

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

MÜLLER SENA TORRES

**A IMUNIDADE DOS LIVROS EM MEIO VIRTUAL: O CONCEITO DE LIVRO E A
INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Recife
2014

MÜLLER SENA TORRES

A IMUNIDADE DOS LIVROS EM MEIO VIRTUAL: O CONCEITO DE LIVRO E A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Ciências Jurídicas

Orientador: Professora Dra. Bruna Estima Borba

Recife
2014

Torres, M. S.

A imunidade dos livros em meio virtual: o conceito de livro e a interpretação teleológica do direito tributário. Müller Sena Torres. Recife: O Autor, 2014.

70 folhas.

Orientador (a): Dr^a Bruna Estima Borba

Monografia (graduação) – Bacharelado em Direito - Faculdade Damas da Instrução Cristã.

Trabalho de conclusão de curso, 2014.

Inclui bibliografia.

1. Direito 2. Direito Constitucional Tributário 3. Imunidade Tributária 4. Livro em Meio Virtual .

340 CDU (2^aed.)

340 CDD (22^a ed.)

Faculdade Damas

TCC 2014 – 241

Müller Sena Torres

A IMUNIDADE DOS LIVROS EM MEIO VIRTUAL: O CONCEITO DE LIVRO E A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

DEFESA PÚBLICA em Recife, 28 de maio de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente: Orientador: Profa. Dra. Bruna Estima Borba (FADIC)

1º Examinador: Prof(a). Dra. Bruna Estima Borba (FADIC)

2º Examinador: Prof. Dr. Aurélio Agostinho da Bôaviagem (FADIC)

AGRADECIMENTOS. =]

- **Primeiramente a Deus**, base de toda sustentação. Foi e é nele, em que me fortaleço sempre. Que me dá energia para seguir. E que me continuará orientando nesta “estrada de tijolos amarelos”, me pautando sempre pelo “bom” e “justo” caminho a ser seguido; e que me oriente sempre a fazer o bem.

- **A minha GRANDE família** (em todos os sentidos):

Francisco de Sales Torres Coura e Edileuza Sena Torres, meus pais, pelo amor, orientação, força, alegrias e sustentáculo.

A minha irmã Malena Rachel Sena Torres, pela amizade, confiança e a quem posso “azucrinar” diariamente.

As minhas tias, *mães de tabela*, Edjevânia Sena e Graça Sena.

Todos os meus primos, em especial, Marcela e Matheus.

Demais familiares, João Fernando Amorim Costa, mais que um amigo e companheiro.

- **Aos antigos e novos Amigos, em especial:**

Andressa Dantas, Hugo Moreira, Palloma Moreira, Naíla Antunes e Werkuilândia Neves (integrantes da MUNDI);

Caio Márcio, Mônica Barbosa, Cristina Estrela, Wilândia Andrade (nova temporada);

Genildo Silva Carvalho Filho e Rafael Gomes, Bruna Costa, Berta Soares, Íris Viegas, Sandra Jansen, recifenses que me acolheram na faculdade, que tive o prazer de conhecê-los,

Aos meus amigos *de estimaçãõ*, Toby e Ricky, futuros “sujeitos de direito”,

Por terem me suportado todo esse tempo. Família que pude escolher. Com quem posso contar sempre.

- **Aos professores de base:**

“Tia” Gerlane, Gorette Abrantes (pré-influência para o Direito) João Bosco Araújo e Herbeth Melo, pelos conhecimentos iniciais.

Abrahan David, Patricia Antuña, Rosangela Marinho e Elisabeth Fromentoux,

por todas las cosas que aprendi,

Every single word I know,

Et beaucoup de choses que je connais.

- **Aos professores Universitários e Integrantes da Faculdade Damas:**

Maria Regina Montenegro Rosa e Silva, mulher incrível, professora e amiga, pela paciência, *toda* orientação no mundo jurídico, pela retidão com que conduz a vida e pelo incentivo em continuar (quando por vezes pensei em desistir do curso);

Bruna Estima Borba, pela ilustre pessoa e professora que é, pelos ensinamentos, bons momentos em sala de aula, por me fazer gostar de Direito Tributário e por ter acreditado neste trabalho;

Renata Celeste, Keilla Sonalle, Artemis Holmes, Clarissa Marques, Luiz Edmundo, Gustavo Hahnemann, Aurélio Bôaviagem, Ricardo de Brito, Cláudio Brandão, Cristiany Moraes, Fátima Brandão, Fábio Menezes, Liana Lins, Francisco Cavalcanti, Nair Leone, Paulo Roberto, Renata Lacerda, Simone de Sá e Thiago Lapenda, por quem nutro um carinho especial e me espelho;

Às Irmãs Alcilene e Miriam, pela confiança, palavras fortalecedoras e oportunidade;

À Jhosy Ramos, Rosana Souza, Tereza Burle, Ricardo Luiz, Sr. Expedito e Cleidson, pela calorosa recepção de sempre.

- Meus orientadores profissionais:

Verônica Rabello e Severina Ramos, Defensoras Públicas Estaduais de Pernambuco;

João Chaves, Eduardo Valadares, Ricardo Russel, Djalma Pereira, Ana Erhardt, Bruno Lage, Fernanda Marques, Defensores Públicos Federais;

Pelópidas Soares Neto, Diego Franklin, Felipe Lemos, Lia Sampaio e Luís Gouveia, Procuradores do Estado de Pernambuco,

Pela companhia, oportunidade e ensinamentos de sempre.

E a todos, embora não citados aqui, mas contribuíram na minha jornada e possuem lugar no meu coração. E as novas amizades que virão,

Minha GRATIDÃO.

Este é apenas um início. Ainda há muito a ser construído,

mÜller sena torres_

RESUMO

No presente trabalho monográfico, objetiva-se abordar o instituto da imunidade tributária dos livros em meio virtual, demonstrando que, nesta modalidade, com efeito, também lhe é extensível a prerrogativa – imunidade – conferida aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel, destinado a sua impressão, garantida pela Constituição Cidadã de 1988, destacando-se, ainda, questões em evidência. Resguardando-se desta forma, o direito à informação, a cultura, a liberdade de expressão, isonomia e inclusive, forma de proteção ambiental. A pesquisa consiste no exame da doutrina, lei, jurisprudência e também, na interpretação teleológica do Direito Tributário. A imunidade, sobretudo a cultural, é direito fundamental do contribuinte, considerada como cláusula pétrea. Ou seja, qualquer tendência que possa vir a abolir tal benefício, é inconstitucional. Demais disso, a interpretação teleológica (extensiva, a dar finalidade e alcance máximo à norma) é medida que se impõe, sob pena de se deturpar a proteção (imunidade) conferida pela própria Carta Magna brasileira.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário. Imunidade Tributária. Livro em meio virtual.

RESUMEN

Este presente trabajo monográfico tiene como objetivo abordar el instituto de la inmunidad fiscal de los libros virtuales, lo que demuestra, es que este modo, evidentemente, también se lo extiende la prerrogativa – inmunidad – dado a los libros, periódicos y revistas, así como, el papel para su impresión, garantizada por la Constitución, poniendo de relieve las cuestiones pertinentes que todavía existen. Protegiendo aún, el derecho a la información, a la cultura, la libertad de expresión e incluso, la forma de protección ambiental. La pesquisa consiste en el examen de la doctrina, ley, jurisprudencia, y también, en la interpretación teleológica del Derecho Fiscal. La inmunidad, especialmente la cultural, es un derecho fundamental del contribuyente, considerada como cláusula pétrea. Es decir, cualquier tendencia a eliminar este beneficio, será inconstitucional. Además, la interpretación teleológica (extensiva, dándole alcance máximo al texto normativo) es medida necesaria, para que no se deturpe la protección (inmunidad) regalada por la propia Carta Magna brasileña.

Palabras clave: Derecho Constitucional Fiscal. Inmunidad Fiscal. Libro virtual.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/1988 – Constituição Federal de 1988

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil (CF/1988)

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

MP – Medida Provisória

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CAPÍTULO 01 A ATIVIDADE INTERPRETATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	11
3	CAPÍTULO 02 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES	22
3.1	Limitações ao exercício da competência Tributária	26
3.1.1	Princípios	30
3.1.2	Imunidade Tributária	38
4	CAPÍTULO 03 A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO	48
5	CAPÍTULO 04 A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA IMUNIDADE EM MEIO ELETRÔNICO	58
5.1	Conceito de Livro, E-book e Livros Virtuais	62
6	CONCLUSÃO	67
	REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

É cediço que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”, veda a instituição de imposto, por qualquer dos Entes Federativos (União, Estado, Distrito Federal e Município), sobre livros, jornais, periódicos e, inclusive, o papel destinado a sua impressão.

No ponto, não resta controvertido na doutrina majoritária quanto à aplicação ou não da imunidade dos livros em meio virtual, ante a ausência de normatividade ou mesmo, omissão constitucional, posto sua qualificação como livro (e seus requisitos). Inclusive, conforme se passa demonstrar, o Supremo Tribunal Federal, já conheceu da repercussão geral da matéria.

Com efeito, é passível de questionamentos, quando da possibilidade em conceder imunidade tributária aos livros impressos e tal prerrogativa, por sua vez, não é conferida àqueles em âmbito virtual. Não há razão para que se conceda tratamento diferenciado, tendo em vista que ambos atendem as mesmas necessidades e finalidades, e evidentemente, o acesso à informação, à igualdade, a liberdade de expressão e a cultura, por exemplo.

É bem verdade, que o livro em sede virtual mostra-se menos dispendioso e ainda, em consonância com manutenção salutar do meio ambiente. Conforme será abordado, com base na interpretação teleológica do Direito Tributário – interpretação esta, baseada na legalidade e com finalidade na norma –, a imunidade poderá ser extensível aos livros em meio virtual.

Importante frisar que o constituinte originário não podia prever a possibilidade da existência de livros em meio digital. Em verdade, como se verá, embora o primeiro projeto – rudimentar – de livro digital tenha sido feito em 1971, por Michael Hart, através do Projeto Gutenberg, somente em 1998 foram produzidos os primeiros dispositivos para leitura virtual. Ou seja, quase 10 (dez) anos após a promulgação da Constituição da República. Logo, se fosse previsível tal modalidade de livro, evidentemente que lhe seria também dispensado o mesmo tratamento (imunidade).

Não há razão que um livro impresso possua prerrogativas e outro – o virtual – que possui os mesmos atributos (ou até mais, em especial, a ampla acessibilidade), seja desprovido de tal benesse, qual seja, imunidade.

É, portanto, a finalidade deste pequeno: mostrar que é possível sim, conferir interpretação teleológica ao direito tributário, no que se refere à imunidade conferida aos livros impressos, para que possa também sê-lo à obra digital.

2 CAPÍTULO 01 A ATIVIDADE INTERPRETATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A interpretação na ciência jurídica, em especial, da legislação tributária, em linhas gerais, busca definir o conteúdo e o alcance do comando normativo. Facilita a compreensão e aplicação do instituto. A hermenêutica deve ser aplicada às normas, sejam elas claras ou não.

Noutro dizer, toda e qualquer norma precisa ser interpretada. Se assim não fosse, seria muito mais fácil programar máquinas para aplicação automática do direito ou da regra.

Ao interpretar a norma, há de se entender o seu sentido lógico, literal, contexto, conexão, época, finalidade etc. Para compreensão, antes de qualquer explanação específica, faz-se mister colacionar um exemplo, extraído dos ensinamentos de eminente Ricardo Alexandre que cita, por sua vez, o Luís Roberto Barroso, vejamos:

Assim, usando um exemplo citado pelo Professor Luís Roberto Barroso, uma placa em que esteja escrito 'Proibida a entrada usando sungas, maiôs, biquínis e similares', parece conter uma regra clara, cuja interpretação é óbvia. Todavia, o sentido da norma varia de acordo com o contexto. Se a placa for fixada na porta de um restaurante próximo ao mar, a regra extraída do texto é: 'Para entrar aqui, vista-se'. Já se a placa for afixada numa árvore na entrada de uma praia de nudismo, a norma extraída do texto é: 'Para entrar aqui, dispa-se' (BARROSO, 2012 *apud* ALEXANDRE, 2013. p. 233).

Noutras palavras, por mais clara que a norma seja, merece interpretação, sob pena de, numa análise apurada, subverter o sentido de seu texto e/ou conteúdo. Parte-se, na verdade, da interpretação geral do direito, aos permissivos constantes na legislação, inclusive, a tributária nacional.

Sabe-se que o Código Tributário Nacional (CTN) possui vários elementos sobre interpretação e integração tributária, com o fito de uma melhor aplicação e manutenção do sistema. Os dispositivos abaixo mencionados, a bem de ver, encontram-se nos artigos 107 a 112, 116, parágrafo único, e 118, do diploma tributário. *In expressis*:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;
 III - os princípios gerais de direito público;
 IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

[...]

Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

[...]

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, há uma diferença entre interpretação e integração. Na primeira, o hermeneuta aplica o processo de argumentação e entendimento da norma, segundo os aspectos que envolvem a época (história, sociologia, economia, política, ética). Já na integração, o operador do direito se vale da lógica jurídica (analogia, contra-argumentos etc.). Inclusive, argui o doutrinador,

que tal distinção só foi possível com a explanação feita por Savigny e aperfeiçoada por Geny e Larenz. Veja-se:

No Direito antigo não se distinguiam com clareza a interpretação e integração. Com a obra de Savigny é que se passou a separar a *interpretação* – método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei ainda que impropriamente expresso – da *integração* – processo de preenchimento de lacuna. [...] A distinção se aprofundou na obra de Geny, [...] e ganhou contorno mais nítido na formulação brilhante de Larenz [...]. A grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já a integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrário*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma (TORRES, 2006, p. 32, grifos do autor).

Apesar disso, afirma o Ricardo Lobo Torres, que o limite de fronteira entre os dois institutos (interpretação e integração) é bastante tênue. Não é demais repisar, que o próprio código tributário, no Capítulo IV, possui como título “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, sem, todavia, diferenciá-los ao decorrer de seus artigos.

No ponto, o CTN revela as interpretações literal (gramatical), sistemática, teleológica e histórica. Há ainda, outra modalidade de interpretação, qual seja, a jurisprudencial.

Senão vejamos, em apertada síntese, cada modalidade de interpretação.

