Apontamentos sobre a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão*
Notes on the tax immunity of books, newspapers, periodicals and paper for the printing

*Cássio Cavalli***

RESUMO

Este artigo é sobre a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão. Esta hipótese de imunidade tributária foi instituída pela primeira vez na Constituição brasileira de 1946, em um contexto histórico específico. Esta hipótese de imunidade foi prevista pelos textos constitucionais posteriores, mas em contextos históricos e tecnológicos diferentes. Este artigo busca identificar os argumentos relacionados a esta espécie de imunidade tributária ao longo dos tempos, de modo a contribuir para a sua aplicação no contexto histórico e tecnológico atual.

* Artigo recebido em outubro de 2010 e aprovado em dezembro de 2010.
** Professor de direito empresarial da Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getulio Vargas (FGV).

PALAVRAS-CHAVE

Imunidade tributária — livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

ABSTRACT

This article is about the tax immunity of books, newspapers, periodicals and paper for the printing. This hypothesis of tax immunity was first enacted in the Brazilian Constitution of 1946, in a specific historical context. This hypothesis was provided by subsequent constitutional texts, but in different historical and technological contexts.This article seeks to identify the arguments related to this kind of tax immunity over time in order to contribute to its implementation in the current technological and historical context.

KEY-WORDS

Tax immunity — books, journals and paper used to print

1. Introdução

Conquanto remonte ao ano de 1946, a previsão constitucional da imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão é tema vivo e merecedor de estudos que possam contribuir para o debate que se entabula a seu respeito. Isso porque, de um lado, ainda não se formou consenso doutrinário acerca de diversos aspectos que envolvem o tema, bem como diuturnamente está a Corte Suprema a decidir questões que envolvem a referida imunidade. Ademais, diante das transformações tecnológicas relacionadas à informação, muitos dos debates que se supunham superados foram renovados, para verificar-se o atual alcance da norma de imunidade tributária no que respeita a fenômenos relacionados à veiculação de informações sob outras formas que não os livros, jornais e periódicos impressos em papel. Nesse contexto, destaca-se o debate doutrinário acerca da possibilidade ou não da extensão da imunidade referida aos denominados livros eletrônicos. A abordagem doutrinária que se faz acerca desse tema, de um lado, perpassa com novos olhares os argumentos empregados para a delimitação da imunidade tributária antes do advento da tecnologia da informação; e, de outro lado, a doutrina acaba por desenvolver novos argumentos relacionados ao tema ou, ao menos, a extrapolar argumentos preexistentes.

Desse modo, embora se possa afirmar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal esteja bem assentada, é certo que ela haverá de enfrentar questões decorrentes das novas transformações socioeconômicas. Daí a importância do debate doutrinário. Com efeito, dentro dos limites do presente trabalho, pretende-se perpassar os argumentos atualmente desenvolvidos em âmbito doutrinário, mas com a observância das decisões judiciais e das orientações doutrinárias acerca do tema desde suas origens.

Para tanto, o presente trabalho é dividido em duas partes. A primeira parte, intitulada *Normas de imunidade tributária e a gênese da imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão*, cuida de analisar o significado dogmático que se atribui à imunidade tributária (*Limitação constitucional da competência tributária*), para logo após investigar o contexto em que se instituiu a hipótese de imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão (*Gênese da norma de imunidade tributária de livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão*), e, por fim, mediante um exercício de decomposição analítica, identificar quais as regras de interpretação da hipótese (*Regras de interpretação das normas de imunidade*). Na segunda parte, intitulada *Análise das espécies de imunidade sobre livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão*, pretende-se identificar os critérios utilizados para a delimitação das hipóteses da imunidade (*Delimitação das hipóteses de imunidade*), relacionando-se em seguida o tema à investigação específica da expressão *papel destinado à sua impressão* (*O papel destinado à sua impressão*), para, por fim, relacionar os critérios encontrados com a atual discussão sobre a imunidade do livro e os critérios empregados para definir o termo, à luz, inclusive, das transformações decorrentes da tecnologia da informação (*Imunidade do livro e os novos processos tecnológicos*).

