulos sinônimos, e assim causando equívocos e conceituações errôneas demasiadamente. Ressalta ainda que mesmo ambos os casos tenha como objetivo a exoneração tributária, é preciso cientificar a grande diferença entre imunidade e isenção.

Observa o doutrinador Luciano Amaro (2013, p. 177), que o principal ponto que diferencia esses dois institutos tributários é a competência, pois menciona o autor que a imunidade “atua no plano da definição da competência,” diferentemente da isenção que ira atuar “no plano do exercício da competência.”.

Mesmo compreendendo a circunstância norteadora para poder perceber a diferença entre imunidade e isenção, ainda é necessária, a compreensão de cada instituto mencionado, através de uma análise conceitual para que assim possam ser distinguidas mais facilmente.

Quando se tratar de isenção para Sérgio Pinto Martins (2011, p.131), se falará em dispensa, através de lei infraconstitucional, do devido pagamento de tributo ao sistema tributário. Já a imunidade segundo o referido autor, é a própria Constituição Federal que determina que diante certo fato não haja incidência tributária.

A isenção vai agir no plano do exercício da competência, diferenciando-se da imunidade que possui sempre uma previsão Constitucional. Sendo assim quando se falar de imunidades deve-se sempre relacionar com a competência prevista constitucionalmente dos entes políticos de tributar ou não, como assim esclarece Carrazza (2004, p.96.):

Portanto, as normas constitucionais que tratam de imunidades tributárias põem em destaque a incompetência dos entes políticos para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque relacionadas com certos fatos, bens ou situações.

Essa relação da imunidade com a competência ocorre segundo Luciano Amaro (2013, p. 177) em virtude de a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a competência “excepciona determinadas situações, que se não fosse a imunidade quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição”.

Já a isenção, para Sérgio Pinto Martins, é estabelecida em lei ordinária, ou seja, lei infraconstitucional, onde irá dispensar o recolhimento de determinado tributo. (2011, p.131). Ou ainda esclarece Luciano Amaro, (2013, p. 177) que a isenção atua perante o “exercício do poder de tributar” citando ainda como exemplo que “quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica de isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação”

E ainda diferenciando os referidos institutos, onde se percebe diferenças extremamente pontuais, Paulo de Barros Carvalho traz o seguinte conceito de isenção:

[...] Já 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, [...] (2013, p. 193)

Assim para esclarecer a diferença desses dois institutos tributários de forma mais objetiva e direta, Ricardo Alexandre afirma que: “[...] se impede a cobrança de tributo, limitando a competência o caso é de imunidade.” (2013, p. 150). E ainda com a mesma finalidade de esclarecer essa diferença, de maneira objetiva e direta, Aires F. Barreto (2009, p.70), descreve que “[...] Quando a desoneração se dá apenas no nível infraconstitucional, tem-se isenção. [...]”.

A diferença entre imunidade e isenção diante a fonte normativa, melhor dizendo, é definida pela a imunidade estar prevista pela Constituição Brasileira e a isenção ser prevista por lei infraconstitucional segundo Aires F. Barreto (2009, p.67), tal distinção é realizada através de uma perspectiva formal como descreve nestas palavras:

Da perspectiva formal, a distinção entre imunidade e isenção reside na fonte normativa: pressuposto inafastável da imunidade é estar descrita na própria Constituição. As isenções diversamente, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias (as primeiras, como regra, criando as chamadas isenções heterônomas e as segundas, instituindo as isenções homônimas).

Ainda utilizando dessa perspectiva formal para diferenciar imunidade de isenção, Aires F. Barreto (2009, p. 69) define que será imunidade tributária quando “[...] a Constituição, diretamente, proíbe a criação ou instituição de tributo (imposto, taxa ou contribuição).” E para o autor (2009, p.69), será considerado caso de isenção tributária quando “[...] a Constituição confere a qualquer outra norma legal (complementar ou ordinária) o direito de exonerar certos fatos, atos ou situações, [...]”.

Como assim já demonstrado a isenção se difere da imunidade diante a sua previsão não ser na esfera Constitucional e sim na esfera infraconstitucional, e assim podendo ser concedida por alguns fenômenos jurídicos, que assim os

especifica Roque Antônio Carrazza (2013, p.1001): “[...] a) por lei ordinária; b) por lei complementar; c) por tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado; e d) por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS.” Realizados estes esclarecimentos cruciais para o pleno entendimento da imunidade tributária objeto da presente pesquisa, é ainda essencial estudar a aplicação das imunidades perante alguns tributos, que será abordado a seguir.

## 2.6. IMUNIDADE NOS TRIBUTOS PLURIFÁSICOS

É possível classificar os tributos quanto ao número de etapas de incidência no processo produtivo. Serão classificados como tributos monofásicos, segundo Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2004, p. 228) quando “dentre as várias etapas do ciclo econômico que constitui o pressuposto de fato tributo, aquela em que deve recair a incidência, o que pode ocorrer tanto na fase de varejo como na de consumo.” Pode-se então afirmar que, são tributos monofásicos aqueles que mesmo presentes em diversas operações, somente irão refletir em uma etapa do processo produtivo.

Menciona Fátima Rodrigues de Souza (2004, p. 230) que serão considerados tributos plurifásicos, aqueles que incidem em todas as fases no processo produtivo, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados, (IPI).

Faz necessário esclarecer que os tributos plurifásicos e monofásicos apresentam a característica da não-cumulatividade. Não-cumulatividade para Hugo de Brito Machado (2004, p. 70) deve ser entendida como “um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores.”

Ainda entende Octavio Campos Fischer (2004, p. 378), que a regra da não-cumulatividade significa que, “em tributos que incidem sobre fatos encadeados (em que haja circulação econômica), não pode haver incidência sobre o que já foi objeto de tributação anteriormente.”

Observa Marilene Talarico Martins Rodrigues (2004, p.268) que a não-cumulatividade possui um objetivo específico para os impostos indiretos e plurifásicos (IPI e ICMS), como assim descreve a autora:

A finalidade da sistemática da não-cumulatividade para os impostos indiretos e plurifásicos é a de partilhar a carga tributária incidente sobre as várias etapas do ciclo econômico, que vai da produção ao consumo entre os diversos contribuintes que participarem das operações.

A não-cumulatividade do IPI e do ICMS, impostos plurifásicos conforme acima mencionado, é prevista pela Constituição Federal através dos artigos 153, IV, §3ºII e 155, II, §2ºII respectivamente.

A Constituição Federal ao prever a não-cumulatividade ao IPI, segundo Vitorio Cassone (2004, p. 425) “assegura ao contribuinte o direito de compensar o IPI cobrado (incidido) na etapa anterior (de aquisição dos insumos).”.

Observa ainda, que a Constituição ao prever a não-cumulatividade ao imposto sobre os produtos industrializados, não fez qualquer restrição sobre o creditamento deste imposto perante as desonerações tributárias, como assim expõe Jose Eduardo Soares de Melo (2004, p.202):

[...] a Constituição Federal nada limita no tocante IPI, sendo pleno o direito a crédito independentemente das espécies de desonerações tributárias (aquisições de bens isentas, sujeitas à alíquota zero, imunes, livres de direito etc.).

Um ponto importante da aplicação da não-cumulatividade ao IPI, segundo Hugo de Brito Machado (2013, p.341), é se ocorrerá o direito ao crédito do imposto quando a entrada do insumo for isenta, não tributada ou com alíquota zero.

O autor esclarece que nessas hipóteses não se aplica direito ao crédito, ou seja, quando os insumos entrarem não tributados, isentos, ou com alíquota zero, não terá direito ao crédito.(2014, p.341).

Esclarecendo a situação acima abordada, o Supremo Tribunal Federal já possui entendimento pacificado no sentido que não existirá direito ao crédito na entrada de insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero, como assim verifica-se através do seguinte julgado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos

elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.(BRASIL – A, 2014)

Vale ressaltar que este entendimento também é aplicado para entrada de insumos imunes como assim vislumbra a seguinte jurisprudência:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES O princípio constitucional da não cumulatividade reporta à possibilidade de compensar imposto pago na entrada com o encargo devido na saída. Essa é a premissa do regime de créditos físicos. Nas hipóteses de aquisição de insumos imunes, como é o caso da energia elétrica com relação ao IPI, não há possibilidade de apropriação de crédito escritural pelo fato de não haver imposto recolhido na entrada. Não obstante, não se pode aplicar ao caso o regime de crédito físico, na medida em que a energia elétrica não se insere no processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada. Agravo regimental a que se nega provimento.(BRASIL – B, 2014)

O Supremo Tribunal Federal, também já apresentou posicionamento a aplicação da não-cumulatividade quando a entrada de insumo for tributada e sua saída for isenta, não tributada ou ter aplicação de alíquota zero. Para o STF, também não ocorrerá direito ao crédito de insumo tributado e sua saída não onerada, vejamos o julgado do Supremo Tribunal Federal nesse sentido:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. MATÉRIA-PRIMA OU INSUMOS TRIBUTADOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. DECRETO N. 4.544/02. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso (art. 102, III, § 3º, da CF). 2. A compensação prevista na Constituição Federal, para fins do princípio da não-cumulatividade do tributo, não se caracteriza quando o produto industrializado não é onerado na saída do estabelecimento industrial. 3. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa (RE 475.551, Tribunal Pleno). 4. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: AI 775.275-AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJ 28.10.2011, e AI

595.651-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJ 25.10.2011. 5. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. INSUMOS TRIBUTADOS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. LEI Nº 9.779/99. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. 1. Entendimento jurisprudencial do STJ no sentido de que na atividade de construção civil não há incidência do IPI, razão por que não tem o construtor, que é contribuinte final do imposto, direito a creditamento do imposto pago na aquisição de materiais utilizados na edificação dos imóveis. Precedentes: REsp 1050521/SC, Min. Francisco Falcão, 1ª T., DJ de 05.06.2008 e REsp 998487/SC, 2ª T., Min. Castro Meira, DJe de 06.06.2008. 2. Apelação improvida. 6. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO.(BRASIL – C, 2014)

Já ICMS, possui restrição sobre a aplicação da não-cumulatividade, como assim prevê a Constituição Federal em seu art. 155, II §2º, II alínea a e b:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
 §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
 II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:  
 a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;  
 b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;(BRASIL, 2014)

Mesmo a Constituição Federal apresentando essa restrição, o ICMS nada se diferencia do IPI, quanto a aplicação da não-cumulatividade, tendo em vista a previsão constitucional, que quando operações forem isentas ou não sofrerem incidência do ICMS, não poderão estas operações ser creditadas, como assim explica José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 206):

Sempre que uma operação e/ou prestação forem isentas, ou não se configurar a hipótese de incidência do ICMS (como situações estranhas ao negócio mercantil ou aos serviços de transporte e de comunicação), o adquirente de tais mercadorias (ou serviços) não poderá apropriar os respectivos crédito do valor tributário.

Observando os entendimentos acima apresentados, é possível perceber que a Constituição Federal de 1988 tenta diferenciar a aplicação da não-cumulatividade perante o IPI e o ICMS, porém conforme acima abordado tanto para o IPI e para o ICMS, quando em alguma etapa do processo produtivo ocorrer a não

tributação, a aplicação de alíquota zero e a isenção, não terá esse processo produtivo direito a crédito.