A interpretação literal é aquela fincada nas palavras do texto, sem extensões ou margens. Da leitura se extrai o seu significado de forma clarividente. Em âmbito tributário, é o que se pode observar na dicção do art. 111 do CTN, *in litteris*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A matéria que verse sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, no direito tributário, hão de ser interpretadas na sua forma literal. Assim como aduziu o texto legal.

À literal ou gramatical, não se admite ampliação do entendimento ou ainda, a analogia. Somente aquilo que foi esposado pela lei.

Entretanto, segundo Alexandre (2013, p. 240), “embora o legislador tributário tenha expressamente afirmado quanto à modalidade literal, não quis dizer que seria impossível a utilização de critérios teleológico, histórico e sistemático”. Exemplo disso seria o controle constitucional da norma (dando interpretação conforme a CF/1988 ou expurgando-a do ordenamento jurídico).

Quanto à interpretação sistemática, deve-se fazer analisando a norma posta como parte de um sistema, uma vez que o direito é único (ou uno), buscando a harmonia no complexo do ordenamento jurídico. Não se deve analisar a norma isolada e sim, o seu conjunto. Incluindo-se ainda, a hierarquia.

A título de exemplo, pode-se citar o art. 15, inciso III, do CTN, que trata sobre empréstimos compulsórios, pela conjuntura que exija a absorção temporária do poder aquisitivo. Em sua literalidade:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
[...]
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Ocorre que a Constituição da República, em seu art. 148, trouxe apenas duas hipóteses para instituição e exação do tributo: (i) para atender a despesas extraordinárias, em decorrência de calamidade pública ou guerra externa (ou em vias de ocorrer), bem como, (ii) para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Ora, o diploma tributário é do ano 1966, enquanto que a CRFB é de 1988. Interpretando estas legislações, de forma hierárquica, a Constituição é ordenamento máximo do sistema brasileiro, portanto, se sobrepõe a qualquer outro.

Pode-se vislumbrar que a CF/1988 dispôs sobre o empréstimo compulsório (espécie tributária), não cogitando da possibilidade de instituição pela conjuntura que exija absorção temporária do poder aquisitivo. Em decorrência, o estatuído no inciso III, do art. 15 do CTN, não foi recepcionado pela Carta Magna. Portanto, analisando de forma sistemática os dois institutos que versam sobre empréstimos compulsórios – e em conformidade com a Constituição –, não se aplica

o disposto constante na legislação infraconstitucional. É interpretação sistemática e hierárquica que se aplica ao caso em tela.

No que atine à interpretação teleológica, busca o sentido e alcance da norma. Granjeia a finalidade, o seu propósito. No presente caso, a vontade da lei. Esta modalidade de interpretação, conteúdo e razão do presente trabalho, traz à baila a integração e extensão da interpretação da imunidade dos livros em meio virtual. Conforme se verá, os livros impressos possuem imunidade (dispensa constitucional) tributária, o que não se aplica aos livros em meio virtual. Melhor dizendo, encontra resistência para a aplicação (da imunidade) aos livros nessa modalidade (virtual). Qual o sentido desta norma? Por qual razão não se aplica à obra digital? Até porque, a modalidade virtual atende os mesmos requisitos e finalidades da impressa. É o que se verá mais adiante, em minúcias.

Apenas para constar: que a interpretação teleológica também é vista como valorativa.

Ricardo Lobo Torres, em sua obra de relevo, Planejamento Tributário, afirma ainda que as correntes teóricas básicas sobre interpretação do direito tributário dividem-se em: 1) jurisprudência dos conceitos (consiste nos conceitos projetados para o campo fiscal e uma interpretação formalista e conceptualista); 2) jurisprudência dos interesses (servindo à interpretação econômica do fato gerador); e, a que mais interessa à presente monografia, 3) a jurisprudência dos valores (a maneira de interpretação jurídica de princípios éticos, jurídicos, de forma valorativa, coligados à liberdade, segurança e justiça). Veja-se:

A interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

A jurisprudência dos conceitos projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na “chamada” interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça (TORRES, 2013, p 11-12).

A jurisprudência dos valores (ou valorativa) ganhou mais destaque, uma vez que se acredita, segundo Torres (2013), que o Judiciário tem maior capacidade de atender os anseios sociais que o próprio Legislativo (representante do povo).

Quanto à jurisprudencial, será tratada mais adiante.

A interpretação histórica, por sua vez, sobreleva-se em inúmeros aspectos. Refletem as circunstâncias histórica, política, social, cultural, econômica etc. da norma. São conceitos, em dado momento, que levam a elaboração normativa a atender essas especificidades.

Por derradeiro, pode-se ainda citar a interpretação jurisprudencial. Hodiernamente se tem conhecimento de que, doutrina e jurisprudência (principalmente esta última), são institutos capazes de sanar as lacunas porventura existentes na lei. Também, de dar interpretação unificada à legislação e à unidade jurídica, noutro dizer, evitando-se a aplicação do direito não uniforme aos que se encontrem na mesma situação. Afeto está ao princípio da isonomia, que prega o tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Sem que se olvide das súmulas de jurisprudência editadas pelos Tribunais Superiores. A súmula, em linhas gerais, são consolidações de entendimentos orientados pelos tribunais. Tem a função de sanar controvérsias sobre validade, interpretação e eficácia das normas postas pelo sistema, para que não gere insegurança jurídica ou evite a multiplicação desnecessária de processos. Nesse sentido, são os ensinamentos do Doutrinadores Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

A norma constitucional explicita que a súmula terá por objetivo superar controvérsia atual sobre a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas capaz de gerar insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos. Estão abrangidas, portanto, as questões atuais sobre interpretação de normas constitucionais ou destas em face de normas infraconstitucionais (MENDES; BRANCO, 2011, p. 1004).

E que, a súmula vinculante, em conformidade com a Emenda Constitucional nº 45/2004 e art. 103-A da CRFB, possui uma especialidade a mais que a “comum”: como o próprio nome sugere, ela é vinculante, de observância obrigatória. E destina-se a todos, em especial, ao executivo (Administração Pública) e judiciário. Excetuando-se o Legislativo. Na verdade, possui outros requisitos que a diferencia. Outrossim, veicula matéria constitucional e exige procedimento especial para sua edição, revisão e cancelamento. Continuam Mendes e Branco:

Outro requisito para a edição de súmula vinculante refere-se à **preexistência de reiteradas decisões sobre matéria constitucional.**

Exige-se aqui que a matéria a ser versada na súmula tenha sido objeto de **debate e discussão no Supremo Tribunal Federal**. Busca-se obter a manutenção da questão controvertida com a reiteração de decisões. Veda-se, desse modo, a possibilidade da edição de súmula vinculante com fundamento em decisão judicial isolada. É necessário que reflita uma jurisprudência do Tribunal, ou seja, reiterados julgados no mesmo sentido, é dizer, com a mesma interpretação. [...] **envolvendo matérias** previdenciárias, administrativas, **tributárias** ou até mesmo processuais, suscetíveis de uniformização e padronização (MENDES; BRANCO, 2011, p. 1006, grifos nossos).

Vale salientar que a jurisprudência, segundo preleciona Torres (2006), conjunto de decisões, orientadoras da aplicação da norma, não é considerada fonte formal do direito tributário. Não cria normas jurídicas vinculantes nem é imposta aos tribunais ou no setor administrativo. Sem adentrar a questão da súmula vinculante – explanada em linhas passadas –, deve-se ter em mente que esta, embora sujeite o Poder Executivo e Judiciário, tampouco é fonte formal do direito. Ressalvando-se, tudo quanto foi dito nestas linhas, concernente à declaração de inconstitucionalidade, emanada pelo Supremo Tribunal Federal (esta sim, vinculante e fonte formal – publicada no Diário Oficial da União).

A propósito, assim dimana o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ quanto à interpretação jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO ANTES DO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – NECESSIDADE DE REITERAÇÃO – **APLICAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL** SUPERVENIENTE – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES – SÚMULA 418/STJ. 1. Os embargos de declaração interrompem o prazo para interposição de quaisquer outros recursos que, porventura, sejam interpostos pelas partes. Não se admite, na lógica processual, que se proporcione às partes dois prazos recursais, sob pena de violação do supracitado artigo, que impõe a interrupção do prazo para outros recursos. 2. No julgamento dos EREsp 933.438/SP (Rel. p/ acórdão Min. Fernando Gonçalves, julgado em 21.5.2008, DJe 30.10.2008), **a Corte Especial estabeleceu que, por se tratar de interpretação jurisprudencial**, e não de alteração normativa, a exigência de veicular reiteração do recurso especial, quando interposto este antes do julgamento dos embargos de declaração, incide inclusive sobre os recursos interpostos previamente à data em que a Corte Especial julgou o REsp 776.265/SC . 3. Incidência da Súmula 418/STJ, verbis: "É inadmissível o recurso especial interposto antes da publicação do acórdão dos embargos de declaração, sem posterior ratificação." Agravo regimental improvido." (STJ - AgRg no REsp: 1102512 SP 2008/0266555-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 04/05/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/05/2010) (grifos nossos).

PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM AÇÃO RESCISÓRIA. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOB VERBAS PAGAS PELA PETROBRAS A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO POR HORAS TRABALHADAS - IHT. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA**

INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. **INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONTROVERTIDA À ÉPOCA DO JULGAMENTO. SÚMULA 343/STF.** 1. Trata-se na origem de Ação Rescisória proposta pela Fazenda Nacional na qual se pretendia fazer prevalecer precedente do STJ quanto à natureza não indenizatória da verba intitulada "Indenização por Horas Trabalhadas - IHT". O pedido foi julgado improcedente pelo Tribunal a quo, ante o óbice da Súmula 343/STF. 2. O acórdão recorrido **encontra-se em consonância com a jurisprudência do STJ**, no sentido de que **"a existência de interpretações jurisprudenciais** razoáveis distintas sobre o mesmo tema, em um mesmo espaço de tempo, atrai a incidência da disposto na Súmula 343 do STF: 'Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.'" (AgRg nos EDcl no AREsp 251.273/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, Dje 25.4.2013). 3. Vale ressaltar que, **segundo orientação jurisprudencial do STF**, a definição da natureza jurídica de verbas salariais para fins de aplicação de Imposto de Renda demanda prévia análise de legislação infraconstitucional, e que a suposta afronta à Constituição Federal, se ocorresse, seria indireta. Assim, correta a adoção do referido enunciado sumular. 4. Agravo Regimental não provido." (STJ - AgRg no AREsp: 360315 RN 2013/0189124-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 19/09/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 04/10/2013, grifos nossos).

Afinal, como leciona Torres (2006, p. 67) "a jurisprudência tem, entre suas funções, a de concretizar o direito". É dizer, dar segurança, estabilidade e orientação a ser seguida. Sem que se esqueça da súmula e súmula vinculante. Sem que se olvide, outrossim, que a jurisprudência também é dinâmica, muda com o passar do tempo e o desenvolver da sociedade civil e jurídica. Sedimenta orientação, sem que se se torne defasada.

Dando-se seguimento, quanto ao princípio da isonomia, no Direito Tributário, por sua vez, expressamente aduz à base (princípio) em questão, conforme se depreende do art. 150, inciso II, da Constituição Federal. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Impende frisar que os métodos de interpretação não se excluem. Muito pelo contrário, se complementam.

Apenas para deixar assente, sem que, contudo, seja necessária uma explanação acerca, existem outros tipos de interpretações no direito, tais como: extensiva (ocorre quando o legislador disse menos do que gostaria, fazendo-se uma

ampliação do entendimento), restritiva (disse mais do que gostaria), declaratória (o que de fato o legislador quis dizer).

Como dito anteriormente, ressalte-se, ao Direito Tributário aplica-se algumas modalidades interpretativas (literal, sistemática, teleológica, histórica e jurisprudencial). Até-se a estas, este pequeno trabalho.

De mais a mais, a doutrina se divide quando discute haver ou não lacuna na lei. Para uns, se houver lacuna, posto que a legislação não pode prever tudo, a resolução da questão haverá de ser dada pelo próprio direito, uma vez que o sistema jurídico é completo. Ao passo que, aqueles que entendem não haver lacuna, afirmam que o direito possui normas integrativas, o que, por conseguinte, garantirá a aplicação do direito.

De uma forma ou de outra, pelo princípio da proibição do *non liquet* (proibição do não julgamento por conta de lacuna ou imprecisão da lei) ao juiz não é dado o poder/dever de se abster de julgar uma causa porque não sabe a solução adequada ou porque a lei é omissa ou há lacunas.

Ocorre que o direito tributário não se olvidou de situações duvidosas ou omissas. Muito pelo contrário, tratou do assunto em seu art. 108 (CTN). Veja:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Trata-se, na verdade, de norma de integração da legislação tributária.

Não é remansoso frisar, que Torres (2006, p. 94) acredita que o art. 108 do CTN “é ambíguo, confuso e contraditório”. Que, na verdade, não define de forma conveniente a solução pragmática em se verificando as lacunas, senão cria tão somente uma ordem hierárquica a ser seguida (em seus incisos).

O Código Tributário Nacional cuidou de solucionar o impasse, a fim de que fosse dado cabo as possíveis omissões existentes. Demais disso, a solução para o caso deve seguir rigorosamente a ordem posta.

Apesar de todos os esforços, sejam de integração da legislação tributária, sejam pelos métodos de interpretação, sejam pelos institutos solucionadores das omissões da norma, o direito tributário não pode e nem deve abrir mão da legalidade. Isto quer dizer que a regra estabelecida deve ser cumprida, ao teor do disposto em lei (legalidade). Exemplo simples seria o caso de que não se pode exigir qualquer tributo não previsto em lei (art. 150, I, CF/1988).

E que, em que pese a legalidade (lei; seguimento da lei que define algo), ainda sim haverá de ser interpretada.

No ponto, Reale (2007) leciona que a lei deve ser interpretada com espeque nos seus fins sociais e objetivos, para que possa ser efetiva e seja condizente com a realidade. Para que a interpretação da norma possibilite atingir seu objetivo: ser eficaz e condizer com a realidade (não se devendo fazer uma análise por parte, tão somente, e sim, de seu conjunto coeso – porque é assim que deve ser: coerente). Noutras palavras e aplicando-se o entendimento ao presente trabalho: não haveria sentido conferir imunidade aos livros impressos e deixar desprotegidos aqueles em meio virtual. Seus ensinamentos:

Interpretar uma lei importa, previamente, em compreendê-la na plenitude de seus fins sociais, a fim de poder-se, desse modo, determinar o sentido de cada um de seus dispositivos. Somente assim ela é aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos.