I. Normas de imunidade tributária e a gênese da imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão

A. Limitação constitucional da competência tributária

Entre as hipóteses constitucionais de limitação de tributar encontram-se as regras pertinentes à imunidade tributária.[1] Por meio das normas de imuni-

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, p. 28, mar. 1997.

dade, retiram-se constitucionalmente do campo de incidência da norma tributária certas pessoas, bens ou negócios, consoante a lição de Fábio Fanucchi,[2] no sentido de que, conforme o escólio de Hugo de Brito Machado, a imunidade constitui um "obstáculo criado pela Constituição à incidência da norma jurídica de tributação",[3] pois "impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune".[4] Atuam as normas de imunidade de forma negativa,[5] por delimitar o campo de atuação das pessoas políticas.[6] Por essa razão, as normas de imunidade advêm de determinação constitucional originária[7] e, sob o aspecto formal, são indissociáveis da norma constitucional.[8] Em razão do fato de decorrerem de norma constitucional originária, constituem as hipóteses de imunidade cláusulas pétreas, de modo que não podem ser alteradas por Emenda Constitucional[9] e muito menos por normas infraconstitucionais.[10]

Ante essas características, disputam os autores se as regras de imunidade constituem limitações constitucionais ao poder de tributar ou normas que delimitam a competência tributária.[11] Para Amílcar de Araújo Falcão,[12] seguido por Ruy Barbosa Nogueira,[13] a imunidade constitui forma qualificada de não incidência, pela qual há a supressão de competência do poder de tributar em razão de norma constitucional. Caminho análogo segue Roque Antonio Carrazza, para quem as normas de imunidade não são propriamente limitação constitucional da competência tributária, mas apenas competência tributária,

---

[2] FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. I. 11. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1986. p. 381.
[3] MACHADO, op. cit., p. 28; _____. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 190; BONITO, Raphael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, *d*, da Constituição, aproveita aos *softwares*? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 42, p. 113, mar. 1999.
[4] MACHADO, op. cit., p. 191.
[5] CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 26, p. 119, nov. 1997.
[6] Ibid., p. 119, 123 e ss.
[7] FANUCCHI, op. cit., p. 382.
[8] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, p. 25, jul. 1998.
[9] CARRAZZA, op. cit., p. 122.
[10] Ibid., p. 123.
[11] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. *Ajuris*, v. 27, n. 83, p. 261, set. 2001.
[12] FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 64.
[13] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 167.

que são delineadas pela Constituição.[14] Conforme sustenta o autor, as normas de imunidade "criam um campo de incompetência tributária".[15] Razão parece assistir, com efeito, a Luiz Felipe Silveira Difini, para quem a imunidade consiste na

> limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não incidência, caracterizada pela não outorga constitucional da competência à criação da respectiva hipótese.[16]

No atual ordenamento constitucional, encontram as normas de imunidade amparo no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, onde lê-se:

> 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.

Em razão do teor normativo do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, a imunidade tributária alcança tão somente os impostos,[17] não alcançando, portanto, as contribuições da seguridade social, consoante decidiu o STF ao julgar o RE-AgR 34.2336-RS;[18] a Cofins, consoante decidiu o STF ao

---

[14] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 355 e ss., notadamente na p. 356, onde o autor afirma que as normas de imunidade tributária fixam a incompetência das pessoas políticas de estabelecerem tributos.

[15] _____. Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, op. cit., p. 121.

[16] DIFINI, op. cit., p. 263.

[17] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144. MACHADO, op. cit., p. 191.