A compreensão e análise da não-cumulatividade perante aos tributos plurifásicos é necessária para a compreensão da aplicação da imunidade cultural, sobre o ICMS e o IPI, tributos estes plurifásicos, que serão estudados no capítulo a seguir.

### 3. IMUNIDADE CULTURAL

#### 3. 1. CONCEITO E PREVISÃO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 no seu art. 150, inciso VI, alínea “d” traz previsão que é defeso a União aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios fixar impostos perante aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, como assim anuncia o artigo nestes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI - instituir impostos sobre:  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.(BRASIL, 2014)

No contexto histórico jurídico, recorda o autor Bernardo Ribeiro de Moraes (1998,p.126) que a previsão da imunidade tributária em questão, já vem sendo legitimada no âmbito jurídico pelas Constituições Brasileiras anteriores a Constituição vigente.

As Constituições Brasileiras de 1967 e 1969, já faziam previsão em seus textos constitucionais, da imunidade aos livros, aos jornais, periódicos e os papel destinado a sua impressão como assim relatam Sacha Coêlho, Mizabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p. 212):

[...] A Constituição de 1967 e depois a de 1969 estenderam o manto imunitório àqueles meios de propagação das ideias, do conhecimento e da cultura, que se materializam através da impressão. Desde então ficou vedado tributar não apenas o papel mas também o livro, o jornal e os periódicos.[...]

Observando o contexto histórico recordado pelo autor supramencionado, a presente imunidade se estabeleceu no ordenamento jurídico através do legislador que fez sua previsão no texto constitucional, devido sua extrema importância como garantia constitucional, e assim segundo Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p.127) essa previsão perante as constituições brasileiras acaba tornando a imunidade como uma forma de representação de preceito constitucional.

Sendo assim o poder constituinte originário novamente faz previsão da referida imunidade no texto constitucional vigente, onde sua previsão tem como

principal finalidade, segundo o autor Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 36) é “garantir a liberdade de expressão, a informação e formação cultural e os valores de uma nação democrática”.

Ainda Aliomar Baleeiro (2003, p. 341), menciona que a previsão constitucional desta imunidade, decorre dela trazer benefícios aos consumidores brasileiros, como assim descreve nestas palavras:

É que a imunidade tem como meta a redução do custo do produto, 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.

Salienta-se que a imunidade tributária perante aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, possui várias denominações apresentadas pela doutrina tributária, uma das denominações que merece tal menção é aquela que a nomeia como imunidade cultural. Recebe essa intitulação, segundo Ricardo Alexandre (2013, 170) devido ter como um dos seus objetivos “baratear o acesso à cultura”. Também é denominada pela doutrina tributária como imunidade de imprensa, pois segundo Eduardo Sabbag (2013,p. 369) a presente imunidade tem por finalidade imunizar os veículos de pensamento.

Após apresentar um breve histórico e algumas denominações da mencionada imunidade, é importante resaltar alguns pontos específicos desta imunidade que a difere das demais.

O primeiro ponto diferenciador desta imunidade, segundo a doutrina tributária, conforme leciona Eduardo Sabbag, (2013, p. 369) é que a mesma é “dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não necessitando de regulação por lei complementar.”.

Como assim descreve Sacha Carvalho, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. que a imunidade cultural “tem eficácia plena e imediata, repele complementaridade legislativa ou regulamentar. Por isso mesmo, nada lhe pode acrescentar o Código Tributário Nacional, [...]”.

Ainda se caracteriza esta imunidade como ampla, segundo os doutrinadores acima citados, diante que a mesma deve ser aplicada para não

ocorrer reduções econômicas perante os objetos que ela atinge e ainda não devendo favorecer determinados grupos, conforme descrevem abaixo:

[...] deve ser por tais razões compreendida amplamente, sem quaisquer reduções e de forma a ser economicamente neutra, sem beneficiar mais uns - especialmente os grupos econômicos jornalísticos poderosos e monopolísticos – do que a outros, as empresas de imprensa dissidentes, minoritárias e economicamente mais fracas (os jornais de opinião p. ex.). (2004, p. 237)

Essa amplitude também pode decorrer, segundo os doutrinadores Sacha Carvalho, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p. 219), defronte os objetos da imunidade em estudo, não sofrerem qualquer tipo de censura, como assim explicam no trecho em destaque:

[...]Trata-se da amplitude da imunidade, sem possibilidade de censura quanto ao conteúdo veiculado por livros, jornais e periódicos imunes, ao sabor dos pendores subjetivos, políticos, intelectuais. Morais e religiosos do intérprete. Se alguma publicação for atentatória a ética, aos direitos fundamentais do cidadão, ou aos conceitos mais elementares de decência, vigentes na sociedade, cabe aos órgãos públicos competentes retirá-la de circulação. [...]

A objetividade desta imunidade também é responsável por diferenciar das demais. Tal objetividade decorre Sacha Carvalho, Misabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p. 221) em virtude de a imunidade tornar imune o objeto e não “as pessoas que produzem ou comercializam tais produtos”, essa objetividade será tratada em momento oportuno e de forma mais aprofundada.

Compreendida a necessidade da previsão constitucional desta imunidade, e esclarecida suas características, faz necessário, analisar a aplicação da mesma, este análise será realizada através do estudo de cada objeto abrangido pela imunidade cultural a seguir.

### 3.2. OBJETIVO DA IMUNIDADE CULTURAL

A imunidade tributária estudada na presente pesquisa como as demais imunidades previstas no art. 150 da Constituição Federal de 1988 pretende alcançar um determinado objetivo. Segundo Roque Antonio Carrazza (2013, p.904) o principal objetivo da imunidade cultural também conhecida como imunidade de

imprensa, é garantir ao cidadão brasileiro a liberdade de expressão e pensamento, o acesso a comunicação e promover a cultura.

Ainda determinando o objetivo da referida imunidade, Ricardo Alexandre se posiciona no sentido que esta imunidade tributária contribui no desenvolvimento da sociedade, tal contribuição decorre devido à imunidade tributária ter como principal função possibilitar a que todos os cidadãos tenham acesso a cultura e informação e também propiciar a liberdade de manifestação, pensamento entre outros, direitos inerentes aos indivíduos previstos constitucionalmente, tal posicionamento é descrito nestas palavras:

A imunidade visa a 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), configura, também, cláusula pétrea.(2013, p. 170.)

Doutrinadores tributários como Sacha Coelho, Mizabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p.209) ainda definem que “a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais e periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que forma de viabilização de direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, [...]”. E ainda, o autor Aliomar Baleeiro relata que diante essa viabilização dos direitos e garantias fundamentais se torna “como um instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito.” (2004, p. 210).

Ressalta Diva Malerbi (1998, p. 72) que a imunidade cultural, compreendida “em seu sentido finalístico” visa proteger, veículos de pensamentos, para que assim seja assegurado o direito a informação, ou seja, estes veículos “pelos quais as pessoas comunicam ideias, informações; enfim, revelam expressões do direito às liberdades, particularmente da liberdade de manifestação de pensamento.”.

Definindo ainda o principal objetivo desta imunidade, Eduardo Sabbag (2013, p.370), colabora com esta análise ao relatar que a imunidade cultural tem como intenção “[...] a proteção da livre manifestação de pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica; da livre comunicação e do irrestrito acesso à informação e aos meios necessários para sua concretização. [...]”.

Observa-se ainda que a imunidade tributária em questão é de extrema importância ao cidadão brasileiro, pois de acordo com Maria Teresa de Cárcomo Lobo (1998, p.97), a imunidade tributária prevista aos livros, jornais e periódicos, atua de acordo para assegurar os direitos individuais e sociais do cidadão brasileiro, como assim destaca a autora acima mencionada:

[...] o fundamento da não-incidência tributária a favor dos livros, jornais, periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão, reside no direito fundamental do cidadão à informação e à educação – art. 5º, inciso XIV, e art. 6º da Lei Fundamental de 1988.

Verifica-se que diante os entendimentos até agora apresentados, o principal objetivo da imunidade tributária perante aos livros, jornais periódicos e o papel destinado à impressão é o acesso a cultura e a disseminação da informação. Porém a doutrina tributária ainda relata que a Constituição Federal ao fazer a previsão da mencionada imunidade, também apresenta como objetivo assegurar ao cidadão brasileiro o direito de opinião e o direito a propaganda partidária, como assim melhor descreve Aliomar Baleiro (2003, p.339):

[...] A Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir esta imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.[...]

Assim, diante o posicionamento da doutrina tributária é possível perceber que previsão constitucional da presente imunidade tem como objetivo propiciar o acesso à cultura e disseminar o alcance a informação, e consequentemente segundo Roque Antonio Carrazza (2013, p.904) “[...] quer facilitar a busca do conhecimento [...]”, ou seja, tornar cada vez mais acessível o ensino, a informação, ou melhor, dizendo aproximar a educação, ao povo brasileiro. Tal objetivo da presente imunidade versa sobre direitos e garantias individuais constitucionais e assim tornando a sua previsão de extrema importância, desta forma sendo protegida pela Constituição. Essa proteção será estudada no tópico seguinte.

### 3.3. IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS

A Constituição Federal prevê em seu dispositivo conforme já mencionado imunidade ao livro, o jornal e os periódicos, e o papel destinado à sua impressão. Paulo de Barros Carvalho (2013 p. 196), entende que “há uma indisfarçável redundância, porquanto o jornal é um periódico, aliás, de periodicidade diária, na maioria das vezes, segundo sua própria etimologia.”

Tal redundância é declarada pelo autor pode ser compreendida, devido, muitas vezes os periódicos e jornais possuem conceito e finalidade muito próximas, como assim pode-se observar na conceituação de jornal e periódico exposta pelo autor Paulo Enrique Mainier, (2012, p. 132) “os jornais e periódicos designam e sempre designaram publicações periódicas, que circulam em grande número, com notícias, comentários, informações, entrevistas etc.”.

Diante essa proximidade de conceitos objetivos e finalidades dos objetos acima mencionados, faz necessário a análise de cada objeto (livros, jornais, periódicos) protegido pela imunidade tributária em questão.

Primeiramente é necessário compreender que esses objetos possui um conceito comum, onde Aliomar Baleeiro (2003, p.354) apresenta que os “livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de ideias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade.”.

Compreendido o conceito geral desses objetos abrangidos pela imunidade tributária, passamos a analisar cada um, para assim poder melhor compreender o porquê do Poder Constituinte Originário, entendeu necessário a previsão de imunidade para os referidos objetos.

O primeiro objeto citado pela norma constitucional é o livro, sendo que a doutrina tributária brasileira se fez necessária definir o mesmo para poder estabelecer a aplicação da imunidade prevista a esta categoria. O doutrinador Roque Antônio Carrazza (2013.p.907) define que o livro para ser contemplado pela imunidade tributária prevista constitucionalmente deve ser interpretado da seguinte forma:

[...] é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres.[...]

Não resta dúvida de que as operações com este tipo de livro são imunes a impostos.

Já o doutrinador Eduardo Sabbag (2013, p.372), apresenta uma definição de livro diferente, como assim pode-se verificar:

[...]Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético;pode conter folhas soltas ou cozidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outra tantas multifacetadas e possibilidades.

Porém deve-se atentar-se que o livro para ser abraçado por tal imunidade, deve ser um meio de acesso ao cidadão à cultura à informação, como assim esclarece Roque Antonio Carrazza que “realmente, só são considerados livros, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir ideias, informações, conhecimentos etc.”.