Como se vê, o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na *estrutura de suas significações particulares*. O que se quer atingir é uma correlação coerente entre “o todo da lei” e as “partes” representadas por seus artigos e preceitos, à luz dos objetivos visados.

[...]

A compreensão finalística da lei, ou seja, a *interpretação teleológica* veio se afirmando, desde as contribuições fundamentais de Rudolf von Jhering, sobretudo em sua obra *O Fim no Direito*. [...]

Nada mais errôneo do que, tão logo promulgada uma lei, pinçarmos um de seus artigos para aplicá-lo isoladamente, sem nos darmos conta de *seu papel ou função no contexto do diploma legislativo* (REALE, 2007, p. 289, grifos nossos).

Por fim, em que pese a tendência de interpretação literal do direito tributário, hoje em dia a interpretação ou seu sentido não se restringe apenas à literalidade. Há, como visto, outros métodos de se interpretar, para que o direito possa acompanhar a mudança social. E, interpretar literalmente o dispositivo do art. 150, VI, “d” da CRFB (imunidade cultural), conferindo benesse somente ao que for confeccionado em papel, não há razão de ser. Não encontra guarida na meta que se

dispõe tal imunidade: difundir cultura, manifestação de pensamento e propagação da educação, com a respectiva redução das desigualdades sociais.

3 CAPÍTULO 02 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES

É da competência que faz surgir o tributo. Leia-se: criar e majorar.

De início, é relevante estabelecer diferenciações acerca da competência para legislar sobre direito tributário, competência tributária e capacidade tributária.

Da competência para legislar sobre direito tributário, tem-se que “é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (ALEXANDRE, 2013, p. 177). Noutro dizer, trata-se de uma competência genérica para se fazer leis sobre o exercício do poder de tributar.

Já a competência tributária é a outorga de poder, concedidos pela Constituição Federal de 1988 aos entes federativos (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) para que se torne possível a criação do tributo. E é indelegável.

No que se refere à capacidade tributária ativa, encontra-se consubstanciada no art. 7º do CTN, compreendendo as atividades de arrecadar, fiscalizar e executar o tributo. Podem, inclusive, ser delegadas. Transcreve-se:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, **salvo** atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos (grifo nosso).

Muito bem. Retomando o tema, quanto a competência tributária, apenas os entes federativos a possuem. Têm-se ainda as seguintes características:

(i) indelegável. Pode-se citar, como exemplo, o art. 153, da CF, que são privativos da União. Ou seja, só este ente pode criar.

(ii) facultativa. Os entes federados podem instituir o tributo. Não são obrigados.

(iii) imprescritibilidade. É incaducável. Significa dizer que, se o ente não institui o tributo hoje, poderá, sem sombra de dúvidas, fazê-lo amanhã. Exemplo prático é o IGF (Impostos sobre Grandes Fortunas) que a União ainda não concretizou.

(iv) inalterável. Infraconstitucionalmente falando. Ora, se a competência tributária advém da CRFB/1988, não pode uma lei infraconstitucional querer alterar aquilo que a própria Carta estatuiu como competência tributária. Com exceção da Emenda Constitucional.

(v) irrenunciável. O ente federativo não pode renunciar; não pode dizer que não quer. Ele tem a faculdade de não usar, mas nunca recusar.

São estas as cinco características da competência tributária, em suma.

No que se refere ao exercício da competência tributária, em poucas linhas, sabe-se que a lei é quem institui ou majora o tributo. Via de regra, por lei ordinária. A exceção é a lei complementar e apenas sobre os seguintes tributos: contribuição social residual (art. 195, § 4º da CF), empréstimo compulsório (art. 148, CF), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF) e, por último, o imposto residual (art. 154, I, CF). Atente-se ainda ao brocardo de que “quem pode o mais, pode o menos”, ou seja, se um tributo pode ser instituído por Lei Ordinária (o menos), poderá também sê-lo por Lei Complementar (o mais), e nunca o contrário!

Nesse caminho, se o tributo houver de ser instituído por Lei Complementar, é a própria Constituição que faz esta exigência. A exemplo do art. 146, CF. Veja:

Art. 148. **A União, mediante lei complementar**, poderá instituir empréstimos compulsórios:
 I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
 Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.
 (grifos acrescentados)

Inclusive, Medida Provisória (MP) pode instituir e majorar tributo, aliás, somente impostos. Porém, a MP tem de observar dois requisitos, quais sejam, a) desde que seja tratado por Lei Ordinária e, 2) que a MP seja convertida em lei no mesmo exercício financeiro (e será cobrada no próximo exercício). Nos termos do art. 62, § 2º da Constituição:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:
 [...]
 III - reservada a lei complementar;

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Nunca a Medida Provisória poderá tratar de tributos que somente o sejam por Lei Complementar.

Quanto aos limites ao poder de tributar, vislumbra-se o geral (CF e ADCT) e o específico (art. 145, § 1º; arts. 150, 151 e 152; todos da Constituição Federal, abaixo transcritos):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[...]

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

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.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica

aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Ainda quanto aos limites do poder de tributar específicos têm-se: a) legalidade (art. 150, I, CF); b) uniformidade geográfica (art. 151, I, CF); c) capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF); d) isonomia (art. 150, II, CF); e) irretroatividade (art. 150, III, "a", CF); f) anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF); g) não confisco (art. 150, IV, CF); h) anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "c", CF).

Trabalhados, em síntese, da competência para legislar sobre direito tributário, competência tributária e capacidade tributária, passa-se, em tópicos

específicos a explicar em detalhes sobre estes institutos, com foco primordial na imunidade sobre livros em meio virtual.

3.1 Limitações ao exercício da competência Tributária

É bem verdade que a existência do Estado se verifica pela realização do bem comum. Isto porque, o homem não conseguiria satisfazer todas as suas necessidades coletivas públicas, sem que se tivesse uma organização administrativa e política: idealizada e concretizada pelo Ente Público, denominado Estado. O homem consegue satisfazer apenas as suas necessidades individuais ou grupais (de pequena monta). Nestes termos, o ensinamento de Harrison Leite:

[...] a finalidade principal do Estado, que é a realização do bem comum, e a conseqüente necessidade de desenvolver diversas atividades, chamadas de atividades Estatais, para que esse bem seja alcançado. Desse modo, o Estado não visa à proteção das necessidades individuais do homem, mas, sim, a satisfação de suas necessidades públicas.

[...] as necessidades coletivas públicas, por sua vez, só o Estado poderá atendê-las, de modo que tomou para si a responsabilidade para a sua satisfação, como estradas, usinas, segurança, justiça (LEITE, 2013, p. 17).

Há de se dizer que existe interesse Social quando se está relacionado com a coletividade; e o interesse Público, por sua vez, quando possui estreita relação com o Estado.

Ora, em sendo a razão de ser – ou existir – do Estado, é que se pode pensar no já conhecido princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, constituindo um dos pilares do direito público. Este princípio consiste em dizer que se houver colisão entre o interesse de um particular com um interesse público, este último prevalecerá. Esta máxima não significa dizer que é absoluta, pois, a depender do caso concreto, o interesse privado será levado em consideração. A título de exemplo, pode-se citar o direito à saúde de um indivíduo (que necessita de um medicamento), que é interesse privado (também direito público subjetivo) e elevado à categoria de fundamental, que prevalecerá sobre o interesse/direito público (reserva do possível ou economia pública).

Com isso, pode-se afirmar que interesse público liga-se ao interesse geral, interesse coletivo. Um interesse de que todos podem usufruir. Tais “interesses públicos” são catalogados (ou escolhidos) pelo Poder Público, em consonância com as necessidades da população.

Deixe-se assente que o Estado não é titular do interesse público, é apenas um protetor e provedor deste. Nos dizeres do Leonardo Carneiro da Cunha, pode-se extrair que:

Daí resulta o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, constituindo um dos alicerces de todo o direito público.

[...]

A expressão *interesse público* exsurge associada, não raras vezes, a outros termos similares, tais como *interesse geral*, *interesse difuso*, *interesse coletivo*, *utilidade pública*, ora mencionados no mesmo sentido, ora em sentido díspares.

[...]

Na verdade, o interesse “social” e o “geral” estão relacionados com a “coletividade” ou com a “sociedade civil”, enquanto o interesse “público” mantém ligação com o Estado. Ao Estado cabe não somente a ordenação normativa do “interesse público”, mas também a soberana indicação de seu conteúdo. O interesse público constitui interesse de que *todos* compartilham.

[...]

Há uma aproximação terminológica entre *interesse público* e *interesse geral* (CUNHA, 2011, p. 32, grifos do autor).

Não é outro o entendimento do tributarista Aliomar Baleeiro, em suas lições:

A necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo de serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, que lhe dá o colorido inconfundível. A necessidade torna-se pública por uma decisão dos órgãos públicos (BALEIRO, 2008, p. 5).

A toda evidência, necessidade pública é aquilo que o Poder Público define, levando em consideração o que precisa a coletividade, o interesse geral.

Desta feita, pode-se exprimir que a Fazenda Pública possuiu o poder e o dever, mediante lei, de obrigar os particulares, de forma solidária, a contribuírem com o interesse público, com o pagamento dos tributos. Mediante a entrega compulsória de uma determinada quantia em dinheiro para a consecução deste interesse (público).

No entanto, em que pese o poder do Estado em exigir a entrega de determinada quantia, conforme dito, não significa dizer que possui poder ilimitado. Muito pelo contrário. A uma, porque a relação existente é jurídica e tributária, ou seja, nasce da lei e pertence a um sistema tributário. Não é por conta, unicamente de um poder e sim, pela imposição da lei, criada por representantes eleitos pelo

povo (assim como estatui o art. 1º, parágrafo único, da CF/1988). A duas, pois a Constituição Federal estabeleceu limites ao exercício de tal “poder”.

Aqui, uma observação: a Constituição e toda sua teoria, em breves linhas, nasceram, justamente, para limitar o exercício do Estado (exercido pelo chefe, seja qual for sua denominação ou nomenclatura) e seus poderes. Tudo no afã de controlar a atividade estatal, vedando suas formas arbitrárias de exercício. Que o diga a Carta Cidadã de 1988.

Portanto, a Carta Magna estabelece limites.

Como denota Baleeiro, a Constituição Federal, no que se refere ao poder de tributar, “é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado.” (BALEIRO, 2010, p. 90). Significa que vários dos princípios abordados pela CRFB/1988 possuem limitações no exercício do poder de tributar e não somente para com a competência tributária.

A legalidade, por sua vez, é o princípio de importância ímpar para direito constitucional tributário, porque é através dele que se autoriza a criação e exação do tributo. E o princípio da legalidade não é novidade da CF/1988, mas sim, ao que se têm notícias doutrinárias, desde a independência americana e Revolução Francesa. Ou seja, este anseio vem sendo cobrado pela sociedade desde há muito tempo. Como bem assentado por Baleeiro:

O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentares, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para a efetividade da aspiração contida na fórmula ‘*no taxation without representation*’, enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação e majoração do tributo. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato de competência privativa dos Parlamentos (BALEIRO, 2010, p. 90).

Tais limitações configuram-se, como se sabe, cláusula pétrea. Porque é considerado garantia individual do contribuinte.

No que toca a Carta Republicana Brasileira de 1988, o rol de tributos que excepcionam o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, CF) é rígido. Têm-se inda, como corolário do referido princípio, outros (art. 150, III, CF): são os princípios da a) anterioridade, b) anualidade, c) noventena (ou nonagesimal).

A propósito, o art. 150 e seguintes da CRFB, inicia uma Seção sobre as “limitações do poder de tributar”. Estas limitações, por sua vez, não conformam um rol exaustivo, ou seja, existem outros dispositivos espalhados, que limitam a atuação tributária do Ente Público. Dessa forma,

Assim, é lícito afirmar que as garantias ali estatuídas formam um rol não exaustivo, pois existem outras estipuladas em dispositivos diversos da Constituição Federal (art. 5.º, inciso XXXIV, por exemplo) além daquelas que decorrem dos regimes e dos princípios adotados pela própria Carta ou dos Tratados Internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (CF, ART. 5.º, § 2.º) (ALEXANDRE, 2013. p. 78).

Nesse sentido, tem-se que as garantias individuais do contribuinte, constituem-se, senão, como cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF). Não sendo passíveis de abolição, apenas de modificações (que compreendam aumento de garantias e nunca supressões destas). E, por corolário, as limitações constituem-se em garantias individuais dos contribuintes.

Com efeito, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, é considerada cláusula pétrea por excelência. Clausula pétrea implícita. Nesse sentido:

Na mesma linha, também foram consideradas protegidas por **cláusulas pétreas a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão** (protegendo a livre difusão do pensamento e barateando o acesso à informação, garantias individuais) bem como a **proteção a diversas instituições cujas atividades são consectários de outras garantias constitucionalmente protegidas (liberdade sindical, liberdade de criação e filiação a partidos políticos etc.)** (ALEXANDRE, 2013. p. 81, grifos do autor).

E segue aduzindo o autor em referência – Ricardo Alexandre – que a norma constitucional, do art. 60, § 4º, não está proibindo toda e qualquer emenda sobre a matéria, o que resta vedado é tão somente as tentativas de mudanças “tendentes” a abolir o estatuído no artigo. Emendas que aumentem ou melhorem a proteção são plenamente possíveis. É reforçar a garantia (Alexandre, 2013, p. 79).

Corroborando com a tese das cláusulas pétreas implícitas, melhor razão assiste aos dizeres de Gilmar Mendes e Paulo Branco, colaciona-se:

As limitações materiais ao poder de reforma não estão exaustivamente enumeradas no art. 60, § 4º, da Carta da República. O que se puder afirmar como insito à identidade básica da Constituição ideada pelo poder

constituente originário deve ser tido como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo. [...]

Como se viu, a própria cláusula de imutabilidade (art. 60, § 4º) não pode ser tida como objeto de ab-rogação, não obstante não haja proibição expressa nesse sentido. Os princípios que o próprio constituinte originário denominou **fundamentais**, que se leem no Título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis. (MENDES; BRANCO, 2011, p. 150, grifos dos autores).

Nesse mesmo sentido, o entendimento do preclaro Leandro Paulsen:

- Limitações ao poder de tributar como direitos e garantias individuais, cláusulas pétreas, insuscetíveis de supressão ou excepcionalização, mesmo que por EC.