[18] STF-2ª Turma, RE-AgR 34.2336-RS, rel. min. Eros Grau, j 20/-3-2007, DJe-013, v.u.: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. LIVROS. 1. A imunidade tributária prevista na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento".

julgar o RE 211.782-PR;[19] nem o Finsocial, conforme decidiu o STF ao julgar o RE 252.132-SP.[20] Alcança, assim, o ICMS, consoante decidiu o STF ao julgar o RE 220.154-RS;[21] bem como o IPMF, consoante o decidiu o STF no RE-AgR 247.224-RJ.[22]

---

[19] STF 2ª Turma, RE 211.782-PR, rel. min. Néri da Silveira, j. 28-8-1998, DJ 24-03-2000 PP-00066, v.u.: "EMENTA: Recurso extraordinário. Contribuição Social. COFINS. Incidência. Inconstitucionalidade. 2. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea 'd', da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. 3. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes. 4. Recurso extraordinário não conhecido".

[20] STF-1ª Turma, RE 252.132-SP, rel. min. Ilmar Galvão, j. 14-9-1999, DJ 19-11-1999 PP-00075, v.u.: "EMENTA: FINSOCIAL. LIVRO. COMERCIALIZAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CF/69, ART. 19, III, D. O reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, sob o império da EC nº 1/69, da natureza tributária da contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1940/82, não implicou a abrangência pela imunidade tributária da receita bruta da empresa, resultante de sua atividade com a comercialização de livros. Precedentes da Primeira Turma: RE 170.717 e RE 215.436. Recurso extraordinário conhecido e provido". Ver também o aresto seguinte: STF-1ª Turma, RE 170.717-PR, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 24-3-1998, DJ 8-5-1998 PP-00014, v.u.: "EMENTA: Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa. Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o FINSOCIAL já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações — esta, sim, imune —, nem repercute sobre o seu preço de venda". Ver, também, STF-2ª Turma, RE-AgR 278.636-SP, rel. min. Maurício Corrêa, j. 27-3-2001, DJ 1-6-2001 PP-00082, v.u.: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EC Nº 01/69. FINSOCIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE ASSEGURADA AO LIVRO, AO JORNAL, AO PERIÓDICO E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO. 1. A jurisprudência desta Corte, à luz da Constituição pretérita, reconheceu a natureza tributária do FINSOCIAL e a amplitude da imunidade assegurada ao livro, ao jornal, ao periódico e ao papel destinado à sua impressão, estendendo-a à fase de comercialização dos mesmos. 2. O FINSOCIAL, na presente ordem constitucional, é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social, não estando abrangido pela imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Carta Federal. Agravo regimental não provido".

[21] STF-1ª Turma, RE 220.154-RS, rel. min. Octavio Gallotti, j. 17-3-1998, DJ 23-10-1998 PP-00011, v.u.: "EMENTA: ICMS. FATO GERADOR. MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Insumos destinados à impressão gráfica. O Plenário do Supremo Tribunal já se pronunciou sobre ambas as questões, decidindo que o fato gerador do ICMS nas operações relativas à mercadoria importada ocorre quando de sua entrada no território nacional, por ocasião do desembaraço aduaneiro, não mais prevalecendo o entendimento que se adotou na vigência da Carta anterior (RE 193.817-RJ, DJ 05.ll.96), e que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'd', da CF, abrange somente o papel e os filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476-SP, 190.761-SP e 178.863-SP). Recurso Extraordinário do Estado conhecido e provido. Recurso Extraordinário da contribuinte não conhecido".

[22] STF-2ª Turma, RE-AgR 247.224-RJ, rel. min. Cezar Peluso, j. 6-3-2007, DJe-004, "EMENTAS: 1. RECURSO. Agravo. Regimental. Recurso extraordinário interposto sem a indicação da alínea 'a', do inc. III, do art. 102, da Constituição Federal. Art. 321 do RISTF. Admissibilidade. Há a mitigação do rigor formal exigido pelo art. 321 do RISTF quando das razões recursais é possível aferir violação ao texto constitucional. 2. TRIBUTO. Imposto. I.P.M.F. Inexigibilidade. Imunidade tributária relativa à edição de livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão. Agravo regimental não provido. Esta Corte declarou a inconstitucionalidade do imposto provisório sobre

B. Gênese da norma de imunidade tributária de livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão

Interessa-nos, no presente ensaio, a espécie de imunidade tributária prevista na alínea *d*, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal.