Complementando o entendimento do doutrinador acima citado, Eduardo Sabbag (2013, p.372) descreve que o melhor conceito de livro para aplicação da imunidade tributária prevista pela Constituição é que “os livros são suportes materiais utilizados para geração de um pensamento formalmente considerado.” Ou ainda é uma “geração de bem educativo”.

Sendo assim Eduardo Sabbag (2013, p. 372) entende que os livros que não tem por objetivo difundir o conhecimento, não são contemplados por tal imunidade, como assim descreve nestes termos:

Excluem-se, por sua vez, escapando à imunidade e evitando indevido do preceito imunitório, alguns “livros” que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerados: *livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro-razão, livro de atas.*

Ainda relata Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p.137) que os livros que possuem “encadernação que contenha apenas folhas em branco ou apenas folhas pautadas ou riscadas para escrituração ou anotação,” não devem ser aplicados a imunidade tributária em estudo, pois não podem possibilitar a leitura e assim não podendo atingir o principal objetivo da imunidade, a difusão de cultura e informação.

Um ponto importante a ser destacado, que diante a natureza objetiva da imunidade em questão, onde tal natureza será abordada mais profundamente em um tópico específico no presente estudo, os tributos que não alcançam esta

imunidade são os impostos perante o consumo, ou ainda como denomina Eduardo Sabbag (2013, p. 369) os impostos “dito reais-ICMS, IPI, II (Imposto de Importação) e IE (Imposto de Exportação).” E ainda Sacha Coelho, Mizabel Derzi e Humberto Theodoro Jr. (2004, p. 221) acrescentam aos impostos que incidem perante o consumo, que são imunes aos livros, jornais e periódicos os também Impostos Aduaneiros e o ISS (Imposto sobre prestações de serviço de qualquer natureza).

O autor Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2013, p. 109), resalta a objetividade da presente imunidade e elenca os impostos já mencionados e ainda faz um acréscimo, onde assim descreve:

Somente os objetos são imunes: os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à impressão desses bens, não podendo incidir sobre eles o imposto sobre importação (II), o imposto sobre exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Aliomar Baleeiro, (2003, p. 340) faz menção que o referido dispositivo constitucional, “quer imunes livros, jornais e periódicos assim como o papel para imprimi-los, seja do imposto aduaneiro, seja do Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias, ou qualquer outro que o atinja.”

Segundo os autores acima mencionados ao Constituição Federal vigente ao tornar os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, são imunes aos impostos reais ocasionará na “redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações de ensino, de educação e de cultura, como ainda a remoção dos obstáculos fiscais ou extrafiscais, [...]” (2004, p. 221)

De forma objetiva Sacha Coelho (1998, p. 225) sintetiza a aplicação da imunidade estudada perante aos impostos reais ou também denominado impostos de consumo que diante ao livro, jornal, periódico e o papel destinado a impressão quando “importados não pagam impostos de importação, ICMS e o IPI. Exportados não pagam nenhum imposto. No país estão livres do IPI e do ICMS que gravam o produto industrializado e a circulação de mercadorias e serviços.

Depois de esclarecido a atuação da imunidade perante aos impostos reais, ressalta-se que a imunidade objeto do presente estudo, não abrange somente

ao objeto livro, conforme já relatado, também abrange os jornais e periódicos, onde estes possuem uma conceituação muito próxima e assim necessitando diferenciá-los.

Assim para compreender a aplicabilidade da imunidade aos periódicos, deve-se observar que quando a Constituição Federal ao fazer previsão de imunidade tributária aos periódicos segundo Eduardo Sabbag (2013, 376) ela esta se referindo “às revistas e aos álbuns, editados com frequência ou não.” Salienta ainda o autor que não existe distinção entre espécies de revista, importa somente que as mesmas sejam veículos de informação e pensamento e tenham uma finalidade política ou cultural.

O texto constitucional vigente, segundo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2013, p. 117), compreende que os periódicos, não figuram somente, “a publicidade que aparece a intervalos iguais, haja vista, por exemplo, que revistas existem, como as técnicas ou especializadas, que circulam com periodicidade, de certo modo irregular, dependentes que são dos trabalhos e dos avanços científicos”.

Ainda conceitua Roque Antonio Carrazza (2013, p. 916) como periódicos, “publicações, técnicas ou não, lançadas a intervalos regulares, em dias fixos e determinados (de semana a semana, de mês a mês, de ano a ano etc.)”.

Assim pode perceber conforme destaca Eduardo Sabbag (2013, p. 377), que “não podem ser considerados “periódicos”, para fins de imunidade, os materiais de propaganda ou de interesse interno de empresas e os calendários comerciais,” e ainda ressalta que é evidente, esses materiais não serem considerados periódicos “pois não vinculam pensamentos e ideias formalmente consideradas, com objetivo cultural ou político.”

Para a aplicação da imunidade perante aos jornais Eduardo Sabbag (2013, p. 376) leciona que deve ser entendidos como jornais “gazetas, diárias ou não, que visam carrear notícias e informações a seus leitores” e ainda relata que a aplicabilidade da imunidade ocorre perante a “mídia escrita” e não aos “jornais da televisão” também conhecidos como telejornais.

Também contribui com a conceituação dos jornais, para que assim possam ser melhores diferenciados dos periódicos, devido suas proximidades de conceito, o autor Roque Antonio Carrazza (2013, p. 916) da seguinte forma:

Os jornais, também denominados gazetas, folhas ou tabloides, são publicações que noticiam fatos ocorridos e que divulgam informações sobre os mais variados assuntos (científicos, técnicos, de entretenimento, de moda, de gastronomia, esportivos, econômicos literários, médicos, veterinários, políticos e assim por diante).

Observa ainda o doutrinador acima mencionado, Eduardo Sabbag, que a aplicabilidade da imunidade perante transmissor de ideias “é plena, incluindo até as propagandas ali feitas”, essa aplicabilidade somente possui essa dimensão, (abranger até as propagandas) em virtude de as propagandas, serem “importantes fontes de renda para os jornais,” e assim acaba “barateando o seu custo, o que vem a calhar no contexto da utilidade social.”.

Assim apresentadas essas diferenças dos objetos abrangidos pela imunidade cultural, é possível perceber que a grande importância desses objetos é a informação que eles transmitem ou como relata Roque Antonio Carrazza (2013, p. 916) “São as informações que contêm, e não seus elementos acidentais- como o assunto principal ou o formato -, que estão amparadas pela imunidade do art. 150, VI “d” da CF.”.

### 3.4. IMUNIDADE DAS MÍDIAS

Conforme Celso Ribeiro Bastos (1998, p. 240) ensina a globalização e o desenvolvimento das tecnologias, mais precisamente a informática acabou gerando novos conceitos que até então não eram presente no cotidiano dos cidadãos e ainda não abrangidos pelo universo jurídico. Ainda Eduardo Sabbag (2013, p. 373) confirmando essa evolução da tecnologia descreve que todos estão sujeitos a disseminação da informática bem como a evolução das informações que até então eram propagadas pelo “tipográfico (ou impresso)” e atualmente já estão evoluindo para o meio “eletrônico (ou cibernético).”

Essa evolução segundo Aldemario Araujo Costa (2000, p. 10) vem quebrar o discernimento das pessoas perante as áreas científicas e jurídicas. Essa quebra somente ocorreu, devido que até a evolução da informática, o cidadão perante a ciência e a área jurídica possuía uma ligação com a materialidade, com o corpóreo e após a chegada da tecnologia essa ligação começa a ser rompida diante a forte presença do mundo virtual, onde a materialidade e a concretude já não

prevalecem, ainda esclarece mais detalhadamente, sobre essa ruptura o autor acima mencionado nestas palavras:

O conhecimento científico, inclusive o jurídico, foi construído, nos últimos milênios, a partir do paradigma da existência e relações entre realidades tangíveis, palpáveis, concretas. A crescente presença social e econômica das chamadas "realidades virtuais" impõe a adequação do universo jurídico, inclusive tributário. O direito precisa, cada vez com mais intensidade, sob pena de não cumprir suas finalidades, regular as novas situações tecnológicas. (2000, p. 10)

É devido a essa ruptura, e o avanço intensivo da informática, que para o autor Celso Ribeiro Bastos (1998, p. 240) começa surgir no âmbito tecnológico e jurídico novos conceitos que necessitam de uma compreensão mais profunda, como é o caso software que se trata de "uma elaboração intelectual", onde relata ainda o autor que "é externado em um suporte fixo, disquete ou CD-Rom. Assim melhor explica Celso Ribeiro Bastos (1998, p. 240) que "o disquete e o CD-Rom são a materialização do software, é dizer, a concretização e exteriorização das ideias e informações contidas no programa do software."

Compreendido o conceito de software, e a sua função, que conforme acima mencionado, é a exteriorização da informação através de um meio, como por exemplo, o CD-Rom, devemos afastar este CD como base física, ou ainda como o autor Aldemario Araujo Costa (2000, p. 3), descreve, não devemos considerá-lo como apenas um "software de prateleira", na qualidade de cópia ou exemplar dos programas de computador produzidos em série, pode sofrer a incidência do ICMS".

Sendo assim devemos considerar o CD-ROM ou qualquer outro software, como um importante meio digital que possibilite a exteriorização da informação, ou ainda como relata o autor acima citado deve-se verificar "o conteúdo" destes softwares, "ou melhor, dos arquivos magnéticos nele armazenados".

A evolução do software exteriorizado em disquete ou CD-Rom, passou ter avanços consideráveis, onde essas mudanças foram acontecendo gradativamente, até atingirem os livros, onde os livros impressos começam a ser complementados por disquetes ou CD-ROM, como assim preferir definir Eduardo Sabbag (2013, p. 373) passam a ser "sucedâneos do livro".

Diante a evolução desses softwares, o direito brasileiro precisou adaptar-se com a esta evolução, onde, o Poder Legislativo através da Lei da Política Nacional

do Livro regulariza os livros, também nos meios digitais, em seu art. 2º que assim descreve:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. **São equiparados a livro:**

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

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

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

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

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

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

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

VIII - livros impressos no Sistema **Braille**.(BRASIL, 2014, grifo nosso)

Observa-se que se faz necessário a separação destes softwares como os disquetes e atualmente os mais utilizados CD-ROM, da compreensão como um simples meio físico produzido em longa escala, conforme já mencionado, ou ainda conforme Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2013, p. 131), como simplesmente programas destinados para determinadas pessoas. Essa separação é imprescindível, pois ela que determinará quais os impostos que incidem sobre estes meios, como assim menciona Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2013, p. 131) essa diferenciação que influencia no posicionamento do STJ para a aplicação dos impostos, como assim descreve o mencionado autor:

A seu turno, quanto ao programa de computador (*software*) gravado em discos, chamados de disquete ou CD-ROM, ou instalado no disco rígido, para ser “lido” pela máquina (*hardware*), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se firmado no sentido de que os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, passíveis de incidência do ICMS e do IPI. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.

Ainda observa-se a importância de compreender os softwares denominados de prateleiras e os softwares que realmente visam propagar uma informação, uma ideia, quando o autor Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2013, p. 132) relata que “pode, no entanto, incidir o ICMS sobre a circulação de

cópias dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados *softwares* de prateleira”.

Relatado a evolução das tecnologias, e esclarecidos os novos conceitos e a incidência desses meios digitais que evoluem de forma constante, é necessário compreender a natureza objetiva, já mencionada, da imunidade cultural, que será o foco do tópico a seguir.