A CF é clara, em seu art. 60, § 4º: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais” O STF, abordando ofensa perpetrada por emenda constitucional à regra da anterioridade (150, III, b), reconheceu que as limitações constitucionais ao poder de tributar consistem em direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, atraindo a incidência do já referido art. 60, § 4º, inciso IV, da CF (PAULSEN, 2012, p. 152).

Segue informando o autor que é “uma garantia posta ao cidadão (contribuinte) contra o arbítrio e os abusos do Estado. E que, de forma alguma poderia ser retirada essa proteção dos livros” (PAUSEN, 2012, p. 153). Pois, embora seja imunidade objetiva (é imune o objeto, o livro), é direito do contribuinte.

Dessa feita, em sendo as limitações ao exercício da competência tributária, medida que se impõe pela Construção Federal, e a imunidade considerada cláusula pétrea, tem-se que imunidade sobre livros, de papel ou virtual merecem igual proteção, sob pena de se desvirtuar o sentido da norma imunizante e ferir de morte os princípios a ela (imunidade) inerentes.

3.1.1 Princípios

Antes de se adentrar ao mérito em direito tributário, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca de princípios, em caráter geral. Melhor conceituação sobre, encontra-se, com o devido respeito, no direito administrativo-constitucional.

Na visão de José dos Santos Carvalho Filho, “Princípios administrativos são os postulados fundamentais que inspiram todo o modo de agir da Administração Pública” (CARVALHO FILHO, 2011, p. 17). Explica ainda o doutrinador, bebendo

dos ensinamentos de Robert Alexy e Ronald Dworkin, que as normas jurídicas admitem a classificação em duas características primordiais, quais sejam os princípios e regras. As regras, são operadas no plano da validade, são aplicáveis nas mesmas situações e apenas uma delas prevalecerá em detrimento da outra.

Já os princípios são regras que possuem valoração. Demais disso, eles não se anulam, são analisados perante o caso concreto e, um deles será aplicado, porém, não é operado pelo plano da validade e sim, pela apreciação de interesses. Cabe ao hermeneuta a sua ponderação e aplicação.

No mais, a própria Constituição Federal trouxe princípios expressos e implícitos. Nesse sentido:

O texto constitucional brasileiro arrola princípios constitucionais da administração pública de forma explícita, positivando, desta maneira, os fundamentos da atividade administrativa e obedecendo à mesma técnica legislativa presente nas constituições portuguesas, de 1976 – art. 266 –, e espanhola, de 1978 – art. 103.

[...]

Dessa forma, embora a norma legal tenha sido venturosa no sentido de firmar uma realidade constitucional, é facilmente compreensível que todos os princípios da administração pública que vieram a lume com a nova legislação decorrem daqueles outros firmados constitucionalmente, e já estavam presentes implicitamente no texto constitucional.

[...]

Não se olvide, contudo, que as normas constitucionais da Administração pública, embora apoiadas na ideia de *res publica*, não podem agredir os direitos fundamentais que protegem o cidadão contra posturas estatais que atentem contra o núcleo essencial de outros direitos constitucionalmente fixados (MENDES; BRANCO, 2011, p. 859, grifos dos autores).

Gilmar Mendes e Paulo Branco afirmam, conforme visto, que a Constituição Federal explicitou princípios e, trouxe ainda, os implícitos (não mencionados), que por sua vez, advieram dos primeiros (explícitos). De uma forma ou de outra, tais princípios são importantes e merecem destaque especial, sobretudo, quando se trata da proteção de direitos fundamentais.

Isto porque, como se sabe, os direitos fundamentais – embora não sejam absolutos –, não podem ser violados. A imunidade tributária, repita-se, é direito fundamental. A imunidade cultural, igualmente, é direito fundamental, seja ela conferida aos livros impressos ou virtuais.

Com efeito, o princípio da legalidade é linha básica que desenvolve e pauta a conduta da Administração Pública, ou seja, qualquer atividade administrativa a ser desempenhada deve estar prevista em lei.

Aquele ensinamento do direito que diz “o que não está proibido pelo direito, está permitido” não possui voga para a Administração Pública. Porque vigora somente ao direito privado, relações privadas. Nestes termos: “Na clássica e feliz comparação de HELY LOPES MEIRELLES, enquanto os indivíduos no campo privado podem fazer tudo o que a lei não veda, o administrador público **só pode atuar** onde a lei autoriza” (MEIRELLES, 2008 *apud* CARVALHO FILHO, 2011, p. 18, grifos do autor). E ainda ensina que o Estado moderno possui duas funções básicas: legislar (criar leis) e a de execução destas leis (concernente na administração e jurisdição). Logo, o princípio da legalidade “denota exatamente esta relação: só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto na lei” (CARVALHO FILHO, 2011, p. 18).

Trazendo tais ensinamentos ao direito tributário, de acordo com o princípio da legalidade, só é possível a Administração instituir e cobrar o tributo se estiver em concordância com a lei (ou melhor, autorizado pela lei).

Uma vez mais, os ensinamentos de Gilmar Mendes e Paulo Branco, porque essenciais à explanação do princípio da legalidade, é que embora possa parecer inútil “nunca é demais afirmar que a Administração Pública está jungida pela legalidade, que é princípio essencial ao Estado de Direito” (MENDES; BRANCO, 2011, p. 860). E é justamente por isso, que a nossa Constituição explicita o princípio da legalidade como diretriz fundamental do Estado.

Estado democrático de direito, apenas para deixar registrado, porque este edita leis (representando o povo) e se submete as próprias leis.

O direito tributário, especialmente, é rico no sistema principiológico. No entanto, a não fugir da proposta deste ensaio monográfico, serão observados apenas alguns princípios de relevância ao tema proposto.

É consabido que o Direito Tributário quanto à reserva de lei, possui relevância indiscutível, por conta da exigência constitucional de que os tributos sejam criados e majorados por meio de lei (formal). Noutras palavras, para que se possa instituir ou majorar um determinado tributo, haverá de ser confeccionada pelo poder legislativo.

Não se pode esquecer que a competência tributária (para criar o tributo) é concorrente. Cabendo à União criar normas gerais.

Ocorre que a reserva legal (**princípio da reserva legal**), em se tratando de matéria tributária, conforme os ensinamentos de Luciana Grassano de Gouvêa

Mélo, compulsando o art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, verifica-se, tanto na perspectiva formal, quanto na material. Reproduz-se:

Do art. 150, I, extrai-se o mandamento constitucional de que não pode ser exigido ou aumentado o tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico) sem lei que o estabeleça, traduzindo-se em uma reserva de lei, tanto na perspectiva formal como material (MÉLO, 2009, p. 291).

Segue explicando que na perspectiva formal, a criação ou majoração deve ser tratada por lei, laborada pelo legislativo. E ainda que a reserva – legal – é apenas relativa, porque se a Carta Magna não exige que seja o tributo criado ou majorado por meio de Lei Complementar, logo, poderá sê-lo por Medida Provisória (art. 62, §1º, inciso II, combinado com o §2º). Outrossim,

[...] quanto aos impostos da União, previstos no art. 153, I, II, IV e V, é facultado ao Poder Executivo, tendidas as condições e limites estabelecidas em lei, alterar as alíquotas, e quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico, a sua alíquota pode ser reduzida e reestabelecida, também, por ato do Poder Executivo (art. 177, §4º, b) (MÉLO, 2009, p. 292).

No que se refere à perspectiva material (princípio da tipicidade tributária), aduz a Procuradora do Estado de Pernambuco, Luciana Mélo, que há necessidade da lei conter a disciplina de forma completa da matéria, objeto de reserva. Noutros termos, a lei deve estabelecer todos os elementos que sejam necessários “para saber quem deve, o que deve, a quem deve e quanto deve” (MÉLO, 2009, p. 292). A lei estabelecerá a hipótese de incidência e os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária.

Destaque-se que a Carta da República, em seu art. 5º, inciso II, afirma que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão por mandamento da lei. O tributo (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios – adotando-se a teoria da pentapartição dos tributos, do STF), como sabido, é prestação pecuniária compulsória, que independe da vontade do sujeito, só podendo ser instituído e cobrado se observado a legalidade tributária.

Não se trata apenas de uma proteção constitucional, mas também, de ordenação infralegal. A propósito, eis o teor do art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Nas palavras de Samantha Meyer-Pflug, em obra coordenada por Ives Gandra, de forma precisa, assim leciona:

Os princípios constitucionais tributários, por sua vez, constituem-se em limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. São Garantias fundamentais dos contribuintes em face do Estado e permeiam todo o sistema constitucional tributário, conferindo-lhe harmonia e coerência (MEYER-PFLUG, 2010, p. 144).

Sem delongas, a não fugir do tema proposto no presente trabalho, o princípio da legalidade tributária comporta exceções. São elas: 1) há matérias que podem ser tratadas por decreto e medida provisória; 2) atualização do valor monetário (não devendo ser confundido com aumento da base de cálculo); 3) possibilidade de fixação de prazo para pagamento de tributo por meio de decreto (pelo chefe do Executivo); 4) alteração de alíquotas dos tributos aduaneiros (II e IE) pela Câmara de Comércio Exterior ou decreto do Executivo; 5) Executivo pode reduzir e restabelecer as alíquotas do CIDE-Combustíveis; 6) DF e Estados podem definir alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em LC (por convênio com a COFAZ).

Ademais, do princípio da legalidade, extremamente importante em matéria tributária – e para este trabalho monográfico –, não se pode olvidar de outros tão importantes quanto, como se verá, abaixo mencionados.

Pode-se citar o **princípio da isonomia** (conceito geral), em que consiste no tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. No ponto, há de se mencionar o princípio da isonomia tributária,

aferível no art. 150, inciso II, da CF/1988, onde é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios

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

Do princípio da isonomia tributária, se verificam duas acepções: horizontal e vertical. Na primeira, se refere às pessoas que se encontram no mesmo nível ou situação. Na vertical, por sua vez, merecem tratamento desigual na medida de suas desigualdades (posto que são diferentes). Como se pode vislumbrar, o IR, é o tributo que idealiza a justiça tributária, porque, exemplificando, trata diferentemente os diferentes: quem aufere mais, paga mais imposto do que aquele que aufere menos.

O art. 150, inciso II, da CF/1988, deu cabo à significação horizontal (do princípio da isonomia tributária). No entanto, deixou assente que se tratasse desigualmente os que se encontrassem em situação desigual, aplicando-se, desse modo, a isonomia vertical.

Ligado à isonomia, encontra-se o princípio da capacidade contributiva, onde os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, conforme estabelece o art. 145, §1º da CF. Embora se trate de imposto, nada impede que tal princípio se aplique as demais espécies tributárias.

Ressalte-se que imposto incide sobre manifestação de riqueza. Logo, quem tem mais, deve e pode pagar mais.

Outro princípio de relevância ímpar é o da **não surpresa**. A certeza do direito, consubstanciado na segurança jurídica, deixa a salvo de dúvidas e de instabilidades o sujeito (no direito tributário, mais especificamente, seria o contribuinte); é saber que determinadas questões não se corroerão com o tempo e que possuirão uma estabilidade jurídica. Isso facilita a atuação do indivíduo (como deve se pautar, caminhar), evitando-se efeitos indesejados ou simplesmente, surpresa.

É ainda, segurança nos fatos pretéritos e futuros (previsibilidade). O princípio da não surpresa é justamente isso: dar certeza jurídica a fatos anteriores e futuros.

Para atender o princípio em evidência, o direito tributário conta com três institutos (também princípios): irretroatividade, anterioridade e noventena (ou nonagesimal).

O da irretroatividade, segundo o art. 150, inciso III, alínea “a” da CF, veda aos entes tributantes a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que crie ou majore o tributo. No que se refere ao princípio da anterioridade (do exercício financeiro), significa dizer que está vedada aos entes federativos a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou majorou, conforme o art. 150, inciso III, alínea “b”, da CF/1988. Por fim, com relação à noventena, tem-se a exigência de uma obediência de 90 (noventa) dias entre a data da publicação da lei (que cria ou aumenta o tributo) e sua cobrança, com art. 150, inciso III, alínea “c” da CRFB.

A bem de ver, o **princípio do não confisco**, no teor do art. 150, inciso IV da Constituição da República, proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. Confisco é punição e o tributo jamais poderia ter tal finalidade.

Por fim, outro princípio de relevo é o da **liberdade de tráfego**, onde a Carta Magna, em seu art. 150, inciso V, veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. Evita-se com isso, que o ente tributante restrinja a liberdade de locomoção, seja do contribuinte ou de seus bens.

A imunidade dos livros, em particular, àqueles em meio virtual, deve obedecer aos princípios acima relacionados (bem como a outros não especificados, e sem retirar-lhes a importância) para que se possa dar ao tema uma segurança jurídica que dele se espera.

Não conceder imunidade aos livros em meio virtual, além de ferir o princípio da isonomia, abala a segurança jurídica da imunidade cultural.

Segurança jurídica, a propósito, é tudo aquilo que se espera de um sistema jurídico, evitando-se decisões contraditórias para aqueles que se encontram na mesma situação. A solução uniforme é medida que se impõe, a fim de que se elimine as divergências doutrinárias e jurisprudenciais. São os ensinamentos de Leonardo da Cunha:

[...] é preciso que as demandas de massa tenham ‘soluções de massa’, ou seja, recebam uma solução uniforme, garantindo-se, inclusive, o *princípio*

da isonomia. Realmente, decorre do princípio da isonomia a necessidade de se conferir tratamento *idêntico* a quem se encontra em *idêntica* situação. Daí resulta ser imperioso envidar ingentes esforços no sentido de eliminar as divergências jurisprudenciais, pois não se deve admitir que alguém, na mesma situação de outrem, tenha solução judicial diferenciada da que lhe fora conferida. Repugna ao senso comum deparar-se com situações como essa, em que determinado sujeito não logra êxito em sua demanda judicial, quando outra pessoa, na mesma condição, teve seu pleito atendido, ainda mais quando se trata de *demandas de massa*, em que a situação dos interessados revela-se absolutamente idêntica (CUNHA, 2011, p. 649, grifos do autor).

Realmente, causa espécie à sociedade (jurídica ou não-jurídica) ver que situações idênticas foram tratadas desigualmente. Por isso que o “direito”, especialmente a jurisprudência, tende a seguir um caminho uniforme. O que não significa dizer imutável e sim, estável dentro daquele período, até que se construam fundamentos condizentes e necessários à mudança.