A origem da regra remonta ao texto Constitucional de 1946,[23] em que se estabeleceu a imunidade tributária do "papel de imprensa",[24] mediante a norma encontrada no art. 31, inciso V, alínea *c*, onde se lia: "Art. 31 – A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V – lançar impostos sobre: c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros." A inserção no texto constitucional de referida regra decorreu de proposta do então deputado federal Jorge Amado,[25] e tinha por propósito evitar fossem os veículos de comunicação objeto de perseguição e controle político por meio da tributação,[26] como havia ocorrido durante o Estado Novo.[27] A essa orientação

movimentação financeira – IPMF, em decorrência da violação ao disposto no art. 150, inciso VI, alíneas a, b, c e d, da Constituição Federal". Em igual sentido, ver também STF-Tribunal Pleno, ADI-MC 986-DF, rel. min. Néri da Silveira, j. 10-2-1994, DJ 8-4-1994 PP-07226, v.u.: "Ação direta de inconstitucionalidade. Portaria n. 699, de 29/12/1993, do Ministro de Estado da Fazenda, que declara não estar sujeita a incidência do IPMF a aquisição de papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos pelos fabricantes, editores e empresas jornalísticas. Pretende-se a declaração de inconstitucionalidade da referida portaria por ter reconhecido a imunidade tributária apenas no tocante às operações aludidas, não incluindo as demais movimentações bancárias relativas a operações diretamente vinculadas à feitura de jornais e periódicos, sustentando-se contrariedade ao art. 150, VI, 'd', da constituição federal. Referendo de despacho, no recesso, que indeferiu a cautelar requerida. Segundo a inicial, estaria configurada hipótese de inconstitucionalidade por omissão de portaria para tornar efetiva a norma constitucional mencionada, inviabilidade de conversão da ação direta de inconstitucionalidade em ação de inconstitucionalidade por omissão, a que se refere o parágrafo 2, do art. 103 da Lei Maior de de 1988. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, prejudicada a matéria relativa ao referendo do despacho".

[23] A norma inexistia nas constituições anteriores à de 1946. DIFINI, op. cit. , p. 266.

[24] Ibid.

[25] CARRAZZA, Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, op. cit., p.134.

[26] Ibid. DIFINI, op. cit., p. 266. Conforme ensina Roque Antonio Carrazza, a "expressa alusão ao papel de imprensa deve-se a razões puramente históricas: o Governo, durante o Estado Novo, impedia que os jornais de oposição recebessem papel de imprensa. Esta prática arbitrária teria inspirado o Constituinte de 1946 a proibir que as pessoas políticas tributassem, por via de imposto, o 'papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros' (art. 31, V, 'c')." CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144.

[27] "Certo é que o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático. E a prova disso é que tais impostos já tiveram gênese para esse fim e duraram, em alguns países civilizados, até a segunda metade do século passado." BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 193.

política da referida norma de imunidade, assomava-se o objetivo de promover o interesse cultural,[28] consoante registra Aliomar Baleeiro acerca da defesa do parlamentar Jorge Amado. Nesse sentido, a constituição optou pelos "valores espirituais, que, ao mesmo tempo, coincidiam com a necessidade de preservar-se a liberdade crítica e de debate partidário através da imprensa".[29]

Com efeito, a esse tempo, a norma de imunidade era orientada à tutela da liberdade de expressão da crítica política e, também, à promoção de interesses culturais, e caracterizava-se como espécie de imunidade objetiva por abranger apenas o *papel de imprensa*.