### 3.5. TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE OS LIVROS

A imunidade cultural, que está prevista na alínea “d” do art. 150, VI da Constituição se difere das demais imunidades também previstas no art. 150, VI da Constituição Federal. Tal diferenciação segundo Eduardo Sabbag ocorre em razão de que as imunidades expressas no art. 150, VI alíneas “a”, “b” e “c”, são consideradas imunidades de natureza subjetivas. Possuem essa natureza, pois elas estendem-se a pessoas jurídicas, como podemos citar a imunidade prevista na alínea “c” do art. 150, VI da CF/88 que torna imune a impostos os partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação ou assistência social que não visem lucro.

Já a imunidade em estudo possui natureza objetiva, devido atingir um objeto, ou seja, sendo os livros, os jornais e os periódicos, considerados objetos, e assim sendo atribuída a referida natureza.

Para compreender a diferença entre a natureza objetiva e subjetiva Ricardo Alexandre (2013, p. 151) leciona que quando a imunidade “levar em consideração as pessoas beneficiadas pela exceção” terá a imunidade natureza subjetiva, quando a imunidade impedir a tributação de objetos será então sua natureza objetiva.

Ainda a doutrina tentando discernir a natureza das imunidades, para que assim possam ser aplicadas com maior segurança, o doutrinador Luciano Amaro identifica cada natureza da seguinte forma:

Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade)( 2013, p. 177.)

Relata Ricardo Alexandre (2013, p.170) que, de todas as imunidades previstas no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, “esta é a única puramente objetiva de forma a impedir tão somente a cobrança dos impostos incidentes diretamente sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.”.

Para a doutrina tributária considerar uma imunidade de natureza objetiva, ensina Eduardo Sabbag (2013, p.369) que a imunidade terá que incidir em “bens ou coisas”.

Diante possuírem natureza objetiva, ainda orienta Eduardo Sabbag (2013, p.369) que as imunidades tributárias podem ser denominadas como imunidades reais, e que são assim consideradas por serem “instituídas em virtude de determinados fatos, bens ou situações importantes para o bom desenvolvimento da sociedade.”.

Ainda nesse sentido de diferenciar a imunidade prevista no art. 150, Vi “d’ da CF/88, Hugo de Britto Machado (2013, p. 294) salienta que, a imunidade em questão é objetiva e assim não importando “a pessoa quem pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel.” É devido a essa objetividade, que Hugo de Britto Machado afirma que a mesma deve ser interpretada em seu “sentido finalístico.”.

Ainda explicando melhor a classificação da referida imunidade como objetiva, Ricardo Alexandre (2013, p.170) esclarece nesse sentido:

[...]como o objeto é imune, não se cobra ICMS quando este sai do estabelecimento comercial, nem IPI quando sai da indústria, nem II quando é estrangeiro e ingressa no território nacional; entretanto, como o sujeito livraria não é imune, deve pagar IR pelos rendimentos que obtém com a venda dos livros, bem como o IPTU com relação ao imóvel de que é proprietária.[...].

Considera-se adequado a imunidade estudada ser considerada objetiva, pois segundo Daniella Maria Alves dos Santos Pinto (2010, p.26), a imunidade não abrange a indústria jornalística, editorial, as livrarias e até mesmo o próprio autor do livro, e assim devendo os mesmos pagar imposto que incidem sobre o rendimento (IR) e os que incidem sobre o patrimônio, IPTU, ITBI, ITR.

Perante tais posicionamentos da doutrina tributária brasileira, é possível afirmar que das imunidades prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988, a única a ser considerada exclusivamente objetiva é a imunidade que incide

perante os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão, ou como assim prefere denominar Ricardo Alexandre (2013, p.170) como “puramente objetivo.”.

Tendo em vista essa natureza objetiva, a imunidade tributária em questão, segundo Daniella Maria Alves dos Santos Pinto (2010,p.24) atuará perante os livros da seguinte forma:

[...] quando importados são imunes a tributação de impostos sobre a importação (II), de ICMS e IPI, quando exportados estão livres de impostos sobre a exportação (IE), de ICMS e de IPI, sua comercialização em solo brasileiro esta imune ao IPI e ao ICMS. Excluem-se da imunidade as taxas e contribuições.

Os impostos acima mencionados conforme ensinamento do doutrinador Eduardo Sabbag (2013, p.369) são considerados “impostos reais” (ICMS, IPI, II e IE), já mencionados em tópicos anteriores, e devido a imunidade perante aos livros, jornais e periódicos terem natureza objetiva conforme já explanado, esta imunidade alcança somente estes impostos.

Para melhor compreender a aplicação da presente imunidade, Ricardo Alexandre (2013, p. 170) cita como exemplo que diante o livro que possui imunidade prevista constitucionalmente “não se cobra ICMS quando este sai do estabelecimento comercial, nem IPI quando sai da indústria, nem II quando é estrangeiro e ingressa no território nacional”, no entanto menciona o autor que diante uma livraria que não é abrangida pela imunidade, devido ser sujeito e não objeto, esta “deve pagar IR pelos rendimentos que obtém com a venda dos livros, bem como o IPTU com relação ao imóvel de que é proprietária.”.

Assim é notável que a natureza objetiva da presente imunidade acaba diferenciando-a das demais, conforme já comentado acima, e esta objetividade decorre somente ela ser destinada a imunizar objetos, sendo eles o livro, o jornais, o periódico e o papel destinado a sua impressão.

### 3.6. IMUNIDADE CULTURAL NO ICMS E NO IPI

Conforme já explanado no presente trabalho, os tributos que a imunidade cultural alcança são os conhecidos tributos reais, ICMS, IPI, II e IE.

Dos tributos acima mencionados, destaca-se o ICMS e o IPI, que diante a aplicação da imunidade cultural perante esses tributos, sendo estes classificados como tributos plurifásicos, acabam apresentando situações que merecem uma abordagem mais detalhada, que foi alvo em tópico específico nesta pesquisa.

Conforme esclarecido no item 1.6 (Imunidade dos tributos plurifásicos) do presente trabalho, os tributos plurifásicos acima mencionados são abrangidos pela não-cumulatividade. Porém deve-se esclarecer que a existência ou não de crédito, não deve ser utilizado como requisito para o tributo não ser abrangido pela não-cumulatividade. Tal afirmação resulta do posicionamento da jurisprudência no sentido de que não ocorrerá direito ao crédito, quando a entrada do tributo não for tributada e sua saída tributada. Também não ocorrerá o creditamento na operação inversa, entrada tributada e saída não tributada, e assim assegurando que somente a cadeia produtiva específica seja desonerada.

Destaca-se que esse entendimento em relação ao IPI é totalmente aceito pelo STF, sem que isso se mostre como uma afronta ao princípio da não-cumulatividade, conforme se verifica no julgado a seguir:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ERRO DE FATO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO DA QUESTÃO DISCUTIDA NOS AUTOS. NECESSIDADE DE SE CONCEDER EFEITOS INFRINGENTES. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA ANALISAR O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTA DO IMPOSTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PARA A OPERAÇÃO SEGUINTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Erro de fato quanto à identificação da questão discutida nos autos enseja a adoção dos efeitos infringentes para possibilitar o julgamento imediato do recurso extraordinário, ante a existência de jurisprudência sobre o tema. II – O atual entendimento desta Corte é no sentido de que, na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, se não é devido tributo em determinada operação, não há com o que se compensar o montante exigido na anterior. Além disso, se não foi cobrado tributo em uma dada operação, não há o que se abater na seguinte. III – Assim, com base exclusivamente nesse princípio, só haverá direito a crédito para a operação posterior se for cobrado tributo na operação anterior. Ademais, só se compensa o que foi exigido na operação precedente, se for devido tributo na operação seguinte. IV – A partir dessa lógica, a operação desonerada do tributo não faculta o desconto do que foi exigido na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos diversos casos de desoneração, tais como alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade. V – Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso extraordinário. (BRASIL - D, 2014)

Porém, em relação ao ICMS, mesmo tendo a Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, II, §2ºII alíneas a e b previsto que haverá creditamento nas operações acima citadas, o Supremo Tribunal Federal, já julgou no sentido que ocorrerá direito ao crédito em entrada de insumos tributados e saída imune, como assim vislumbra a seguinte decisão:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MEDIDA CAUTELAR – PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS À CONCESSÃO DO PROVIMENTO CAUTELAR (RTJ 174/437-438) – ICMS – INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS – INEXIBILIDADE DE ESTORNO DOS CRÉDITOS – TRANSGRESSÃO À NORMA CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – CUMULATIVA OCORRÊNCIA, NO CASO, DOS REQUISITOS CONCERNENTES À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA E AO “PERICULUM IN MORA” – PRECEDENTES- MAGISTÉRIO DA DOCTRINA – DECISÃO REFERENDADA PELA TURMA. (BRASIL – E, 2014)

Tal decisão tem como principal fundamento, que a Imunidade Tributária seria diferente das situações previstas pelo art. 155,II,§2ºII alíneas a e b da CF/88, Isenção e Não Incidência, como assim alega na decisão, o Ministro Relator Celso de Mello:

**Passo à análise** do pedido. **E**, ao fazê-lo, **entendo assistir razão** à parte ora requerente, **que busca**, em razão da imunidade que incide sobre a operação subsequente (**saída** de mercadoria), **o reconhecimento da inexigibilidade do estorno dos créditos** de ICMS decorrentes da “*compra de insumos e matéria-prima para a fabricação de papel destinado à impressão de livros*” (**operação antecedente**), “*porquanto, na causa em exame, não se trata de isenção, nem de não- incidência tributária, mas, sim, de imunidade fiscal, situações absolutamente distintas*” (grifei). (BRASIL – E, 2014)

Deve-se observar que o direito brasileiro, identifica a Imunidade Tributária, segundo Sergio Pinto Martins (2011, p.130) “como uma não incidência de origem constitucional.” Com base na conceituação de Imunidade Tributária como uma não incidência, e em análise literal do artigo art. 155,II,§2ºII alíneas a e b da Constituição Federal, tal decisão contraria a previsão constitucional e o entendimento jurisprudencial, no sentido que não deve ocorrer o creditamento perante a insumos tributados e saída imune ou quando a entrada de insumos é imune e sua saída tributada.

Diante análise do julgado, é possível compreender que o STF acabou imunizando toda a cadeia produtiva em relação às imunidades, ao assegurar que

ocorrerá direito ao crédito quando a entrada é tributada e sua saída imune, e ainda quando o insumo entra imune e o produto final é tributado. Verifica-se que na última situação, não ocorrerá nenhum efeito se o insumo entrar imune ou não (como no caso do papel destinado a impressão dos livros). Pois se o produto final livro é imune, e se for aplicado o creditamento decorrente da não-cumulatividade do ICMS, toda cadeia produtiva será desonerada, assim não importando a entrada do insumo papel ser imune ou tributada.

## 4. IMUNIDADE CULTURAL PERANTE OS LIVROS E O INSUMO PAPEL E A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO AOS NOVOS MEIOS ELETRÔNICOS

### 4.1. INTERPRETAÇÕES JURÍDICAS ACERCA DO CONCEITO DE LIVRO

Diante o tema abordado se faz necessário compreender a conceituação de livro, para que assim seja possível entender a previsão da imunidade tributária que o abrange, bem como compreender a sua nova espécie, o livro eletrônico.