Nesta linha de pensamento, conveniente o questionamento de Sacha Calmon:

Vimos, com Uckmar, que, universalmente, a isonomia é aceita como igualdade de direitos e deveres dos cidadãos. Ora, o tributo é um dever. Um dever de que natureza? Um dever obrigacional, cuja característica é ser econômico, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos (COELHO, 2010, p. 237).

É dizer: não há razão a se conceder imunidade tributária aos livros fabricados em papel e não garantir o mesmo tratamento àqueles em meio virtual. E o que é pior, a imunidade é estendida aos jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão. Ainda, como se versará neste trabalho, imunidade ao papel fotográfico e filmes para a publicação de jornais e periódicos, e lista telefônica (RE nº 199.183).

Quanto aos filmes e papéis fotográficos, a matéria já foi sumulada: “STF Súmula nº 657 - A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Em assim sendo, a não conferência da imunidade aos livros em meio virtual, ferem de morte os princípios da isonomia e legalidade. Inadmissível tal tratamento diferenciado.

3.1.2 Imunidade Tributária

Antes de se adentrar ao tema da imunidade tributária, mister se faz esclarecer sobre o regime da imunidade, isenção e alíquota zero.

A imunidade é estabelecida pela Constituição Federal. É a dispensa constitucional do pagamento do tributo. Já a isenção é a dispensa legal de pagar o tributo (advém da lei infraconstitucional). Por derradeiro, a alíquota zero chega a ocorrer o fato gerador, porém, o tributo não é pago, pois a alíquota aplicada é zero. Colhendo dos claros ensinamentos e exemplos de Sacha Calmon, sobre alíquota zero, pode-se dizer que:

Não obstante, o legislador tem insistido na técnica da “alíquota zero” e do “não tributado”, mormente nas áreas do IPI e do Imposto de Importação. Diga-se para logo que as expressões “livre”, “alíquota zero” e “não tributado” têm para nós o sentido de produto não alíquotado. O IPI, assim como os Impostos de Importação e Exportação, possuem “fatos geradores” genéricos que atingem uma infinidade de produtos. Ocorre que nas respectivas tabelas de incidência, certas alíquotas não existem, o que de modo algum significa ausência de fato gerador, mas sim de medida para cálculo do dever tributário (COELHO, 2009, p. 153).

Nas palavras de Ricardo Alexandre, a “**isenção** opera no âmbito do **exercício da competência**, enquanto a **imunidade**, como visto, opera no âmbito da própria **delimitação de competência**” (ALEXANDRE, 2013, p. 149, grifos do autor). A imunidade está prevista na Constituição Federal e opera quando do exercício da competência, limitando-a. Já na isenção, opera-se no campo legal (da lei).

Outro entendimento não é, senão do célebre Sacha Calmon quando diz que “A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional” (COELHO, 2009, p. 137).

Na imunidade, há limitação constitucional no poder de tributar. A título de exemplo, pode-se citar a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, onde se proíbe a cobrança de impostos sobre o patrimônio e serviços entre os entes federativos. Um estado federado não poderia, por sua vez, cobrar IPVA dos carros oficiais de um determinado Município. Veja-se o dispositivo:

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;

A Carta Cidadã, no art. 150, inciso VI, alínea “d”, por sua vez, deixou assente que também não seria possível verificar cobrança sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

Primeiro, consoante já pontuado anteriormente, o legislador constituinte só não incluiu o livro virtual no dispositivo, dado que à época sequer sabia que existia tal modalidade de livro. Uma vez que se soubesse de sua futura existência, provavelmente o teria incluído.

Segundo porque, fazendo-se uma análise da alínea, confere imunidade a livro e também ao papel utilizado para sua impressão. Ora, se se incluiu o termo livro, numa análise sistemática, teleológica e até mesmo literal, não foi preciso (claro) quanto ao termo livro, portanto, todo e qualquer livro – cumprindo sua função precípua – possui imunidade tributária.

A imunidade tributária possui características quanto ao parâmetro para sua concessão.

Têm-se, portanto, as de índole subjetivas (atinge a pessoas, contribuintes), objetivas (os objetos) e mistas (as duas coisas simultaneamente).

Não obstante, há também as de caráter ontológicas (existem, mesmo sem previsão expressa, atendendo-se ao princípio da isonomia), como ocorrem com as instituições educacionais. E ainda, políticas (são simplesmente opções políticas dadas pelos legisladores), como ocorrem, por exemplo, as conferidas aos livros. Foi opção do legislador em assim considerar, dado a importância do livro para, dentre outras perspectivas, a transmissão do conhecimento e educação.

Com relação ao alcance: geral (referindo-se a todos os entes públicos a vedação de tributar, em decorrência dos valores a serem protegidos), como ocorre da imunidade conferida a livros e entidades religiosas. E, específica (um determinado tributo).

Em relação à forma de previsão, têm-se as explícitas (referidas no próprio texto constitucional). E implícitas (não expressas no texto da Constituição, porém, consideradas implicitamente). É certo que nesta modalidade, implícita, “não há um exemplo claro já reconhecido judicialmente, o que não impede que a construção doutrinária e jurisprudencial venha atestar em casos concretos imunidades implícitas [...]” (ALEXANDRE, 2013, p. 154). Aqui, atendo-se ao trabalho proposto: a) pode-se dizer que para aqueles que entendem que a imunidade dos livros virtuais encontra-

se explícita, porque decorrente do próprio art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição da República, uma vez que se referiu apenas ao livro e o papel destinado a sua impressão; b) para aqueles que a consideram implícita a imunidade, nos termos do mesmo artigo, porquanto o dispositivo não conceituou o termo livro.

Não há como ignorar. De uma forma ou de outra, explícita ou implícita, a imunidade abarcaria não somente o livro de papel, mas também os elaborados em meio virtual. Quer isto dizer que quanto à forma de previsão – da imunidade –, perfeitamente viável por um ou outro viés.

No que se refere à necessidade de regulamentação, divide-se em duas vertentes: incondicionadas (quando a norma estatuída pela CF vislumbra e dá existência a seus efeitos independentemente de regulamentação; possui, portanto, eficácia plena e imediata); quando condicionada, significa dizer que sua aplicabilidade necessita de uma norma regulamentadora, de ordem infraconstitucional (eficácia limitada).

Com efeito, no que atine à imunidade tributária em espécie tem-se: (i) a recíproca (art. 150, VI, “a” da CF) consistente na vedação de instituição e cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços entre os entes federados – uns dos outros. Estendendo-se ainda, por força do parágrafo segundo, às autarquias e fundações públicas; (ii) religiosa, consistente no art. 150, inciso VI, “b” da CFRB, onde se impende que o ente tribute as entidades religiosas, para que não atrapalhe a liberdade de crença de qualquer culto (não se pode cobrar impostos relacionados à sua atividade); (iii) partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e assistenciais sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c” da CF).; (iv) por último, a chamada imunidade cultural, prevista no art. 150, IV, “d” da CFRB. Sendo esta última, razão de ser deste trabalho.

Atente-se antes, para o fato de que, não raras vezes a Constituição Federal refere-se a isenção, quando na verdade, deveria mencionar imunidade. Isto porque, conforme dito anteriormente, imunidade é a dispensa constitucional de pagar tributo. Isenção, por sua vez, só pode se referir a dispensa legal (ordem infraconstitucional). Trata-se, com o devido respeito, de impropriedade do termo tratado na CF.

Muito bem.

A imunidade cultural (do livro, periódico e do papel destinado à sua impressão) veda que os entes tributantes instituem impostos sobre estes objetos.

É correto afirmar que no Brasil, com extensão continental, o acesso à Educação e à Cultura torna-se dificultoso tendo em vista vários aspectos, quais sejam, cultural, social, econômico, histórico etc. Bem verdade ainda, é que o acesso à educação e informação aos portadores de necessidades especiais mostra-se quase como um obstáculo. Como, por exemplo, o portador de deficiência visual. Sabe-se que os livros escritos em braile ou até mesmo auditivos são difíceis de se encontrar.

O livro em meio virtual, com toda propriedade atenderia a essa demanda. E são inúmeros os motivos, sendo o principal deles, o alcance que pode proporcionar. Programas de computadores, podem perfeitamente ler tais livros àqueles que não enxergam; a facilidade de se portar o livro e o alcance fácil às localidades mais ermas; o custo-benefício que o livro virtual pode proporcionar; maior produção do livro (sem se preocupar com o custo, melhor dizendo, para se fazer um número de tiragens), o que geraria mais emprego e renda; sem falar ainda na economia e ecologia.

A imunidade cultural visa justamente isso: baratear e proporcionar o acesso à cultura. Facilita a manifestação do pensamento, a liberdade de expressão e opinião, atividade intelectual, científica, artística e de comunicação.

Aliás, este é o entendimento sedimentado pela Constituição Federal, em alguns de seus dispositivos. Veja:

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

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; [...]

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; [...]

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional; [...] (grifos nossos).

E, especificamente a imunidade cultural, ou seja, a não cobrança de impostos que recaem sobre livros, jornais, periódicos e papeis utilizados para sua impressão, encontra-se insculpida no art. 150, inciso VI da CF/1988. *In litteris*:

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 (grifos nossos).

Se livros, jornais, periódicos e papel para sua impressão são objetos imunes de tributação, é porque tais produtos são considerados essenciais e/ou possuem alguma característica especial que mereça a proteção. E se assim o são, devem ser protegidos independentemente da forma ou modalidade em que se encontrem.

Um detalhe: a constituição conferiu imunidade a tais objetos, com relação aos impostos (uma das espécies tributária) e não aos demais tributos. Quem é imune é o objeto.

Quer isso dizer que uma livraria, por exemplo, está sujeito a taxas, contribuições de melhoria. Como também incidirá IPTU (pela propriedade), IR sobre o faturamento da Editora. Sim, pois a editora é pessoa jurídica e a imunidade não lhe foi conferida. A propósito, assim já decidiu o STF:

Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. **Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva.** Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de **tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva** prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 628122, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-191 DIVULG 27-09-2013 PUBLIC 30-09-2013) (grifos acrescidos).

O caso acima ventilado informou que a imunidade não abarca os tributos incidentes sobre o faturamento da editora, porque é de caráter pessoal. Pois de acordo com o voto do Ministro Gilmar Mendes, relator, “As imunidades subjetivas são previstas em razão da pessoa, enquanto as imunidades objetivas são previstas em razão do objeto tributado.” E, ainda, que “[...] Por essa razão, sequer cogita-se

que a imunidade em exame abarque a renda, por exemplo, das empresas que sejam comercializadoras de livros”.

Se o livro não estivesse imune aos impostos, poderia incidir IPI, ICMS, II, IE.

O “livro” para que possa ser beneficiado com a imunidade, tem que ter transmissão de pensamento e ideias formalmente orientadas, concatenadas. Veja:

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

Este recurso extraordinário nº 183403, no voto do Relator Ministro Marco Aurélio, aduziu que as apostilas também transmitem cultura, implementa a educação, veiculam mensagem de comunicação e pensamento em seu contexto. E que por isso, está abarcado pela imunidade, uma vez que se confere maior eficácia possível ao Texto Constitucional. Sugeriu ainda que fosse “abandonada a interpretação meramente verbal, gramatical”, porque embora seduzido por sua facilidade na interpretação, haverá de ser levado em conta o conjunto de métodos mais seguros como o teleológico.

Com efeito, Leandro Paulsen também compartilha do entendimento do STF, chegando a afirmar que a imunidade merece interpretação ampla. Colaciona-se:

- **Pela interpretação ampla.** “Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa a maior concretude possível. [...] 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” (STF, Primeira Turma, RE 202149, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, abr./2011) (PAUSEN, 2012, p. 221).

O Supremo Tribunal Federal já disse que imunidade sobre livros em meio virtual é matéria que possui repercussão geral. Em sua literalidade:

EMENTA 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.** (RE 330817 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-192 DIVULG 28-09-2012 PUBLIC 01-10-2012) (grifos acrescentados)

Atente-se para outro detalhe: a Emenda Constitucional nº 75 de 15 de outubro de 2013 incluiu a alínea “e” no art. 150, inciso VI da Constituição, conferindo imunidade a

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.

Isso quer dizer que os fonogramas, videofonogramas e materiais ou arquivos digitais ganharam imunidade, noutras palavras, CD’s e DVD’s, para manutenção de valores sociais e difusão da cultura (ainda que seja a música estrangeira, basta que seja interpretada por cantor brasileiro), também se encontram abarcados.

Tal emenda se deu, conforme exposição de motivos, à razão de que seria “urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (Internet)”.

Regulamentou-se, a bem da verdade, a imunidade objetiva fonográfica, uma vez que ocorreu sobre o objeto disco. Entretanto, não significa dizer que estará isenta (na verdade, imune), de demais tributos como IPVA, IPTU, IR da PJ ou sobre faturamento etc.

Então, se foi concedida tal benesse – imunidade aos fonogramas e videofonogramas –, significa dizer que, por extensão teleológica, LP’s (Long Play, ou seja, discos de vinil), vídeo tapes, fitas cassete, *pendrive* e outros meios de reprodução, que também possuam músicas/vídeos, estarão abarcados pela imunidade?

Há de se deixar assente que tramita perante o Supremo Tribunal Federal, a ADIn 5058, impetrado pelo Governador do Estado do Amazonas, questionando – sobre a inconstitucionalidade – da Emenda Constitucional 75/2013 (imunidade dos fonogramas e videofonogramas – PEC da música). Relata na ação, que a imunidade que alcança os materiais e arquivos digitais viola princípios (da isonomia, por

exemplo) e dispositivos que resguardam a Zona Franca de Manaus, causando grave desequilíbrio regional (produção de CD's e DVD's). E ainda que, colide com cláusulas pétreas, enquanto perdurar o regime do art. 40 do ADCT. A propósito, veja o que dispõe tal artigo:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Ocorre que tal prazo (de 25 anos, previsto no art. 40, ADCT), foi prorrogado por mais 10 (dez) anos, de acordo com a EC nº 42/2003, que acrescentou o art. 92 do ADCT. *In verbis*: “São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” Logo, haveria de permanecer até 2023, aduz a ADIn em comento. E ainda, pugnou, para que se não fosse a emenda declarada inconstitucional, que fosse dispensado entendimento conforme a Constituição – na verdade, adequação – e para que a nova regra defina “suportes materiais” ou seu alcance. Que isto seja delimitado, portanto.

Fato é que a ação direta de inconstitucionalidade ainda não foi julgada.

Os suportes materiais, acredita-se, abrangem, além dos CD'S e DVD'S, os i-Pods, eletrônicos, *pendrives* etc.