A norma de imunidade foi igualmente adotada na Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, que em seu art. 19, inciso III, alínea *d*, dispunha: "Art. 19 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – instituir imposto sobre: d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão". Em relação ao texto constitucional anterior, houve importante avanço no sentido de que substitui-se a expressão *lançar imposto* pela expressão dogmaticamente mais adequada *instituir imposto*. Ademais, a *salutar norma*, consoante a dicção de Roque Antonio Carrazza,[30] foi *mais generosa* do que a Carta Constitucional anterior,[31] pois, em razão da inversão dos termos empregados em sua redação, ampliou seu campo de atuação ao albergar não somente o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, mas também aos próprios livros, jornais e periódicos, o que é, a toda evidência, hipótese sensivelmente mais ampla. Conforme observou Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, ao comentar o art. 19, III, *d*, da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969 esse dispositivo *foi além* da Constituição de 1946.[32]

Quando da Assembleia Nacional Constituinte de 1986, conforme registra Luiz Felipe Silveira Difini, o Instituto dos Advogados de São Paulo (Iasp) e a Associação Brasileira de Direito Financeiro sugeriram fosse o art. 150, V, *d*, assim redigido: "*d*) livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como o papel e outros insumos, e atividades relacionadas com sua produção e circulação".[33]

---

[28] Ibid., p. 191.
[29] Ibid., p. 192.
[30] CARRAZZA, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144.
[31] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 92.
[32] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967; com a Emenda n. 1 de 1969*. II. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 429. Em igual sentido, ver DIFINI, op. cit., p. 267.
[33] DIFINI, id., p. 267.

No entanto, preferiu o constituinte originário emprestar ao art. 150, inciso VI, alínea *d*, a redação seguinte: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão". O texto constitucional de 1988 praticamente repetiu o texto da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969.

C. Regras de interpretação das normas de imunidade

Há consenso doutrinário acerca da ideia de que as normas de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla.

Isso decorre do fato de que, em primeiro lugar, por se encontrarem as normas de imunidade no texto constitucional, deve-se reconhecer a supremacia da Constituição,[34] de modo a fazer efetiva a previsão imunizante. Nesse sentido, consoante ensina Huge de Brito Machado, "não se justifica, por isto mesmo, qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante".[35] Isto é, deve o intérprete assegurar "certas situações fundamentais do regime político consagrado na Constituição".[36] Assim, conforme o escólio de Roque Antonio Carrazza, "a Constituição não quer que certas pessoas venham a ser alvo de tributação",[37] razão pela qual pode-se concluir que as normas imunizantes dispõem acerca de "matéria de ordem pública".[38]

Com efeito, não se deve restingir, na interpretação da norma de imunidade, a utilizar-se o método interpretativo do art. 111 do CTN, que determina que se deve interpretar literalmente a norma tributária, pois ele versa sobre isenção.[39] Por conseguinte, como as normas de imunidade não consistem em privilégio nem em favor fiscal,[40] interpretar-se literalmente norma de imuni-

[34] NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS — comercialização de conteúdos digitais na internet — imunidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 74, p. 91, nov. 2001.
[35] MACHADO, Não incidência, imunidades e isenções no ICMS, op. cit., p. 30.
[36] MORAES, op. cit., p. 21.
[37] CARRAZZA, Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, op. cit., p. 121.
[38] Ibid.
[39] DIFINI, op. cit., p. 263; e também CARRAZZA, op. cit., p. 135.
[40] MORAES, op. cit., 27.

dade tributária é conduta *precipitada* e *inadequada*.[41] Deve, pois, ser ampla a interpretação de norma de imunidade tributária, no sentido de que se deve adotar todos os métodos de interpretação.[42] Conclusão corroborada pelo argumento sustentado por Guilherme Pereira das Neves, segundo o qual, se as normas de imunidade não podem ser reduzidas por Emenda Constitucional, que dirá por interpretação.[43] Daí porque ensina Roque Antonio Carrazza que a "imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal), '*restrições ou meios termos*', a não ser, é claro, aqueles que já estão autorizados na própria Lei Maior".[44]

A pluralidade de métodos utilizados para a interpretação da norma de imunidade tributária[45] pode ser assim descrita.