Porém tal conceituação é considerada pela doutrina tributária brasileira como “complexa e ambíguo” segundo Eduardo Sabbag (2013,p.371), diante tamanha complexidade é necessário trazer primeiro a definição literal da palavra “livro” pela língua portuguesa.

O conceito de livro perante a língua portuguesa é compreendido segundo o Dicionário Aurélio (2010, p.1279) como “reunião de folhas ou cadernos” e ainda define como “obra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume.” Pode ser também conceituado de diversas maneiras como assim destaca o Dicionário da Língua Portuguesa Michaelis(2008, p.537) “1 publicação não periódica que reúne páginas impressas e encadernadas. 2 Divisão de uma obra literária. 3 Qualquer coisa que pode ser estudada e interpretada como um livro.”

Partindo do conceito de livro pela língua portuguesa que apresenta várias definições a seu respeito, é indispensável tentar compreender o conceito de livro no âmbito jurídico. Diante essa diversidade de definições em relação ao livro, o Poder Legislativo através da Lei da Política Nacional do Livro determina o que é considerado livro em seu art. 2º que assim descreve:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

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

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

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

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

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

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

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

VIII - livros impressos no Sistema **Braille**.(BRASIL, 2014)

Diante essa complexidade para definição do livro a doutrina tributária brasileira se fez necessária definir o livro para poder estabelecer a aplicação da imunidade prevista a esta categoria. O doutrinador Roque Antônio Carrazza (2013.p.907) define que o livro para ser contemplado pela imunidade tributária prevista constitucionalmente deve ser definido da seguinte forma:

[...] é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres.[...]

Não resta dúvida de que as operações com este tipo de livro são imunes a impostos

Já o doutrinador Eduardo Sabbag (2013, p.372), apresenta uma definição de livro diferente como assim poder se verificar:

[...]Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético;pode conter folhas soltas ou cozidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outra tantas multifacetadas e possibilidades

Porém deve-se atentar-se que o livro para ser abraçado por tal imunidade, deve ser um meio de acesso ao cidadão à cultura a informação, como assim esclarece Roque Antonio Carrazza (2013, p. 906) que “realmente, só são considerados livros, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir ideias, informações, conhecimentos etc.”

Complementando o entendimento do doutrinador acima citado, Eduardo Sabbag (2013, p.372) descreve que o melhor conceito de livro para aplicação da imunidade tributária prevista pela Constituição é que “os livros são suportes materiais utilizados para geração de um pensamento formalmente considerado.” Ou ainda é uma “geração de bem educativo”.

Sendo assim Eduardo Sabbag (2013, p.372) ainda entende que os livros que não tem por objetivo difundir o conhecimento, não são contemplados por tal imunidade, como assim descreve nestes termos:

Excluem-se, por sua vez, escapando à imunidade e evitando indevido do preceito imunitório, alguns “livros” que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerados: *livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro-razão, livro de atas*.

Ainda relata Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p.137) que os livros que possuem “encadernação que contenha apenas folhas em branco ou apenas folhas pautadas ou riscadas para escrituração ou anotação,” não devem ser aplicados a imunidade tributária em estudo, pois não podem possibilitar a leitura e assim não podendo atingir o principal objetivo da imunidade, a difusão de cultura e informação.

Através dos entendimentos acima apresentados, é possível perceber que para fins da aplicação da imunidade tributária, deve-se considerar livro, qualquer meio que possibilite o acesso à informação, educação e cultura.

#### 4.2. INTERPRETAÇÕES JURÍDICAS ACERCA DO INSUMO PAPEL

Conforme destaca Eduardo Sabbag (2013, p. 379) “o papel é o único insumo previsto na alínea “d”, ao lado dos três veículos de pensamento (livros, jornais e periódicos) ali protegidos.”.

Ressalta ainda Eduardo Sabbag (2013, p. 379) que o legislador ao mencionar exclusivamente este insumo, tornou restrita a aplicação da imunidade e assim não possibilitando abertura para a “desoneração tributária para outros bens, v.g, máquinas, tintas, tiras de plástico para amarração, e produtos diversos utilizados na fabricação de livros, jornais e periódicos.”.

Relata ainda Daniella Maria Alves dos Santos Pinto (2010, p. 39) que a previsão do insumo papel, muitas vezes foi a principal barreira para conceituar o livro, de forma diversa do conceito tradicional (livro impresso em papel), fundamenta autora, que a palavra papel por si só não poderá ser responsável por conceituar um vocábulo tão complexo e ainda argumenta que muitas “obras que são feitas de papel, mas não são considerados livros (caderno, livro diário, livro ponto e etc.) e existem livros que não são feitos de papel (livro de plástico ou pano para crianças).”.

Compreende no mesmo sentido Roque Antonio Carrazza (2013, p. 923) que o mencionado insumo papel destinado à impressão, que também é denominado como papel de impressão, não pode ser motivo para interpretação restrita a

literalidade da expressão livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão trazida pela Constituição, como assim expõe o mencionado autor:

A menção ao papel de imprensa não pode, pois, servir de pretexto para levar a uma interpretação estritíssima das expressões “livros, jornais e periódicos”, diminuindo, assim, o alcance da alínea “d”, ora em exame.

Deste modo a doutrina tributária, tem se manifestado no sentido de estender a imunidade tributária prevista no art. 150, VI d, da Constituição Federal aos outros insumos que não seja o papel. Os argumentos trazidos pela doutrina é que a imunidade estudada deve ser aplicada aos insumos utilizando de uma interpretação finalística, qual seja garantir a liberdade de pensamento, acesso a cultura, informação e educação. Argumenta ainda que uma interpretação fielmente textual da Constituição não iria a encontro ao direito e a justiça.

O posicionamento doutrinário e os argumentos relatados são claramente mencionados pelo doutrinador Eduardo Sabbag (2013, p. 380-381), o qual merece destaque:

É importante esclarecer que, na doutrina, entretanto, tem havido uma sedutora defesa da interpretação extensiva para os insumos da alínea “d” do inciso VI do art. 150 da CF, pretendendo homenagear a teleologia da cláusula constitucional em detrimento de uma exegese literal. Tal interpretação, dita “finalística”, destina-se a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a conferir efetividade e a atribuir concreção a valores inafastáveis do texto constitucional. Para os defensores dessa exegese, a interpretação literal não presta obséquio nem ao Direito nem à Justiça.

Também defende por uma interpretação finalística e ampla da referida imunidade o autor Roque Antonio Carraza, (2013, 924) para que possa ser alcançado o objetivo principal da norma Constitucional. Tal posicionamento do referido autor, pode ser verificado nestas palavras:

Assim, nada impede que uma regra imunizante receba uma interpretação ampla, sintonizada com os objetivos maiores da Carta Constitucional. É justamente isto que estamos procurando aqui fazer, até porque, contrário, uma interpretação restritiva da alínea “d”, ora em exame, acabará esvaziando sua *razão de ser*. Melhor dizendo, quando já não houver livros, jornais e periódicos, em sua forma tradicional, a referida alínea transformar-se-á em *letra morta*, o que, por óbvio, nos parece inadmissível, já que a Constituição, mais do que proteger objetos (livros, jornais, periódicos, papel

de imprensa) quer salvaguardar *valores* (cultura, educação, divulgação de ideias etc.).

É através deste fundamento que o autor acima mencionado justifica que a aplicação da imunidade tributária cultural, incube a extensão aos demais insumos que sejam diferentes ao papel destinado a impressão, a referida justificativa é apresentada por Roque Antonio Carrazza (2013, p. 926) no seguinte contexto:

Em remate, não só o papel de imprensa, mas tudo o que contribui para o fabrico do livro (ou de seus sucedâneos), do jornal e do periódico é abrangido pela imunidade. Esclarecemos que, em rigor, não são imunes nem o papel, nem o CD-Rom, nem o disquete de computador, nem, tampouco, a fita de vídeo, mas, sim, o *livro*, o *jornal* e o *periódico*, quando veiculados por qualquer destes meios materiais.

Ainda Eduardo Sabagg (2013, p. 381) faz necessário esclarecer, que não é qualquer insumo que merece ser abrangido pela imunidade cultural. Cita o autor como exemplo que não deve ser estendida a imunidade as “fitas de videocassete, aos DVDs, aos CDs etc., quando não veiculadores do “livro” em si.” Refere-se o autor quando estes veículos serem veiculadores da mídia falada e escrita não serão abrangidos pela imunidade em questão.

Tendo em vista os argumentos doutrinários apresentados, é possível perceber que a aplicação da imunidade tributária em relação aos insumos ainda não possui um entendimento pacificado e assim conclui Eduardo Sabagg (2013, p. 382) que a também chamada “imunidade de imprensa não se mostra “imune” ao panorama de alterabilidade, diante a jurisprudência, que ainda oscila” e assim merece uma análise minuciosa dos posicionamentos adotados pelos tribunais os quais serão apresentados nos tópicos a seguir

#### 4.3. PANORAMA DOS POSICIONAMENTOS JURISPRUDÊNCIAIS ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PERANTE AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E O INSUMO PAPEL.

A imunidade tributária prevista no art. 150,VI, d da Constituição Federal de 1988, taxativamente prevê que “são imunes aos impostos, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. O poder constituinte, na época, não se preveniu no sentido de amparar esta imunidade da constante evolução da

tecnologia, onde a criação de novos meios físicos, como o disquete, o CD-ROM e atualmente os e-books, conseqüentemente gerou diversas divergências na aplicação desta imunidade.

O poder legislativo normatizou esses novos meios, trazidos pela evolução da informática, no sentido de equipará-los a livros, através da já mencionada Lei da Política Nacional dos Livros. Mesmo assim algumas situações, ainda divergem nos tribunais, e assim necessitando de um posicionamento pacífico da jurisprudência tributária. Porém, algumas situações, já foram solucionadas pela jurisprudência. Nesse sentido, este tópico visa apresentar os posicionamentos jurisprudenciais decorrentes das situações acima mencionadas.

#### **4.3.1. Conceito de livro compreendido pela jurisprudência para fins da aplicação da imunidade tributária.**

Conforme já apresentado pela doutrina tributária o conceito de livro é considerado complexo e ambíguo. Mesmo o Poder Legislativo ter normatizado o que deve ser considerado livro conforme o art. 2º da Lei da Política Nacional do Livro, a jurisprudência brasileira teve que adotar um posicionamento no que deve ser considerado livro para fins de aplicação da Imunidade Tributária. Observa-se que essa necessidade de pacificar o entendimento também resulta das inovações tecnológicas, que acabaram trazendo os livros em novos formatos como, por exemplo, o CD-ROM.