Ora, se se pensar sob este ponto de vista, os livros em meio virtual também não encontrariam óbice para o mesmo tratamento dos “livros de folhas de papel”.

Não é demais lembrar, que no teor da Súmula 657 do STF, restou assente que: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

Mais uma vez, numa interpretação teleológica, o Pretório Excelso estendeu a imunidade ao papel fotográfico e filmes para a publicação de jornais e periódicos.

De toda sorte, as imunidades são cláusulas pétreas. Isto porque enseja importante regra protetiva cultural (imunidade objetiva fiscal), uma vez que “proíbe os entes federados de instituir impostos sobre **livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão**” (ALEXANDRE, 2013, p. 170, grifos do autor).

E, sendo cláusula pétrea – tema este abordado numa outra oportunidade –, não comporta alterações tendentes a abolir ou reduzir a norma, a não ser que venha a agigantar seu alcance ou conferir uma maior proteção.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já teceu comentários no sentido de que imunidade tributária é cláusula pétrea. Veja:

EMENTA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TUTELA ANTECIPADA DEFERIDA. REFERENDO DO PLENÁRIO. ART. 21, V, DO RISTF. Autuação do Estado-autor pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de servidores públicos extranumerários ou transpostos, submetidos ao regime jurídico único pela Lei Complementar Estadual 39/1994. Deferido o pedido de antecipação da tutela formulado pelo Estado para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, diante da plausibilidade jurídica da alegação de prescrição, bem como das peculiaridades do caso, em que uma pessoa constitucional, albergada pela **cláusula pétrea da imunidade tributária** recíproca frente à incidência de impostos (art. 150, VI, a, da CF), está sofrendo restrições ao regular desempenho das suas funções típicas, essenciais a toda a população, em decorrência de um débito de duvidosa legitimidade jurídica. Referendada a decisão concessiva da tutela antecipada. (STF - ACO: 2023 AC, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 25/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-111 DIVULG 12-06-2013 PUBLIC 13-06-2013) (grifos acrescidos)

EMENTA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. TUTELA ANTECIPADA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE DÉBITO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL EXTRANUMERÁRIO OU TRANSPOSTO. LEI ESTADUAL 10.098/1994. REFERENDO DO PLENÁRIO. ART. 21, V, DO RISTF. Autuação do Estado-autor pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de servidores públicos extranumerários ou transpostos, submetidos ao regime jurídico único pela Lei Estadual 10.098/1994, declarada inconstitucional por esta Corte no julgamento da ADI 1.150. Deferido o pedido de antecipação da tutela formulado pelo Estado para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, diante das peculiaridades do caso, em que uma pessoa constitucional, **albergada pela cláusula pétrea da imunidade tributária** recíproca frente à incidência de impostos (art. 150, VI, a, da CF), está sofrendo restrições ao regular desempenho das suas funções típicas, essenciais a toda a população, em decorrência de um débito ilíquido, de duvidosa legitimidade jurídica. Reforça essa determinação a impossibilidade de o Poder Público lançar mão dos meios corriqueiramente utilizados pelos particulares para a obtenção de certidões de regularidade fiscal, como o depósito do montante controverso e o oferecimento de garantias, seja na própria ação anulatória, na execução fiscal ou até mesmo em ação cautelar ajuizada especificamente para essa finalidade. Referendada a decisão concessiva da tutela antecipada. (STF - ACO: 1507 RS, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 25/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-112 DIVULG 13-06-2013 PUBLIC 14-06-2013) (grifos acrescidos).

Então, a imunidade, por tudo quanto foi exposto, deve ser conferida aos livros em meio virtual. Porquanto esta modalidade de livro atende aos mesmos

requisitos do produzido em papel. Até porque, se apenas o livro de papel recebesse imunidade, o “livro caixa”, aquele que deduz as receitas e despesas, também ganharia a imunidade.

4 CAPÍTULO 03 A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

Já se viu que, de acordo com a Lei nº 10.753/2003, livro “é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida” conforme estatui em seu art. 1º, inciso I. Demais disso, o mesmo artigo ainda confere outras diretrizes para o livro e sua propagação.

Em sentido semelhante, os ensinamentos do professor Luiz Edmundo Celso Borba:

Destarte, outro não deverá ser o entendimento do operador do direito, senão a plena defesa de tal interpretação, ante a mais moderna hermenêutica constitucional, inclusive sendo esta inarredável; quando se reconhece, para o Estado, o dever de viabilizar e propagar o conhecimento (BORBA, p. 3, 2008).

Na mesma senda, o art. 150, inciso VI, alínea “d”, confere aos livros a imunidade. Não haverá impostos sobre este objeto.

Trata-se, no caso em apreço, de imunidade objetiva. Não importa quem é o proprietário do livro, quem o vende, a quem é destinado, posto que o objeto – livro – é que é imune. Neste sentido: “Como exemplo de imunidade **objetiva**, pode-se citar a que protege os **livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão** (CF, art. 150, VI, *d*). Não importa quem é o proprietário do livro, quem vende, quem compra. Se é livro, é imune” (ALEXANDRE, 2013, p. 151, grifos do autor).

Sem titubear, a imunidade cultural está relacionada aos direitos humanos, uma vez que facilita o acesso à cultura, informação, conhecimento e inclusive, a igualdade (no acesso), para aqueles que não têm condições financeiras e de alcance (como o territorial).

Dá acesso, isto sim, àquelas pessoas que não são tão abastadas ou que tenham dificuldades no acesso, por conta da região.

Saliente-se que, a imunidade cultural ainda combate a pirataria (cópias não autorizadas), barateia os custos da produção, facilita a circulação, enseja mão de obra e comércio etc. São inúmeros os benefícios. Atende, a bem de ver, o princípio da dignidade da pessoa humana.

Inclusive, a fabricação, comercialização e circulação acarreta noutros tributos, importantes para a arrecadação dos entes federados. A desculpa do ente público de que perderá receita não merece prosperar, porque há alternativas.

Segundo Anderson Soares Madeira, a imunidade cultural surgiu com a Constituição de 1946, tendo em vista as restrições impostas pelo governo de Getúlio Vargas à importação de papéis e veio, como verdadeira afirmação dos direitos humanos de primeira geração (liberdade). Liberdade de pensamento, expressão, e manifestação de cultura. *In litteris*:

Essa benesse não permite que os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão incidam no pagamento de impostos, independentemente do livro ser estrangeiro ou nacional, não importando sua nacionalidade ou local de produção. Esta regra surgiu na Constituição de 1946, por conta das restrições impostas pelo governo Vargas à importação de papéis. Trata-se de verdadeira efetivação dos direitos humanos de primeira geração, das liberdades públicas, como a liberdade de pensamento e de expressão. Neste caso, a CRFB tenta facilitar a circulação de informações, de cultura e da educação; são as liberdades de ensinar e de aprender, através da desoneração de impostos que possam incidir sobre essa atividade. Esta é *ratione materiae*, ou seja, em relação ao objeto. (MADEIRA, p. 153) O saudoso mestre Aliomar Baleeiro (p. 354) ensina que 'Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações, reais ou fictícias, sobre todos os interesses humanos, por meios de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda por signos de Braille destinados a cegos' (BRASIL, Emenda Constitucional 75, de 15.10.2013 (PEC da Música), Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26792/emenda-constitucional-75-de-15-10-13-pec-da-musica#ixzz30ltmt3fv>>. Acesso: em 29/04/2014).

De mais a mais, a Carta Magna garante proteção à manifestação do pensamento, informação, repudiando a censura, em seu art. 220. Não custa colacionar:

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

§ 1º - Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV.

§ 2º - É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

Conforme já dito, a imunidade cultural tem o objetivo de “democratizar”, tornar menos dispendioso, difundir a informação, cultura, a livre manifestação do

pensamento, a atividade criativa, artística, cultural e científica. A dos livros digitais, vai além: assegura a isonomia e o acesso.

Veja-se, por exemplo, que um portador deficiência visual teria as mesmas condições de acesso àquele que não possui tal limitação física, uma vez que sua leitura poderia ser feita de forma auditiva. Sim, pois hodiernamente existem programas de computadores e *tablets* capazes de realizar este tipo de tarefa.

Noutra toada, a imunidade cultural é cláusula pétrea. Sabe-se, que cláusula pétrea, não é passível de abolição, nos termos do art. 60 da Carta Magna Brasileira:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]
 § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
 I - a forma federativa de Estado;
 II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III - a separação dos Poderes;
 IV - os direitos e garantias individuais.

Ou seja, não poderá ser objeto de emenda “tendente” a abolir direitos e garantias fundamentais. Nas lições de José Afonso da Silva, “basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas *tendentes*, diz o texto) para sua abolição” (SILVA, 2008, p. 67, grifos do autor). Basta ser apenas tendente, uma simples vocação, uma inclinação, que estará rechaçada a proposta modificadora.

Nesse trilhar, se a emenda ou proposta, por sua vez, esteja propensa a ampliar o âmbito protecional, mostra-se plenamente possível, mais que isso: é salutar. O que não se pode é restringir. “Abolir”, é retirar, eliminar. Não se encaixa em ampliar ou aumentar; significa dizer: ampliar a proteção.

E, a imunidade é direito e garantia individual do contribuinte. À evidência, não pode ser remendado de forma a excluir este direito fundamental. É ainda a imunidade inerente à dignidade humana.

Por sua vez, a dignidade humana não possui um fundamento sistematizado, posto e acabado, mas, quando de sua aplicação, é interessante que se dê um sentido lógico e coerente. Nestes termos, são os ensinamentos de Bernardo Gonçalves Fernandes:

Mas, partindo das noções afirmadas pela teoria constitucional majoritária – ainda que pesem as críticas feitas, bem como as incoerências internas a

essa teoria –, com fortes heranças germânicas e bases axiológicas, a **dignidade da pessoa humana** (art. 1º, III da CR/88) é erigida à condição de **meta-princípio (sic)**. Por isso mesmo, esta **irradia valores e vetores de interpretação para todos os demais direitos fundamentais**, exigindo que a figura humana receba sempre um tratamento moral condizente e igualitário, sempre tratando cada pessoa como fim em si mesma, nunca como meio (coisas) para satisfação de outros interesses ou de interesses de terceiros.

[...]

Verdade é que a jurisprudência do STF não desenvolveu ainda um entendimento do que seja a dignidade de maneira sistematizada. Apesar disso, alguns autores fazem esforços hercúleos no sentido de dotar tais decisões de uma lógica e coerência, extraíndo das mesmas uma doutrina sobre a dignidade da pessoa humana.

Nesses termos, e por último, também é muito comum a afirmação de que existiria um certo '*consenso sobreposto*' sobre a aplicação da **dignidade da pessoa humana**, mas não existiria uma delimitação de como se daria sua concretização e densificação. (FERNANDES, 2014, p. 297; p. 299, grifos nossos).

A dignidade da pessoa humana toca a imunidade, e especialmente a cultural – estendida aos livros em meio virtual –, uma vez que permite que o indivíduo tenha acesso ao conhecimento *lato sensu*.

Uma questão como essa tramita perante o Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário nº 595.676. O caso trazido à baila, objetiva o reconhecimento da imunidade cultural, especificamente, de material demonstrativo que acompanha fascículos didáticos distribuídos por uma editora a alunos de um determinado curso. Tais fascículos possuem também parte impressa. Ocorre que a parte demonstrativa possui “pecinhas” que a União Federal acredita devem ser tributadas, porque não abrangida pela imunidade cultural. Trata-se de um curso de Eletrônica.

Colhendo do ensejo, o curso de idiomas FISK requereu sua manifestação como *amicus curiae* no Recurso Extraordinário em comento. Em verdade, o curso FISK – implementando e complementando, porque se encontra em situação semelhante ou até mesmo idêntica – aduziu que os alunos recebem o material didático composto por um livro impresso e outro livro em formato de CD Rom (ou livro eletrônico), que aprimoram a metodologia de ensino (como pronúncia no idioma).

Numa análise perfunctória percebe-se que o livro impresso recebe a imunidade. Já o feito em CD Rom, não. De pronto, vislumbra-se, sem pestanejar, a absoluta ausência de segurança jurídica. Primeiro porque apesar de livros, um é

tributado e o outro não. Segundo, que não há entendimento pacífico nos tribunais (sobre este tipo de livro) e, até o presente momento, o recurso não foi julgado¹.

Ressalte-se que o custo de todo o material é repassado aos alunos (tanto no curso da FISK quanto da Recorrida que oferece o curso de Eletrônica). Torna-se, a toda evidência, um material dispendioso aos estudantes.

O estudo (educação), no Brasil, ainda é bastante difícil, dado as condições econômicas da população. Além do mais, é através do estudo – uma das formas mais eficazes – de se erradicar a pobreza. É o acesso à cultura e educação que estão sendo emperradas, de certa forma, pela ausência de coerência e bom senso.

A decisão a ser proferida no RE paradigma, solucionará a controvérsia na jurisprudência, sendo pragmática não só aos envolvidos diretamente no processo, como a toda a sociedade, comércio e inclusive, à educação nacional. Se o Supremo Tribunal conferir imunidade aos livros em meio virtual contribuirá com o processo de aprendizado e difusão da cultura, tal como a norma posta (imunidade cultural) se propõe. Apenas para deixar registrado, a matéria já teve por reconhecida a repercussão geral pelo Plenário.

Conforme o art. 150, VI, alínea “d” da CR, viu-se que confere imunidade aos livros, e, posteriormente aduz ao papel destinado à impressão. Trata-se da imunidade objetiva, o ente público não pode criar e cobrar imposto sobre o bem livro. Então, sobre livro, não incide tributação. E veja-se, a Constituição Federal se refere a livro, sem, num primeiro instante, indicar se de papel ou virtual.

O livro garante o acesso à cultura, liberdade de expressão e informação. E, se o livro, seja qual for a sua fabricação, se de papel ou virtual, atende a suas finalidades: cultura, educação, expressão, manifestação de ideias, erradicação da pobreza e desigualdades sociais etc., deve receber a imunidade.

A interpretação, como visto, não pode ser literal, sob pena de se aplicar equivocadamente parte do sistema e não atender ao fim que se propõe. São várias as modalidades de interpretação, e o direito deve ser interpretado de várias formas, porque estas modalidades se complementam (nunca se excluem ou anulam-se).