Em primeiro lugar, deve-se interpretar de maneira ampla a regra de imunidade para promover-se a finalidade da norma.[46] Com efeito, conforme ensina Hugo de Brito Machado, na "interpretação das normas sobre imunidade, portanto, deve ser afastado o elemento jurídico formal, sempre que este esteja sendo obstáculo no caminho da realização do princípio que justifica a norma imunizante".[47] Ou seja, é "o aspecto teleológico da imunidade que informa seu conceito", consoante registra o escólio de Bernardo Ribeiro de Moraes.[48]

A determinação do fim a que se destina a norma, que se relaciona à promoção de princípios constitucionais,[49] é obtida mediante recurso ao "motivo primordial que as inspirou".[50] Nesse sentido, mediante interpretação histórica[51] do dispositivo, afere-se que o dispositivo relaciona-se à garantia do "livre pensar".[52] Assim é que, à luz da Carta Constitucional anterior, decidiu o STF

---

[41] NEVES, op. cit., p. 53.
[42] DIFINI, op. cit., p. 263.
[43] NEVES, op. cit., p. 95.
[44] CARRAZZA, op. cit., p. 122.
[45] Acerca da sistematização dos critérios empregados para interpretar-se a expressão *livro*, veja o substancial ensaio de ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, v. I, n. 5, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>.
[46] NEVES, op. cit., p. 55. CARRAZZA, op. cit., p. 129. MORAES, op. cit., p. 40.
[47] MACHADO, op. cit., p. 30.
[48] MORAES, op. cit., p. 20.
[49] BONITO, op. cit., p. 121.
[50] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. CD-ROM e imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, p. 168-170, ago. 2002.
[51] NEVES, op. cit., p. 55.
[52] Ibid., p. 93.

que a imunidade deve ser interpretada em consonância com os princípios da liberdade de opinião e da difusão de ideias.[53]

Com efeito, a imunidade do livro, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão relaciona-se ao princípio da liberdade de pensamento, previsto no art. 5º, inciso IV da Constituição Federal ("é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato"), e no inciso IX do mesmo artigo ("é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença").[54] Por serem os livros, jornais e periódicos "instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural, cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar".[55] Nesse sentido, Hugo de Brito Machado refere decisão lavrada pelo Tribunal Pleno do STF por ocasião do julgamento do RE 87.049-SP,[56] em que se assentou que: "Jornais e periódicos — I.S.S. — imunidade tributária (exegese do art. 19, III, d, da ec. n. 1/1969). A imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda. Recurso extraordinário não conhecido." Nesse sentido, a promoção da liberdade de pensamento compreende a liberdade de imprensa,[57] que visa "facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo".[58] Além da

---

[53] STF-2ª Turma, RE 109.484-PR, rel. min. Celio Borja, j. 22-4-1988, DJ 27-5-1988 PP-12967, v.u.: "Constitucional. Tributário. FINSOCIAL. Livro. Jornal. Periódicos. Comercialização. Imunidade. art. 19, III, d, da Constituição Federal. — Reconhecidas, em precedentes do Supremo Tribunal Federal, a natureza tributária do 'FINSOCIAL' e a amplitude da imunidade assegurada pelo art. 19, III, d, da carta política em vigor, ao livro, ao jornal, aos periódicos e ao papel destinado a sua impressão, há de estender-se a proteção constitucional — até em razão do princípio da liberdade de opinião e de difusão de ideias (art. 153, parágrafo 8, CF) — à fase de comercialização que, sem dúvida, se compreende na imunidade. Reconhecido e provido para deferir a segurança impetrada".

[54] BRITO, Edvaldo. Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 26, fev. 1996..

[55] MACHADO, op. cit., p. 34.

[56] STF-Tribunal Pleno, RE 87.049-SP, rel. min. Xavier de Albuquerque, j. 13-4-1978, DJ 1-9-1978. Registre-se que não é este o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, conforme pode verificar-se em STS-1ª Turma, RE 229.703-SP, rel. min. Moreira Alves, j. 16-4-2002, DJ 17-5-2002 PP-00066, v.u.: "EMENTA: — ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, 'd', da Constituição. — Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel — assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto — estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, 'd', da Constituição. — No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confecção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido".