Diante dessas inovações tecnológicas, e a complexidade de obter um conceito de livro a jurisprudência se posicionou no sentido que deverá ser considerado livro para fins de aplicação da Imunidade Tributária, todo meio que vise o acesso, divulgação e propagação da cultura, informação e educação como assim vislumbra o seguinte julgado:

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

informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos. são alcançados pela imunidade. A norma que prevê a imunidade visa facilitar a difusão das informações e cultura, garantindo a liberdade de comunicação e pensamento, alcançando os vídeos, fitas cassetes, CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos., pois o legislador apresentou esta intenção na regra no dispositivo constitucional. Apelação provida. (BRASIL – F, 2014)

Segue nessa mesma linha de entendimento, o egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, conforme o fragmento do julgado abaixo:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE – LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO - ART. 150, VI, •D–, DA CRFB/88 - EXTENSÃO AO MATERIAL DEMONSTRATIVO QUE ACOMPANHA OS FASCÍCULOS PERIÓDICOS DE CUNHO EDUCATIVO. 1. O ponto controvertido cinge-se à apreciação do direito à imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CRFB/88, de modo a possibilitar o afastamento da incidência de imposto sobre os CD-ROMs que acompanham os fascículos educativos relativos a curso de idiomas, objeto de importação pela apelante. 2. O escopo da norma constitucional em exame é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, e, também, incentivar a divulgação do conhecimento e a disseminação da cultura. 3. In casu, observa-se que os CD-ROM's que acompanham os fascículos têm nítido propósito educativo, destinando-se a viabilizar uma melhor aprendizagem do material teórico. 4. Desta forma, o texto constitucional deve ser interpretado de maneira teleológica, de forma a incluir as amostras do kit no conceito de livros e periódicos da regra imunizante, pois são peças indissociáveis para o reforço do aprendizado da matéria, assimilação e fixação do conteúdo. 5. Além disso, os fascículos de nada servem sem os CD-ROM's que os acompanham. Tanto é assim que os CD-ROM's não são comercializados separadamente, mas sim em conjunto, e adquirem feições de meros acessórios. Portanto, aplica-se a regra de que o acessório segue o principal, inclusive na extensão da imunidade. 6. Apelação interposta pela empresa impetrante provida, para determinar à autoridade impetrada que proceda ao desembaraço aduaneiro da mercadoria, independentemente do recolhimento de qualquer imposto. (BRASIL – G, 2014)

E ainda no mesmo sentido, julgou:

CONSTITUCIONAL, PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, 'D' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ABRANGÊNCIA. FASCÍCULO DE CURSO DE INGLÊS E ESPANHOL ACOMPANHADOS DE CD-ROM. MATERIAL COMPLEMENTAR. EIXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE EMBARAÇA OS BENS JURÍDICOS PROTEGIDOS PELA NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Mandado de segurança impetrado em face de ato do Inspetor Chefe da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro que determinou a alteração na classificação da mercadoria, com o recolhimento de tributos sobre material que seria imune, nos termos do artigo 150, VI, letra “d”, da Constituição Federal. 2. Pelo exame da documentação constante dos autos, verifica-se que os fascículos educativos importados pela recorrida, e relativos a um curso de inglês e espanhol, vêm acompanhados de material demonstrativo, consistente em CD-ROM's, que, segundo a impetrante, seria sua complementação e, conseqüentemente, estariam abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d,

da Constituição Federal. 3. Não se trata de ampliar o alcance do disposto no artigo 150, inciso VI, 'd', do texto constitucional, mas sim de considerar o material que acompanha os fascículos é parte integrante destes e, desse modo, como parte inseparável do curso, não há como considerá-lo autonomamente. Num simbolismo com recurso às lições de direito civil, os "CD-ROM's" representam bens acessórios dos fascículos importados, devendo seguir a sorte do principal inclusive no campo tributário. 4. Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar o dispositivo constitucional em questão e sua ratio legis, firmou entendimento no sentido de que "A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos." (STF - RE 174.476 - Rel. Min. Marco Aurélio - DJU 12.12.1997).

**5. A razão de ser da imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal, conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, já se mostra suficiente para manutenção da sentença recorrida, tendo em vista que o material que acompanha o fascículo educativo referido tem, nitidamente, a função de complementar os ensinamentos nele contidos, sendo certo, ainda, que a separação dos componentes importados – um demonstrativo da parte teórica e o outro do CD-ROM -, inviabilizaria o uso de qualquer deles para os fins propostos, nos termos já destacados.**

**6. Registre-se, ainda, que, a despeito dos antigos julgados citados pela recorrente em sua peça de inconformismo como favoráveis à sua tese, recentemente a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços à liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bens jurídicos protegidos por aquela norma constitucional (STF - RE 221239 - SP - 2ª T. - Relª Minª Ellen Gracie - DJU 06.08.2004), o que ocorreria com a exigência tributária sobre o material complementar de que se cuida, na medida em que a própria finalidade do curso ficaria comprometida.**

7. Vale destacar, finalmente, que, mesmo que se admitisse a aplicação da norma prevista no artigo 111, do Código Tributário Nacional à hipótese, a conclusão exposta não seria diversa, tendo em vista que a imunidade constitucional tem interpretação restrita, tão-somente, aos limites da vontade do legislador constituinte, vontade essa que não pode ser restringida pelo intérprete da Lei Maior, nos termos pretendidos pela apelante. 8. Deve ser mantida a sentença que reconheceu a violação ao direito líquido e certo da impetrante de não se ver cobrada pelo Fisco de impostos que somente seriam devidos não fosse a imunidade tributária então constatada. 9. Apelo e remessa necessária conhecidos e desprovidos. (grifo nosso).(BRASIL – H, 2014).

Nessa essência, deve ser considerada a finalidade do livro para fim de aplicação da Imunidade, e assim compreende a jurisprudência que deve ser estendida a Imunidade Tributária, aos livros em CD-ROM, como assim verifica-se a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMUNIDADE. CRFB, ART. 150, VI, ALÍNEA "D". LIVROS E REVISTAS EM CD-ROM. EXTENSÃO. 1. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca

negativa de vigência ao comando constitucional. 2. Entendo cabível atribuir elastério interpretativo ao disposto no art. 150, inc. VI, alínea "d" da Constituição Federal, de modo a estender a benesse nele contemplada a livros e revistas com suporte em CD-ROMs, já que o que torna os aludidos produtos imunes são os fins a que se destinam, sendo irrelevante a sua forma. 3. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 4. Agravo legal improvido. (BRASIL – I, 2014)

A grande discussão que gira em torno da aplicação da Imunidade Tributária em questão, é se o operador do direito deve interpretar restritamente o vocábulo “livro”, ou interpretar sua finalidade, não sendo relevante o meio físico que se encontra.

Conforme já relatado a jurisprudência brasileira resolveu adotar a última interpretação, e ainda confirmando esse posicionamento, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, estendeu a aplicação da Imunidade Tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal aos áudios livros, utilizando como fundamento que o ordenamento jurídico precisa acompanhar a evolução da tecnologia, e mesmo o áudio livro não estar incluído no conceito de livro escrito, se este atingir a finalidade (propagação da cultura, informação e educação) dos livros tradicionais, deve ser também abrangido pela imunidade não sendo relevante o meio físico que o livro é produzido, como assim vislumbra o seguinte julgado:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IMPOSTOS PARA LIVROS. ART. 150, VI, "D" DA CARTA MAGNA. EXTENSÃO A "ÁUDIO LIVRO" IMPORTADO PELO IMPETRANTE. 1. Se a finalidade precípua da imunidade de impostos conferida aos livros (art. 150, VI, "d" da Carta Magna) é incentivar a divulgação do conhecimento, não é menos verdade que se imaginava a sua divulgação pela forma escrita, pois, se a lei não emprega palavras inúteis, esta é a conclusão a que se chega com a leitura da parte final do dispositivo transcrito. Isto se deve ao fato de que o Constituinte de 88 legislou a partir do conceito tradicional de livro, a de objeto escrito, impresso. 2. Desde então novas tecnologias surgiram, a informática popularizou-se, tornando-se poderosa ferramenta para a divulgação de idéias e de cultura. CD-ROMs, livros virtuais etc, eram desconhecidos ou incomuns há 15 anos, mas agora, são de uso freqüente. **Se, se a sociedade e a técnica evoluem, ocasionando novas demandas, é função do operador do direito interpretar as normas a fim de adequá-las à nova realidade social, emprestando feição conforme as novas exigências que se apresentam. Destarte, o "áudio CD", ainda que não incluído no conceito tradicional de livro, se presta ao mesmo objetivo, pelo que entendo estar abrangido na imunidade do art. 150, IV, "d", da Lei Maior.** 3. Dessa forma privilegia-se o fim objetivado (divulgação do conhecimento), não o meio utilizado (livro escrito). (grifo nosso). (BRASIL – J, 2014)

A jurisprudência ao interpretar o livro pela sua finalidade está fazendo uma interpretação teleológica e evolutiva da norma constitucional, e assim buscando o principal objetivo da norma, e os valores observados pelo constituinte ao fazer sua previsão, como assim pode ser observado na ementa do acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS COM SUPORTE EM CD-ROM. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional. 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro", por exemplo, não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte. 7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada. 8. Os livros, jornais e periódicos são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC n.º 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648. 9. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional. 10. Apelação e remessa oficial improvidas. (BRASIL – K, 2014)

Observando os julgados apresentados, compreende-se que a jurisprudência em relação ao conceito de livro para aplicação da imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, d da Constituição Federal, possui entendimento pacificado, no sentido que, deve-se interpretar a finalidade do livro não importando o meio físico que este encontra-se disponibilizado, ou seja se o livro visar a divulgação, o acesso da educação, cultura e informação, mesmo o livros estando em qualquer meio físico diverso ao tradicional (livro impresso) este deve ser abrangido pela imunidade tributária.

#### 4.3.2. Conceito de insumo compreendido pela jurisprudência para fins de imunidade tributária.

Conforme descrito no item acima o papel foi o único insumo previsto no art. 150, VI, d da Constituição Federal de 1988. Tendo em vista a única previsão deste artigo tornou a aplicação da imunidade tributação um desafio a ser superado pelos operadores do direito. Tal desafio resulta, diante o mencionado artigo não ser abrangente aos demais insumos que contribuem para o produto final livro, bem como com as inovações tecnológicas acabaram apresentados novos insumos ao ordenamento jurídico.

Diante esses problemas de aplicação da imunidade tributária em relação aos insumos os órgãos fiscalizadores, e os contribuintes, não viram outra forma a não ser procurar nos tribunais um posicionamento em relação à matéria.

Diferentemente do posicionamento já pacificado do conceito de livro, o conceito de insumo para aplicação da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal de 1988, ainda apresenta divergência, tanto que o Supremo Tribunal Federal não possui um entendimento pacífico em relação à matéria debatida, como assim menciona o Relator Aluisio Gonçalves de Castro Mendes no acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

Assim sendo, não há como se considerar que a questão versada nos autos encontra-se decidida pela Corte Superior, pois como bem ressaltado pelo ilustre professor Roque Antonio Carraza na referida obra supramencionada, “não nos parece sustentável que a Constituição, com os dizeres “*e o papel destinado a sua impressão*” (alínea “d”, *in fine*), vinculou o livro ao papel, afastando assim, da imunidade, os outros processos tecnológicos de transmissão de idéias.”. (BRASIL – L, 2014)

O argumento apresentado pelo relator do acórdão fica evidenciado, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já julgou no sentido que, em relação aos insumos, a aplicação da imunidade deve ser restrita como assim vislumbra o seguinte julgado:

LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional tintas e filmes fotográficos, que, evidentemente,

não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso.(BRASIL – M,2014)

E também já julgou no sentido que a previsão da imunidade em relação ao insumo papel é “exemplificativa” e não “exaustiva” e assim estendendo a imunidade aos maquinários, como assim demonstra a decisão que segue:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (BRASIL – N, 2014).