No caso da imunidade sobre livros (cultural, de uma forma geral), quando se diz respeito à extensão do benefício constitucional aos confeccionados de forma

¹ O presente recurso foi visualizado em 02 de maio de 2014.

virtual, há de se realizar, a bem de ver, uma interpretação finalística (teleológica; levando-se em conta a finalidade da norma).

De mais a mais, vale a pena frisar, que o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB orienta que a lei será aplicada de acordo com os fins sociais a que se propõe. Transcreve-se: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Aliás, qual é a proposta da imunidade cultural? Simples: difundir a cultura e a educação, proteger a liberdade de informação e expressão. Como corolário, diz-se ainda para a erradicação da pobreza, construir uma sociedade livre e justa, garantir o desenvolvimento nacional e promover o bem de todos (estes são um dos objetivos fundamentais da República – art. 3º da CF/1988).

Se o livro (virtual ou não) produzir cultura, é livro e é imune a tributação.

Se, por algum motivo, a Constituição Federal não foi veementemente expressa quanto aos livros em meio virtual, não foi porque, quando se sua promulgação, sequer o havia nessa modalidade. Ou melhor, até existia, no entanto, eram apenas protótipos; a internet e o acesso ao computador, em 1988 eram escassos (para não dizer que não existia no Brasil a internet e, até mesmo o computador).

É que o constituinte originário sequer podia prever a possibilidade da existência de livros em meio digital ou, ainda que se vislumbrasse, era mera realidade distante. Pois, embora o primeiro projeto de livro digital, pouco ou quase nada desenvolvido, tenha sido feito em 1971, por Michael Hart, através do Projeto Gutenberg, somente em 1998 foram produzidos os primeiros dispositivos para leitura virtual². Ou seja, quase 10(dez) anos após a promulgação da Constituição da República. Logo, se fosse previsível tal modalidade de livro, evidentemente que lhe seria também dispensado o mesmo tratamento (imunidade)³.

Não custa lembrar ainda que, atualmente, as escolas (estabelecimentos de ensino) caminham com a era digital. É dizer que o processo de aprendizagem desde há muito vem se utilizando de meios virtuais para sua concretização.

² Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/regionais/nordeste2008/resumos/R12-0645-1.pdf>>. Acesso em: 17 de março de 2014.

³ Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/49rk/a-tributacao-eletronico-digital-levando-se-em-conta-o-icms-algumas-provocacoes-acerca-do-fato-gerador-e-do-fundo-de-comercio-virtual-com-base-no-hodierno-estado-de-conhecimento-luiz-edmundo-cels>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

De outra banda, sabe-se que a geração/anos de 1990-2000, já nasceu praticamente “conectada” ao mundo digital.

Não se pode concordar com a tese de que, por não ter sido expresso na Carta da República a imunidade a livros virtuais, a estes não possa ser aplicada ou estendida a benesse.

O livro virtual é muito mais fácil e acessível. Pode chegar de forma mais rápida e prática a qualquer lugar.

Tal entendimento versado nesta monografia, já foi esposado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. Confira:

Quanto ao mérito, dispõe o artigo 150, inciso VI, letra „d”, da Constituição Federal, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

[...]

Não obstante o esforço argumentativo da Fazenda apelante, a imunidade tributária em exame no sentido de que a imunidade em questão não abrange os „disquetes” e “CD-ROM”, mas apenas os livros impressos em papel, não prevalece

[...]

Com efeito, qualquer outro meio não convencional utilizado para a edição do livro, como a gravação em discos compactos ou fita magnética, não configura interpretação extensiva, mas mera adequação do preceito à realidade concreta, já que a palavra ‘livros’, inserida na norma tributária constitucional em comento, não está empregada no sentido convencional de conjunto de folhas de papel impressas, mas, no meio de difusão da cultura.

[...]

Outra circunstância sobre a qual deve haver ponderação é a de que uma mesma obra literária pode ser produzida e lançada tanto pela forma convencional (livro impresso em papel), como em CD-ROM, não parecendo justo nem razoável que o comprador deste último tenha inserido no preço pago carga tributária com a qual o adquirente do livro convencional não terá de arcar em razão do benefício da imunidade (Apelação nº 307.586-5, TJSP, 7ª Câmara de Direito Público).

Compulsando o trecho desta decisão, não apenas CD-Rom, Disquete estariam abarcados sob o manto da imunidade, mas também os *pendrives*, DVD's, arquivos de mídias etc. Desde que sejam livros.

No Recurso Extraordinário versado acima, se, no caso da Recorrida que ministra o curso de eletrônica, não pudesse incluir as “pecinhas” ou complementação do curso pelo CD Rom, não atingiria sua finalidade educação. Ou até mesmo, acesso a cultura. O curso seria ministrado de forma incompleta.

Ainda que se fizesse uma interpretação literal do art. 150, VI, “d” da CF, estaria o livro virtual abarcado. É pensar, a imunidade abarca livros, jornais,

periódicos e papel (destinado à impressão). Cada um possui imunidade. E, se se fizer uma interpretação conjunta, também ensejaria o mesmo. Quiçá, nem seria necessário mencionar livro em meio virtual. A Lei Maior nem restringe a imunidade, tampouco especifica se o livro é de papel ou digital, virtual ou eletrônico.

A imunidade destes livros, se viu que é plenamente possível e desejável posto que se auferem inúmeras vantagens.

Noutra vertente, verifica-se, a ambiental. Hoje em dia, o Planeta Terra e seus habitantes vêm sofrendo com a malversação de recursos naturais. O evitar da derrubada de árvores e insumos para produção de papéis, impressão, maquinário etc., ajudaria e muito a não destruição ou desperdício de recursos naturais. É o desenvolvimento sustentável, nas lições de Romeu Thomé:

Considerando o “*prima principium*” do Direito Ambiental, o desenvolvimento sustentável tem como pilar a harmonização das seguintes vertentes:

- Crescimento econômico;
- Preservação ambiental e
- Equidade social.

Importa frisar que o desenvolvimento somente pode ser considerado sustentável quando as três vertentes acima relacionadas sejam efetivamente respeitadas de forma simultânea. Ausente qualquer um desses elementos, não se tratará de desenvolvimento sustentável (THOMÉ, 2014, p. 58, grifos do autor).

O autor supracitado aduz que, quando se analisa a relação existente entre homem e natureza pelo viés do direito ambiental, pode-se dizer que existem alguns dilemas, quais sejam: a) o antropocentrismo (o homem como centro do universo e tudo deve ser garantido para preservar a sua espécie); b) o ecocentrismo (onde o ser humano é mais um dentro do ecossistema).

A Constituição Federal, por sua vez, adotou o sistema antropocêntrico, em seus arts. 170 e 225, *caput*. Veja:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

...

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Trouxe a tona, primordialmente, proteção à pessoa humana, ordem econômica e por último aos seres vivos, em todas as suas formas, levando estes últimos a *status* de coisa. Infelizmente.

De uma forma ou de outra, deu proteção a todos.

É com base neste amparo, no qual também se pode cogitar, que os livros digitais (em meio virtual) contribuiriam também para um sistema ecologicamente equilibrado.

Não se nega, em absoluto, o impacto ambiental quando da utilização da tecnologia. No entanto, esta pode ser manuseada com mais responsabilidade e menos prejuízos. Nem se diga que havendo desmatamento (para produção de livros em papel), pode ser reflorestado, porque o impacto ambiental também está presente e, muitas vezes é pior.

Retomando a ideia de imunidade cultural, salutar transcrever os ensinamentos que corroboram com a tese versada, de Leandro Paulsen, citando Carraza, veja-se:

Garantia da livre manifestação das ideias. “São os fins a que se destinam os livros e equivalentes e, não, sua forma que os torna imunes a impostos. Livros, na acepção da alínea d, do inc. VI, do art. 150, da CF, são os veículos do pensamento, vale dizer, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Pouco importam o suporte material de tais veículos (papel, celulose, plástico etc.) e a forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, Braille, impulsos magnéticos etc.)” (CARRAZA, 1997 *apud* PAULSEN, 2012, p. 235, grifos do autor).

Mais adiante, e de forma específica, aduz Paulsen que não importa em qual suporte físico esteja o livro, inclusive no eletrônico, o que interessa é a manifestação de ideias. É realidade que hoje em dia os livros e jornais, por exemplo, estão sendo lidos em meio eletrônico, pela internet “podendo ser acessados de qualquer equipamento, seja computador de mesa, de notebook, de *Kindle* ou de *iPad*” (PAULSEN, 2012, p. 236). De forma perspicaz, faz uma comparação do livro à

música, no sentido de que, música é música, independentemente onde e como se escute, se foi comprada ou baixada na internet.

E vai além, o livro não precisa ter linguagem escrita. Citem-se os livros infantis, que quase não tem forma escrita, apenas desenho (para que crianças ainda não alfabetizadas possa ter contato com cultura e educação desde a tenra idade – que inclusive, já foi discutido pelo TRF4, AC 5000833-08.2011.404.7110, ano 2011). Desnecessário informar tudo que Paulsen acredita a respeito das obras digitais, de forma célebre, como de costume, em seus ensinamentos, porquanto já exposto em todo este trabalho de monografia.

De toda sorte, o livro virtual possui mais benefícios, seja de que ordem for, do que aquele laborado em papel. O livro digital merece destaque, proteção e difusão por todos os benefícios que pode proporcionar; o custo-benefício é maior. A imunidade conferida a esta modalidade já é um grande passo a ser dado.

5 CAPÍTULO 04 A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA IMUNIDADE EM MEIO ELETRÔNICO

Interpretar teleologicamente significa também dar uma interpretação sistemática; busca coadunar um sentido e dar à norma um alcance conforme as exigências hodiernas. É buscar o fim a que a norma se propõe, tal como aduz o art. 5º da LINDB.

De fato, a interpretação teleológica não se restringe a literalidade da lei. Ao contrário, dá uma ampliação à norma para que possa atender a finalidade, para que possa conferir um melhor resultado na aplicação da lei.

Esse método de interpretação, conforme foi relatado anteriormente, e abordado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 183403, é um dos mais seguros. Tal RE versava sobre a imunidade cultural, que deve ser extensiva à apostila, porque também é veículo de transmissão de cultura, ainda que de forma simples. Mister se faz transcrever parte do voto do relator, Ministro Marco Aurélio:

[...] Fez ver que o preceito constitucional, no que voltado ao implemento da educação e da cultura, alcança tanto o livro quanto a apostila, porquanto têm mesmo objetivo, ou seja, a veiculação de mensagem, a comunicação do pensamento num contexto de obra de cultura. Confirma-se a maior eficácia possível ao Texto Constitucional, postura básica quando se vive em um Estado Democrático de Direito. O objetivo maior do preceito constitucional realmente não é outro senão o estímulo, em si, à cultura, pouco importando que, no preceito, não se aluda, de forma expressa, a apostilas que, em última análise, podem ser tidas como simplificação de um livro. **Abandone-se a interpretação meramente verbal, gramatical: embora seduzindo, por ser a mais fácil, deve ser observada em conjunto com métodos mais seguros, como é o teleológico** (grifos nossos).

No ponto, a interpretação teleológica é método que vem sendo adotado pelo STF em várias matérias: RE 633703 / MG (eleitoral), HC 96412 / SP (penal), RE 605984 AgR / RJ (constitucional e processual civil), AC 254 QO / PA (constitucional – regime de precatório), RE 89711 / MG (civil), dentre outros ramos do direito (e suas especificidades). Significa dizer que não é apenas no direito tributário que vem sendo dado entendimento ampliativo e de acordo com a finalidade da norma e sim, em todo o sistema jurídico brasileiro.

Interessante ainda destacar os ensinamentos de Meyer-Pflug sob a coordenação de Ives Gandra, quando da interpretação teleológica no direito tributário, pois “Enfatiza a finalidade da norma, o resultado colimado pelo legislador, convertendo em realidade o objetivo ideado” (MEYER-PFLUG, 2010, p 146).

Em obra doutrinária de relevo (Temas de Interpretação do Direito Tributário, organizado por Ricardo Lobo Torres), Humberto Ávila trouxe a lume, argumentos favoráveis e contrários à imunidade dos livros em meio virtual. Por ora, este trabalho se aterá apenas ao raciocínio apoiante, dado a razão de ser desta monografia. Convém anunciar que, em que pese labore também sobre argumentos negativos, para a não aplicação da imunidade, ao final de seus ensinamentos, posiciona-se absolutamente favorável que o benefício se estenda as obras digitais.

Segue aduzindo que os livros virtuais são protegidos pela imunidade, porque são obras que importam ideias e são postas em sequencia lógica e garantem liberdade de expressão e de informação. Na mesma senda, alega que a palavra “papel”, constante no dispositivo constitucional, não é decisiva, pois, existem outras obras que são feitas de papel e que no entendimento constitucional – interpretativo – nem de longe se caracterizariam como livro. Inclusive, princípios constitucionais possuem base para justificar a imunidade aos livros eletrônicos; e a interpretação teleológica igualmente se aplica à espécie. De forma literal:

Para decidir pela imunidade dos “livros eletrônicos”, parte da doutrina percorre, das premissas até a conclusão, um processo dedutivo análogo a este: (a) os livros são protegidos pela imunidade; (b) todas as obras que veiculam ideias e são dispostas em sequência são livros; (c) o chamado “livro eletrônico” consiste numa obra que veicula idéias e é disposta em sequência lógica; (d) o “livro eletrônico” é um livro; (e) o “livro eletrônico” é protegido pela imunidade dos livros, jornais e periódicos.

[...]

A discussão a respeito do enquadramento do “livro eletrônico” na classe de objetos abrangidos pela imunidade dos livros e periódicos tem sido matéria de notáveis estudos doutrinários.

[...]

Com efeito, os argumentos empregados para justificar a inclusão do “livro eletrônico” na classe de “livros” são tão variados quanto os seguintes: o “livro eletrônico” seria usado atualmente, como uma espécie de “livro”; a inserção do “livro eletrônico”, na classe dos “livros” evitaria a contradição com princípios constitucionais fundamentais; o “livro eletrônico” consistiria num simples meio, equivalente ao livro para garantir a liberdade de expressão e de informação; de acordo com o Supremo Tribunal Federal, a imunidade em apreço deveria ser interpretada de acordo com a finalidade que visa alcançar; o “livro eletrônico” significaria, hoje, aquilo que o “livro” representou ontem (ÁVILA, 2003, p. 109).