[57] CARRAZZA, op. cit., p. 125.

[58] Ibid.

imprensa, defende-se que a liberdade de pensamento alcança "todas as formas de comunicação entre pessoas, principalmente a escrita",[59] tendo em vista que "a própria democracia de um País é diretamente proporcional ao grau de livre manifestação do pensamento que nele existe".[60]

Consoante o escólio de Aliomar Baleeiro, há dois objetivos principais que são visados pela norma de imunidade dos livros, jornais e periódicos, quais sejam "amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária".[61] A esses dois objetivos, Roque Antonio Carrazza acresce um terceiro, consistente em "facilitar a difusão da cultura, barateando os livros, jornais e periódicos. Ora, pela mesma razão, entendemos perfeitamente sustentável que o benefício se estenda a outros *insumos*, que também viabilizam o atingimento deste louvável objetivo".[62] Por essa razão, o referido autor sustenta que se deva realizar uma interpretação *mais elástica* da Constituição, de modo a "democratizar a cultura e a divulgação do pensamento".[63]

No entanto, da promoção da liberdade de pensamento e de expressão, tende a doutrina a afirmar que há outros fins igualmente tutelados pela norma de imunidade, que é instituída por questões de interesse geral, religiosas, sociais, morais, culturais e políticas;[64] vale dizer, por motivos de ordem extrajurídica,[65] serve a regra de imunidade para resguardar princípios, interesses ou valores tidos como fundamentais pelo Estado.[66] É o quanto ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem em seu

> *aspecto sistemático* a imunidade tributária constitui um instrumento político-constitucional, utilizado pelo legislador constituinte, para resguardar determinados princípios fundamentais do regime, na defesa

---

[59] Ibid.
[60] Ibid.
[61] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. op. cit., p. 191.
[62] CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144.
[63] Ibid., p. 256, nota de rodapé 144.
[64] MORAES, op. cit., p. 20.
[65] Ibid., p. 21.
[66] Ibid., p. 20-21. Para o mesmo autor, "a educação, a cultura e a própria democracia se não podem prescindir dos livros, dos jornais e dos periódicos, também não podem, nos dias que ora correm, abrir mão dos demais veículos de comunicação, que lhes fazem as vezes e, em muitos casos, até os substituem com vantagens. É por intermédio de todos eles que as pessoas têm acesso às informações, às artes, à cultura, ao lazer, às práticas religiosas, às ações governamentais etc." CARRAZZA, Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, op. cit., p. 126. Razão pela qual estas "imunidades não só são altamente louváveis, como necessárias ao perfeito funcionamento das instituições" (Ibid.).

> da incolumidade de certos valores éticos, culturais, sociais e políticos, evitando que sobre certas pessoas, coisas ou bens recaia o imposto.[67]

Em caso de dúvida acerca do alcance da norma de imunidade, deve-se recorrer ao adágio *in dubiis pro libertate*,[68] tendo em vista o interesse em promover-se a liberdade de manifestação de pensamento e de expressão, conforme previsto no art. 206, inciso II, da Constituição Federal.

A necessidade de promoção do pleno exercício de direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, conforme estabelecem os arts. 215 e 216, § 3º, da Constituição Federal, impõe seja interpretado de forma ampla o dispositivo normativo do art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal, de modo a amparar outras espécies de livros, que não apenas os impressos em papel, de modo a promover-se a educação.[69] Da mesma forma, a tutela da imprensa pela imunidade visa facilitar difusão da cultura.[70]

Ademais, é proibida qualquer restrição à manifestação do pensamento, de acordo com o disposto no art. 220, *caput* e § 1º, da Constituição Federal, razão pela qual a interpretação restritiva do dispositivo Constitucional acerca da imunidade equivaleria a ferir o fim visado pela Constituição. Igualmente é assegurado o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme estabelece o art. 225 da Constituição. Com efeito, restringir a regra de imunidade apenas ao livro impresso em papel equivale a incentivar a sua produção em detrimento da adoção de novas tecnologias que possam servir-lhe de sucedâneo na tarefa de veicular conhecimento. Desse modo, incentivar-se a produção de livro impresso em papel seria, inclusive, antiecológico.[71]