Assim não ocorrendo ainda um entendimento pacífico da Suprema Corte, os tribunais vêm se posicionando no sentido de estender a imunidade ao insumo papel aos demais insumos, como, por exemplo, o CD-ROM, através de uma interpretação teleológica e sistemática da Constituição Federal, onde verifica-se essa extensão através do julgado destacado:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, INCISO VI, LETRA 'D'. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LIVROS EM FORMATO DE CD-ROM. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA FISCAL. 1. Discute-se o direito à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária destinada a afastar a exigência de impostos, fundamentando-se a autora na imunidade consagrada no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal. 2. Não restam dúvidas que a Constituição Federal, ao inserir uma regra de imunidade para o livro, o jornal, o periódico, bem como o papel destinado a sua impressão (este sendo o papel de imprensa), quis prestigiar a liberdade de imprensa e o acesso à cultura, como uma das formas de garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, apoiando e incentivando a difusão das manifestações culturais, insertas no artigo 215, da magna Carta. 3. A imunidade como uma regra de competência negativa deve alcançar as situações específicas delimitadas pelo próprio texto constitucional, pois, nesse contexto, se compatibiliza com os demais princípios que a Constituição consagrou. 4. A evolução jurisprudencial sobre o tema, se inclina para uma interpretação restritiva da imunidade conferida pela Constituição Federal aos livros, aos jornais, aos periódicos, bem como aos papéis destinado a sua impressão, limitando-a e não estendendo-a. 5. A questão ainda não é pacífica, a doutrina se posta pela abrangência do tema, enquanto a jurisprudência se divide. Porém, o entendimento prevalente e atual do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de que a imunidade consagrada pelo art. 150, VI, "d", da Constituição Federal, deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos, evoluindo apenas para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos, como sendo o que melhor atende ao preceito em tela. Interpretação sistemática e teleológica que se amolda aos critérios limitadores da tributação. Pensar de forma

diversa seria desencadear um processo imunizante ilimitado em relação aos instrumentos que levam à produção final de um jornal, não abarcados expressamente pela Constituição, afinal, o texto limita as hipóteses, não cabendo ao intérprete estender outras àquelas já traçadas, distinguindo onde o legislador constituinte não quis distinguir. 6. **Especificamente quanto ao CD-room não podemos desconsiderar a sua condição de livro, desde que editado para esse fim, por atingir os objetivos constitucionais, tal como o livro tradicional, na divulgação cultural e desenvolvimento do ensino, práticas que encontram suportes no progresso tecnológico dos dias atuais.** 7. De 1988 para cá, passamos por uma evolução tecnológica significativa, de tal sorte que, hoje, existem vários livros editados em "cd-rom" e que, por óbvio, não utilizam papel para sua impressão. Por essa razão não poderiam deixar de ser imunes aos impostos, só pelo fato de a Constituição mencionar apenas "os livros... e o papel destinado à sua impressão", pois, do contrário, frente a evolução e a cada inovação tecnológica, haveria que se mudar o texto constitucional. 8. Essa é a típica hipótese de mutação constitucional, operada via interpretativa, no sentido de também serem considerados como imunes aos impostos os livros editados em "cd-rom", posto que, se a intenção da norma é facilitar a disseminação da cultura, educação, entre outras, os livros editados em "cd-rom" se prestam a tal papel, tanto quanto os livros convencionais. 9. Precedentes do STF. (RE 432914 / RJ; RE 282387/RJ; RE 432442/RJ). 10. Apelação e remessa oficial improvidas. (grifo nosso) (BRASIL – O, 2014).

Cabe ainda ressaltar que a jurisprudência considera que o conceito de livro e do insumo, deve ser ainda mais amplo daquele previsto na Constituição Federal, pois uma vez que o livro, jornal, periódico e o insumo papel destinado a impressão desses veículos atingirem o objetivo de estarem assegurados pela Constituição, deve ser aplicado a referida a imunidade, aos demais insumos, como até mesmo o papel auto-adesivo, como assim verifica-se no julgado seguinte:

REMESSA OFICIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 150, VI, "D" DA CF/88 - PAPEL AUTO-ADESIVO DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. 1- O conceito de livro tratado como imune de tributação pela norma constitucional deve ser amplo, pois não se subsume a uma simples reunião de folhas, constituindo o meio pelo qual transmitem-se informações através da escrita ou de ilustrações, com a finalidade de difusão do conhecimento adquirido e da livre manifestação do pensamento. 2- A jurisprudência de nossos tribunais vem consolidando esse entendimento, sendo acolhidos sob o manto da imunidade tributária os livros em formato CD ROM, CD áudio, DVD, fitas e vídeos cassetes, e até mesmo o papel destinado à impressão de listas telefônicas, o álbum de figurinhas, dentre outros. 3- Comprovado documentalmente nos autos que o papel auto-adesivo fabricado pela impetrante destina-se efetivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, devendo ser assegurada à impetrante a imunidade prevista na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, uma vez que atingido o sentido da norma imunizante, qual seja, o desenvolvimento da educação e da cultura. 4- Precedentes jurisprudenciais do STF e desta Corte: RE nº 221239/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 06/08/2004, pp 00061; AMS nº 90.03.000556-7/SP, Turma Suplementar da Segunda Seção, Rel. Juiz Convocado Roberto Jeuken, DJU 19/04/2007, pág. 504. 5-

Apelação e remessa oficial tida por interposta desprovidas. (BRASIL – P, 2014)

Ressalta que a divergência é resultante da evolução da tecnologia e da informática que apresentou a sociedade e ao mundo jurídico, que os tradicionais livros podem estar disponibilizados em diversos meios, e assim se verificou que os livros não estão mais restritos ao meio físico papel, podem ser substituídos pelos atuais meios eletrônicos, magnéticos entre outros.

Ainda a jurisprudência tributária inovando no sentido de estender a imunidade cultural aos demais insumos que não seja o papel, e adequar-se para atender as evoluções tecnológicas, concedeu a imunidade ao leitor digital “KINDLE”, conforme verifica-se através do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. LEITOR DE LIVRO DIGITAL, DENOMINADO "KINDLE". CF/88. ART. 150, VI, ALÍNEA "D". O Supremo Tribunal Federal, em que pese ter entendimento restritivo quanto à concessão da imunidade tributária no tocante a "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão", vem autorizando a extensão deste benefício tributário aos "materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos" (RE 495385 AgR, Relator Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009). Portanto, considerando que o equipamento em questão, leitor de livros digitais, denominado "Kindle", tem a função específica de, com vênias da redundância, permitir a leitura dos livros digitais, este equipamento equipara-se a "materiais assimiláveis" ao papel, para o fim da concessão da imunidade tributária (CF/88, 150, VI, d), a teor da jurisprudência do STF. (BRASIL – Q, 2014).

Fundamenta o acórdão a Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch do Tribunal Regional da 4ª Região, através da divergência em relação à matéria ainda não solucionada pela jurisprudência, que em determinados julgados o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de autorizar a extensão da imunidade aos insumos que forem semelhantes ao papel, mesmo tendo precedentes que deve adotar uma interpretação restritiva em relação à aplicação da imunidade prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal em relação ao insumo papel, conforme se verifica no presente julgado em destaque:

TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, D, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes.

**II - O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente.**

III - Agravo regimental improvido.(BRASIL – R, 2014)

E por fim, a doutra Desembargadora Relatora utilizou do argumento que o leitor de livros digitais, ao disponibilizar a leituras dos então recentes livros digitais,também atende o principal objetivo da imunidade tributária, e assim reconhece que o leitor é equiparado a materiais semelhantes ao papel para fins de aplicação da imunidade tributária cultural, o qual o referido argumento merece destaque:

Portanto, considerando que o **leitor de livros digitais** em questão, denominado **Kindle**, tem a função específica de, com vênia da redundância, permitir a leitura dos livros digitais, **reconheço que este equipamento equipara-se a "materiais assimilares" ao papel, para o fim da concessão da imunidade tributária (CF/88, 150, VI, d), a teor da jurisprudência do STF.** (BRASIL – Q, 2014)

A presente decisão, devido aos entendimentos divergentes da matéria, resultou na interposição de Recurso Extraordinário, porém encontra-se o referido recurso suspenso, em razão do reconhecimento da repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário n. 330.817 que segue:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. (BRASIL - S, 2014)

Ainda em relação ao conceito insumo, no tópico que tratou a imunidade cultural em relação ao ICMS e o IPI, foi abordado que o Supremo Tribunal Federal, proferiu uma decisão em caráter liminar, no sentido que a imunidade gera o creditamento em operações que a entrada é tributada e a saída é imune. Observa-se que se a decisão for mantida, não ocorrerá a necessidade de discussão no que tange ao ICMS, se a imunidade abrange ou não os demais insumos diferente do papel, tendo em vista que a decisão ao assegurar o direito do creditamento do livro na saída imune, acaba desonerando toda a cadeia produtiva.

Considerando os julgados analisados é possível afirmar que a jurisprudência ainda não possui um entendimento pacífico em relação ao emprego da imunidade estudada em relação aos insumos. As decisões do Supremo Tribunal Federal ainda divergem no sentido de qual melhor forma para interpretar o dispositivo Constitucional, sem prejudicar o objetivo da imunidade tributária em questão. Deve o operador do direito optar pela forma restritiva e literal ou forma evolutiva e sistematizada em relação à matéria em debate?

Mesmo apresentado essa divergência é possível observar que através dos julgados mais recentes os tribunais vêm se posicionando no sentido de interpretar a Constituição Federal em relação à imunidade cultural de forma evolutiva, sistematizada, ou seja, fazer uma análise teleológica da norma Constitucional. Tudo indica que esse posicionamento resulta da constante evolução tecnológica e suas aplicações ao mundo jurídico e assim incumbindo aos operadores do direito acompanhar e adaptar essa evolução ao ordenamento jurídico, para que o principal objetivo da imunidade tributária, que é garantir o acesso, a divulgação, disponibilização da cultura, ideia, informação e educação seja realmente alcançado.

## 5. CONCLUSÃO

Imunidade tributária trata-se de uma limitação do poder de tributar, prevista constitucionalmente que exclui a competência tributária para determinados, bens, objetos, pessoas e serviços.

Tem como principal objetivo proteger valores e princípios, econômicos, sociais, religiosos, educacionais, entre outros previstos e assegurados pela Constituição Federal. Tendo em vista que esses valores e princípios tratam de garantias individuais e fundamentais, as imunidades são consideradas garantias constitucionais bem como cláusulas pétreas.

Diferencia-se imunidade tributária de isenção tributária, em razão de a primeira versar sobre a proibição constitucional da competência do poder de tributar. E a segunda atuar sobre a proibição legal do exercício do poder de tributar.

Destaca-se que as imunidades tributárias estão previstas no rol do art. 150, inciso VI da Constituição Federal. E a imunidade cultural, principal enfoque deste trabalho esta prevista na alínea “d” do mencionado dispositivo.

A mencionada imunidade cultural, também é conhecida como imunidade de imprensa, recebe estas denominações, pois a mesma tem como propósito a proteção da liberdade de imprensa e pensamento e o acesso à cultura, informação e educação.

Sua previsão visa à vedação da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal de instituir impostos perante os livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.

O principal embate que envolve a imunidade tributária prevista no art. 150,VI, d da Constituição Federal é em torno da extensão ou não aos novos meios trazidos pela informática.

Tal embate iniciou em razão da evolução tecnológica, que criou novos meios tecnológicos ainda não conhecidos pela sociedade e nem pela esfera jurídica, como o disquete, o CD-Rom, e os leitores digitais. Os referidos meios, passam então a apresentar os livros em novos formatos, como os livros em CD-Rom e os atuais *e-books* conhecidos como livros digitais.