Doutra banda, numa interpretação linguística visando à aplicação da imunidade, pode-se afirmar, que livro equivale a livro virtual ou digital (ÁVILA; org. TORRES, 2003, p. 118). A simples referência a papel nos termos da constituição, não possui caráter decisivo, repita-se. A propósito:

[...] a palavra “papel” não é decisiva, na medida em que existem obras que são feitas de papel, mas que na acepção constitucional não configuram livros (e. g. livros em branco, caderno espiral, livro ponto, livro de atas) (ÁVILA, 2003, p. 109).

Tanto os princípios constitucionais, quanto o entendimento do Supremo Tribunal Federal, evidenciam que livros em meio virtual ou eletrônicos estão acobertados sobre o manto da imunidade.

A bem de ver, “Pode-se interpretar a imunidade do ‘livro eletrônico’ com base em argumentos teleológicos” (ÁVILA, 2003, p. 123). Viu-se que interpretação teleológica, é a extensão do entendimento, com supedâneo na legalidade e finalidade da norma. À evidência, a liberdade de informação e sua acessibilidade é motivo para abarcar qualquer material que tenha por vontade a produção de obra cultural, apta a difundir conhecimento.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o STF, interpretando de forma sistemática e teleológica, no que se refere a imunidade tributária, já se pronunciou sobre outros temas. Veja:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE.** HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. **TELEOLOGIA** DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - **Esta Suprema Corte**, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, **adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de asaur à norma supralegal máxima efetividade.** II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da Republica para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, **trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais**, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis

10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (STF - RE: 606107 RS, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 22/05/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013). (grifos acrescentados)

Humberto Ávila afirma que “Mesmo que o dispositivo Constitucional tenha se utilizado do vocábulo ‘papel’, o Pleno do Supremo Tribunal incluiu no seu campo de aplicação, não só o papel utilizado diretamente na confecção”, além de outros bens, como também os insumos consumidos (ex.: filmes e papéis fotográficos, listas telefônicas). (ÁVILA, 2003, p. 126). Entendeu a Corte Suprema, que os insumos também merecem proteção constitucional da imunidade, posto que são interesses relevantes da sociedade e se prestam a orientação e formação educativa e cultural. Os argumentos são inúmeros e podem, igualmente, ser encontrados nos RE nº 190.761-4, ano 1997; RE nº 101.441, ano 1988.

O conceito de livro não abrange apenas àquele feito de papel. Muito pelo contrário. Deve ser entendido como livro todo aquele conjunto de ideias, que transmita conhecimento. No ponto, a Lei nº 10.753/2003 (Lei que institui a Política Nacional do Livro), assim estabelece: Veja:

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes: [...]

II - o livro é o meio principal e insubstituível da **difusão da cultura e transmissão do conhecimento**, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida; (grifos nossos).

Demais disso, a lei em referência considerou como livro, ou ao menos equiparado a este, os confeccionados em meio digital. Nestes termos:

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: [...]

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

Numa interpretação literal, pode-se afirmar que o livro em meio digital, é livro e, por isso mesmo, imune à tributação, conforme o art. 150, inciso VI, alínea “d” da Carta Magna.

Pelo modo de interpretação teleológica, a extensão da imunidade há de ser conferida, porquanto o livro na modalidade digital atende os mesmos requisitos do elaborado em papel. Ressalte-se.

Pode-se ainda cogitar que o Estado não tem “interesse” em conferir imunidade a esta modalidade de livro, uma vez que irá suprimir mais uma de suas receitas. Ou ainda, que a interpretação literal, é “mais fácil” de ser defendida e aplicada (leia-se também no sentido de mais cômodo à Fazenda), como disse o Min. Marco Aurélio (RE 183403). Este entendimento não pode prosperar.

Mais uma vez, se defende a ideia de que a interpretação teleológica aplica-se ao direito tributário, em especial, a imunidade dos livros em meio virtual, por tudo quanto foi exposto.

5.1 Conceito de Livro, E-book e Livros Virtuais

O conceito de livro abarca várias acepções.

Isabel Araújo e Mariana Conde, aduzem que “Há uma infinidade de conceitos para o que chamamos de livro⁴”, e que, tecnicamente pode-se dizer que consiste num esquema ou gráfico de informações, podendo ser estudado ou até interpretado, com um significado cultural.

São manifestações gráficas que ao longo do tempo passaram por um processo até chegar ao que hoje se denomina livro: de papel, digital (ou virtual).

Seguem informando as autoras acima identificadas, que os primeiros registros escritos são de 4.000 anos Antes de Cristo (ou Antes da Era Comum). Começaram por desenhos, depois, chegou-se a forma linguística que hoje se conhece. Já tiveram por formatos de pedra, madeira, argila, couro, papiro, pergaminho, papel etc.

Com a chegada da internet e os meios eletrônicos, tivemos os elaborados em meio virtual ou digital.

Araújo e Conde aduzem que os chamados *E-books* ou *eletronic books* são publicações digitais ou livros eletrônicos e estão disponibilizados na *web*, podendo ser “baixados” para o computador, *tablets* ou outro dispositivo que possa fazer leitura. E que, apenas em 1998 foram inaugurados os primeiros dispositivos para a leitura, de forma digital. Assim, os *e-books reader device* são “[...] aparelhos [que] permitem a leitura desses livros numa tela plana de cristal líquido colorido, portátil e com grande capacidade de armazenamento”⁵.

Estes aparelhos que permitem a leitura têm várias funcionalidades, como mudança de orientação de página, paginação, marcação, destaque no texto, anotações, busca pela palavra, por exemplo. Além disso, possibilitam a leitura no escuro, através de uma luz apropriada no próprio aparelho. Ressalta que a maioria desses recursos não podem ser utilizados em obras de papel. Uma vantagem do livro virtual (ou digital).

É, como se disse noutra oportunidade, a tecnologia crescente no mundo atual. Que vem acompanhando as gerações de 1990.

Fora, ainda, a facilidade na estruturação, publicação, divulgação, manutenção, acesso – dentre outros – que a modalidade digital pode proporcionar.

⁴ Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/regionais/nordeste2008/resumos/R12-0645-1.pdf>>. Acesso em: 17 de março de 2014.

⁵ Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/regionais/nordeste2008/resumos/R12-0645-1.pdf>>. Acesso em: 17 de março de 2014.

Sem falar na economia de espaço físico. Pode-se fazer igualmente uma comparação do livro digital a virtualização da justiça (e seus processos). Tamanhos e incontáveis são os benefícios. Evidentemente que também há problemas, porém, o custo-benefício da modalidade virtual/digital supera a forma impressa.

Deixe-se claro, que não se está fazendo aqui uma apologia a extinção dos livros impressos. O que se quer é que os livros em meio virtual recebam o mesmo tratamento da imunidade que os impressos. Porque há aqueles que preferam os impressos ao invés do virtual e vice-versa.

Dando continuidade, o insigne professor Luiz Edmundo Celso Borba, em seu artigo sobre tributação em meio eletrônico-digital - **A Tributação, Eletrônico-Digital, levando-se em conta o ICMS**: Algumas Provocações Acerca do Fato Gerador e do Fundo de Comércio Virtual, com Base no Hodierno Estado de Conhecimento⁶ -, ensina que o ambiente cibernético é um espaço sem fronteiras e que a revolução informativa, como a internet é um recurso de alta praticidade. Infelizmente, acrescenta Luiz Edmundo Borba, a Internet ainda é realidade para poucos.

E, se a internet é para poucos, o livro em meio virtual também o é. Por isso, mais um argumento capaz de trazer benefícios: a imunidade tributária. Também é verdade que o meio digital vem se difundindo nas classes menos abastadas.

Nesta ocasião, não se faz importante distinguir *E-books*, livros virtuais, CD-rom, ou outras mídias digitais (ou virtuais), desde que abarquem a finalidade de livro assim o será considerado.

E, partindo-se da perspectiva aventada por pelo professor Edmundo Borba, que também acredita que a imunidade tributária se aplica a estes instrumentos culturais, afirma que:

O que realmente importa não é o meio físico onde a obra, a ideia, é transportada, mas sim ela própria, seu conteúdo, sendo, estes, protegidos pelo manto constitucional. O legislador constituinte, em 1988, não tinha acesso à nova realidade, já que à época inexistiam livros virtuais, dados em CDs. mal existia a internet.
[...]

⁶ Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/49rk/a-tributacao-eletronico-digital-levando-se-em-conta-o-icms-algumas-provocacoes-acerca-do-fato-gerador-e-do-fundo-de-comercio-virtual-com-base-no-hodierno-estado-de-conhecimento-luiz-edmundo-cels>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

daí a necessidade do Estado abrir mão da arrecadação, pensando em algo maior, o bem estar coletivo; não interessando o meio físico onde se transportam as idéias, a informação (quer sejam fruto da literatura, ou do jornalismo) (BORBA, p. 3, 2008).

Se se partir para um conceito legal de livro, nada melhor do que a lei nº 10.753, que explicita em tamanha propriedade:

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:

I - assegurar ao cidadão o pleno exercício do direito de acesso e uso do livro;

II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;

III - fomentar e apoiar a produção, a edição, a difusão, a distribuição e a comercialização do livro;

IV - estimular a produção intelectual dos escritores e autores brasileiros, tanto de obras científicas como culturais;

V - promover e incentivar o hábito da leitura;

VI - propiciar os meios para fazer do Brasil um grande centro editorial;

VII - competir no mercado internacional de livros, ampliando a exportação de livros nacionais;

VIII - apoiar a livre circulação do livro no País;

IX - capacitar a população para o uso do livro como fator fundamental para seu progresso econômico, político, social e promover a justa distribuição do saber e da renda;

X - instalar e ampliar no País livrarias, bibliotecas e pontos de venda de livro;

XI - propiciar aos autores, editores, distribuidores e livreiros as condições necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei;

XII - assegurar às pessoas com deficiência visual o acesso à leitura (grifos nossos).

Mais adiante, a própria legislação argumenta:

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 (grifos nossos).

Resta clarividente que livro em meio digital, magnético e ótico são livros. Não há quaisquer dúvidas ao seu inequívoco texto e implemento imunizante. O que resta dificultoso acreditar é o porquê da não extensão da imunidade ao livro em meio virtual, se, como visto, possui a mesma característica do impresso, já existe lei que assim o prevê.

Isto posto, toda e qualquer argumentação contrária além de ter por rechaçada, desprivilegia o conceito legal já estatuído, desvirtua o sentido constitucional de livro, fere o bom senso, dilacera a interpretação teleológica (mais segura ao caso) e vai de encontro ao progresso (na verdade, vai totalmente contra o progresso). Progresso da humanidade, cultura e meio ambiente.

6 CONCLUSÃO

A Carta da República conferiu imunidade a periódicos, jornais, livros e papel que seja utilizado para impressão, em seu art. 150, inciso VI, alínea “d”. Não conceituou o objeto livro, tampouco distinguiu, por sua vez, se era de papel, virtual, plástico, eletrônico etc.

Viu-se que a imunidade era garantia fundamental do contribuinte contra os abusos do Estado. E, por conseguinte, foi considerada como cláusula pétrea. Visa com esta garantia, proteger a liberdade de expressão e veiculação de ideias, propagação cultural, educação, acessibilidade, isonomia (tanto no sentido de tributar livro impresso ou não, seja ele de que material for, como também a igualdade de condições, atendendo as necessidades ou deficiência de cada um), proteção ambiental e econômica, forma de erradicação de pobreza, enfim, proporcionar um custo-benefício melhor a toda uma nação.

Dentre todos os métodos de interpretação, lobrigou que o teleológico era o mais seguro – entendimento do Supremo Tribunal Federal –, além do que, atendia a essencialidade da norma, dando-lhe uma eficácia completa em consideração ao que se propõe. Ou seja, dar mais sentido e alcance ao dispositivo da lei.

A imunidade, sobretudo, é de índole objetiva, ou seja, recai sobre o objeto (livro), e apenas sobre impostos.

O livro (jornais, periódicos e o papel utilizado) não se limita a linguagem escrita. Bastando que possa transmitir conhecimento, cultura, informação, numa forma concatenada de ideias, seja escrito, desenhado ou em gráficos. Posto que a definição deste objeto é, pelo conteúdo que apresenta, e não pela forma. Noutras palavras: livros de papel, *e-books*, CD-Rom, *pendrives*, áudio livro, CD, apostilas, lista telefônica, fascículos, álbum de figurinhas (STF, RE 179.893-SP), *tablets*, *readers*, insumos para produção (impressora e tinta), *Kindle*, em suma, vários “tipos” como estes, foram considerados imunes de tributação pela doutrina e jurisprudência autorizadas.

Por fim, tudo quanto foi exposto neste singelo trabalho, corroboram para a aplicação da imunidade tributária aos livros em meio virtual (*lato sensu*). Sendo inadmissível, atualmente, entendimento contrário, sob pena de se ferir não só o texto da Constituição Federal de 1988, mas também, caminhar ao retrocesso em todos os seus aspectos (jurídico, educacional, econômico, ambiental, social e cultural).

REFERÊNCIAS

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

ÁVILA, Humberto Bergmann. *In*: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de Interpretação de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORBA, Luiz Edmundo Celso. **A Tributação, Eletrônico-Digital, levando-se em conta o ICMS**: Algumas Provocações Acerca do Fato Gerador e do Fundo de Comércio Virtual, com Base no Hodierno Estado de Conhecimento. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/49rk/a-tributacao-eletronico-digital-levando-se-em-conta-o-icms-algumas-provocacoes-acerca-do-fato-gerador-e-do-fundo-de-comercio-virtual-com-base-no-hodierno-estado-de-conhecimento-luiz-edmundo-cels>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2014.

_____. **Constituição Federal** (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2014.

_____. **Código Tributário Nacional** (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

MADEIRA, Anderson Soares. **Emenda Constitucional 75, de 15.10.13 (PEC da Música)**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26792/emenda-constitucional-75-de-15-10-13-pec-da-musica>>. Acesso em: 29 de março de 2014.

MEYER-PFLUG, Samantha MARTINS. Do princípio da legalidade e da tipicidade. *In*: Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, p. 141-160, 2010.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. O princípio da legalidade tributária. *In*: BRANDÃO, Claudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coord.). **Princípio da Legalidade: Da dogmática Jurídica à Teoria do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, p. 283-298, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MESQUITA, Isabel Chaves Araújo; CONDE, Mariana Guedes. **A evolução gráfica do livro e o surgimento dos e-books**. Universidade Estadual do Piauí. Disponível em: <<http://www.intercom.org.br/papers/regionais/nordeste2008/resumos/R12-0645-1.pdf>>. Acesso em: 17 de março de 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.