Esses novos formatos começaram a questionar o conceito de livro para fins de aplicação da imunidade tributária, que até então era somente conhecido na versão impressa. A partir destes questionamentos a doutrina tributária compreendeu

que livro para aplicação da imunidade é aquele que em seu conteúdo possibilite o acesso à informação e assim não importando o meio físico que se encontre. Assim para doutrina tributária a imunidade cultural é estendida aos livros em CD-Rom ou a qualquer meio físico que o livro esteja disponibilizado.

O posicionamento dos tribunais, em relação aos livros não se mostrou contrário ao posicionamento adotado pela doutrina. E assim compreendeu que ao aplicar a imunidade tributária debatida, deve-se fazer uma interpretação extensiva e teleológica da Constituição e assim alcançando os novos formatos dos livros.

Ainda, esses novos meios físicos, geraram dúvidas se a imunidade refere-se somente ao insumo papel, ou se devem ser abrangidos por esta imunidade também aos demais insumos que integram o processo de produção do produto final. A doutrina tributária posicionou-se no sentido de somente uma interpretação finalística e ampla do dispositivo constitucional asseguraria o principal objetivo da imunidade que é possibilitar o acesso à informação, cultura e educação, e que uma interpretação literal da Constituição colocaria em risco a real finalidade da imunidade cultural.

Já o posicionamento jurisprudencial encontra-se ainda divergente, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal considerava que em relação aos insumos a aplicação da imunidade tributária deve ser restrita ao papel. Porém o próprio Supremo considerou a chapa de impressão *offset*, como um insumo e estendeu a aplicação a este maquinário, e assim desconsiderando os precedentes que aplicaram a imunidade através de uma interpretação literal da Constituição.

Diverge ainda, o STF ao posicionar-se que o creditamento resultante da não-cumulatividade do ICMS, deverá ser realizado quando o insumo entra tributado e a saída imune, e conseqüentemente imunizou toda a cadeia produtiva do livro, desta forma, não importando se os insumos diferentes do papel são abrangidos ou não pela imunidade cultural.

A jurisprudência ainda inovou ao considerar que o leitor digital *Kindle* é considerado um insumo, apresentou como fundamento que o leitor digital tem função assimilável ao papel, ou seja, possibilitar a leitura dos livros digitais. Em razão desta inovação e da constante divergência da matéria, foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal à repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário n. 330.817.

Por fim através dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que fomentam o tema em debate, o presente trabalho monográfico foi realizado para concluir que em relação ao conceito de livro para fins de aplicação da imunidade tributária o entendimento é pacífico no sentido que se considera livro, aquele que disponibilize informação não importando o meio físico que se encontra. E ainda conclui que em relação aos insumos, existe certa divergência jurisprudencial em relação à aplicação aos demais insumos, porém é perceptível que a jurisprudência tende a se posicionar através da interpretação evolutiva e sistematizada da Constituição Federal, a extensão aos demais insumos que não seja o papel.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª ed. São Paulo: Método: 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Imunidade Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

BRASIL (1988). Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL (2003). Presidência da República. **Lei da Política Nacional do Livro**: promulgada em 30 de outubro de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.753.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.753.htm)> Acesso em: 12 jul. 2014.

BRASIL A. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos isento, sujeitos à alíquota zero. Recurso Extraordinário n.350446, Relator Min. Nelson Jobim. Julgado em 18/12/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IPI++insumo+imune%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lcguqyg>> Acesso em: 27 set. 2014.

BRASIL B. Supremo Tribunal Federal. IPI. Creditamento. Energia Elétrica. Impossibilidade. Precedentes. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 504446, Relator Min. Roberto Barroso. Julgado em 25/03/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28IPI++insumo+imune%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lcguqyg>> Acesso em: 27 set. 2014.

BRASIL C. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Compensação de Créditos. Matéria-Prima ou insumos tributados. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 716775, Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 25/06/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ipi+sa%EDda%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kcxpoy8>> Acesso em: 2 out. 2014.

BRASIL D. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. Erro de Fato. IPI. Crédito. Aquisição de Produtos isenta do imposto. Princípio da não cumulatividade. Inexistência de crédito. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 550218, Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 19/08/2014. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550218%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o2os93w>> Acesso em: 1. out. 2014.

BRASIL E. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. ICMS. Insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos. Inexibibilidade de Estorno dos Créditos. Ação Cautelar em Recurso Extraordinário n. 2559, Relator Min. Celso de Mello. Julgado em 14/06/2010. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AC+2559+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k5g5x57>> Acesso em: 1. out. 2014.

BRASIL F. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Constitucional e Tributário. IPI e II. Imunidade Tributária. Material Didático. Apelação n. 0022123692001436100, Relator Des. Nery Junior. Julgado em 27/10/2009. Disponível em:<<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em: 8. out. 2014.

BRASIL G. Tribunal Regional Federal 2ª Região. Constitucional e Tributário. Imunidade. Livros, Jornais, Periódicos e o Papel destinado à sua impressão. Extensão ao Material Demonstrativo. Apelação em Mandado de Segurança n. 200202010347906, Relator Des. Ricarlos Almagro Vitoriano. Julgado em 24/12/2012. Disponível em:  
<[http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:nbTEgreOUp0J:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200202010347906%26CodDoc%3D262942+AMS+200202010347906+&client=jurisprudencia&output=xml\\_no\\_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8](http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:nbTEgreOUp0J:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200202010347906%26CodDoc%3D262942+AMS+200202010347906+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8)> Acesso em: 8. out. 2014.

BRASIL H. Tribunal Regional Federal 2ª Região. Constitucional. Imunidade Tributária do artigo 150, VI "D" da Constituição Federal. Abrangência. Material Complementar. Apelação em Mandado de Segurança n. 200251010020270, Relator Des. Francisco Pizzolante. Julgado em 14/08/2008. Disponível em: <  
[http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:ds7e5PjhaelJ:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200251010020270%26CodDoc%3D189376+AMS+200251010020270+&client=jurisprudencia&output=xml\\_no\\_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8](http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:ds7e5PjhaelJ:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200251010020270%26CodDoc%3D189376+AMS+200251010020270+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8)> Acesso em: 7.out. 2014.

BRASIL I. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Tributário. Imunidade, art. 150, VI, alínea d, livros e revista em CD-Rom. Extensão. Agravo Reexame Necessário Cível n. 02011541319964036104, Relator Des. Consuelo Yoshida. Julgado em 08/09/2011. Disponível em: <  
<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em: 8. Out. 2014.

BRASIL J. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Tributário. Imunidade de Impostos para Livros. Extensão a “áudio livro” importado pelo impetrante. Mandado De Segurança Remessa Ex ofício em Ação Cível n. 200471000480354, Relator Juiz Federal Roberto Araujo dos Santos. Julgado em 22/09/2011. Disponível em: <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)> Acesso em: 9. Out. 2014.

BRASIL K. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Tributário. Livros, Jornais e Periódicos com suporte em CD-Rom. Interpretação Teleológica e Evolutiva. Apelação n. 00196801919994036100, Relator Des. Consuelo Yoshida. Julgado em 10/11/2008. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em: 6. Out. 2014.

BRASIL L. Tribunal Regional Federal 2ª Região. Imunidade Tributária. Livros. CD-Rom. destinado a impressão. Apelação em Mandado de Segurança n. 200002010711644, Relator Des. Aluisio Gonçalves de Castro Mendes. Julgado em: 05/09/2003. Disponível em: <[http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:6hJ3uY91arwJ:www.trf2.com.br/index/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200002010711644%26CodDoc%3D103686+AMS+200002010711644+&client=jurisprudencia&output=xml\\_no\\_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8](http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:6hJ3uY91arwJ:www.trf2.com.br/index/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200002010711644%26CodDoc%3D103686+AMS+200002010711644+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8)> Acesso em: 8. out.2014.

BRASIL M. Supremo Tribunal Federal. Imunidade Tributária. Livros, Jornais e Periódicos. Recurso Extraordinário n. 267690, Relator Min. Ilmar Galvão. Julgado em: 10/08/2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+267690%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mkdd7hu>> Acesso em: 7. out.2014.

BRASIL N. Supremo Tribunal Federal. Imunidade. Constituição. Livro e insumo papel. Recurso Extraordinário n. 202149, Relator Min. Menezes Direito. Julgado em 26/04/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+202149%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kf7ywwf>> Acesso em 8. out. 2014.

BRASIL O. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Imunidade Tributária. Livros em formato de CD-ROM. Legalidade. Apelação n. 00203360520014036100, Relator Juíza Federal Eliana Marcelo. Julgado em 18/09/2007. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em 6. out.2014.

BRASIL P. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Imunidade Tributária. Papel Auto-Adesivo destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Apelação em Mandado de Segurança n. 00061485520024036105, Relator Des. Lazarano Neto. Julgado em 06/04/2009. Disponível em:<<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>> Acesso em: 7. out. 2014.

BRASIL Q. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Tributário. Imunidade. Leitor de Livro Digital. Apelação n. 50142466420104047000, Relator Des. Luciane Amaral Corrêa. Julgado em 11/07/2011. Disponível em: <[http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado\\_pesquisa.php](http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php)> Acesso em: 8. out. 2014.

BRASIL R. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade. Livros, Jornais, Periódicos e do Papel destinado a sua impressão. Abrangência. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 530121, Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 09/11/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+530121+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k7jh4wn>> Acesso em: 8. out.2014.

BRASIL S. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Livro Eletrônico Repercussão Geral. Recurso Extraordinário n. 330.817, Relator Min. Dias Toffoli. Julgado em 20/09/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=101165572&tipoApp=.pdf>> Acesso em 29. out. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros:2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva:2013.

CASSONE, Vitorio. A não-cumulatividade no direito brasileiro e no direito italiano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**. Brasília: Nov. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1274567776.pdf>> Acesso em: 11. ago. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Imunidades Tributárias**. In:MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2.ed., rev. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva:2009.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9ª. ed. São Paulo: Atlas:2008.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Imunidade Tributária dos Livros, Jornais e Periódicos e do Papel destinado a sua Impressão. **Revista do Mestrado em Direito UCB**. Brasília, v. 7, n. 1, p.92-149, jan/jun. 2013. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/4057/2693>> Acesso em: 10. ago. 2014.

FISCHER, Octavio Campos. Contribuição social sobre a receita (CSR) e o direito de crédito em operações não tributadas (Isenção, Imunidade etc.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. **Imunidade Tributária**. In:MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34.ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Malheiros, 2013.

MAINER, Paulo Enrique. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 196, p. 117-134, jan. 2012.

MALERBI, Diva. **Imunidade Tributária**. In:MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**.In:MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo:Atlas:2011.

MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da não-cumulatividade tributária. Limites constitucionais face à legislação ordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In:MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Pesquisas Tributárias: Imunidades Tributárias, nova série, n.4**. São Paulo: Revistas dos Tribunais: 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado:2012.

PINTO, Daniela Maria Alves dos Santos Pinto. A imunidade tributária dos livros eletrônicas e o kindle. Rio de Janeiro: PUC-RIO. Disponível em: <[http://www.maxwell.vrac.pucRio.br/Busca\\_etds.php?strSecao=resultado&nrSeq=16183@1](http://www.maxwell.vrac.pucRio.br/Busca_etds.php?strSecao=resultado&nrSeq=16183@1)> Acesso em: 13. jul. 2014.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio não-cumulatividade (aspectos polêmicos). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Coord.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2004.