Relaciona-se também a regra de imunidade dos livros, jornais e periódicos à tutela de deficientes, de acordo com o art. 208, inciso III, da Constituição Federal. Com efeito, conforme pareceu a Roque Antonio Carrazza, a Bíblia gravada em fita auditiva protege o deficiente visual, razão pela qual deve ela ser albergada pela regra de imunidade dos livros, pois, do contrário, equivale a prejudicar o cego.[72] Ademais, tendo em vista a liberdade de culto religioso e que a formação religiosa é direito de todos,[73] tributar-se por meio de imposto

---

[67] MORAES, op. cit., p. 24.
[68] CARRAZZA, op. cit., p. 134.
[69] BONITO, op. cit., p. 124.
[70] CARRAZZA, op. cit., p. 134.
[71] Ibid., p. 127.
[72] Ibid., p. 136-137.
[73] Ibid., p. 139.

livros ou veículos que sirvam a esse propósito equivale a não promover os fins constitucionais. Por fim, tendo em vista que o imposto significa limitação ao direito de propriedade, que é constitucionalmente tutelado, deve-se interpretar com "uma certa dose de liberalidade, comportando extensão".[74]

Por essas razões, a interpretação do dispositivo constitucional que prevê a imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão, "deve ser *teleológica*, razão pela qual o sentido deve ser lato".[75] Vale dizer, alberga a norma de imunidade os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão, bem como os seus sucedâneos.[76] Nesse sentido, decidiu o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal:[77]

> IMUNIDADE — IMPOSTOS — LIVROS — JORNAIS E PERIÓDICOS — ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.

Entretanto, parte minoritária da doutrina, como faz Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, sustenta que a expressão livro, e por conseguinte as demais expressões contidas no comando constitucional, "comporta interpretação extensiva, na busca de se alcançar a finalidade da Constituição, desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunidade".[78] Daí porque, consoante defende o mesmo autor, não é adequado interpretar a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição mediante o "uso de analogia integrativa, vale dizer, o preenchimento de lacunas deixadas pela norma, mesmo não havendo, por parte desta norma, a intenção de abranger casos

---

[74] Ibid., 133.
[75] Ibid., p. 128.
[76] Ibid.
[77] STF-Tribunal Pleno, RE 174.476-SP, rel. min. Maurício Corrêa, rel. para acórdão min. Marco Aurélio, j. 26-9-1996, DJ 12-12-1997 PP-65580, por maioria.
[78] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, p. 134, jun. 1998.

semelhantes".[79] Tal forma de interpretação, sustenta o autor, não afetaria a promoção dos fins constitucionais apontados pela doutrina como relevantes, pois "esses princípios não determinam a abrangência de imunidade tributária para todos os veículos de comunicação ou difusão de cultura, ciência ou informação, como por exemplo, o cinema, os produtos de informática, onde não há predominância da mídia escrita sobre o suporte papel".[80] No máximo, a promoção desses princípios seria realizada por meio de isenções fiscais.[81]

II. Análise das espécies de imunidade sobre livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão

A. Delimitação das hipóteses de imunidade

A imunidade de que trata a alínea *d* do inciso VI do art. 150 das Constituição Federal é classificada como sendo *tipicamente objetiva*,[82] consoante atestam Luiz Felipe Silveira Difini,[83] Hugo de Brito Machado[84] e Aliomar Baleeiro.[85] Diz-se que a espécie de imunidade é objetiva porque "protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade",[86] conforme havia observado Aliomar Baleeiro ao comentar o disposto no art. 31, V, *c*, da Constituição de 1946. Por ser espécie de imunidade tributária objetiva, a norma de imunidade delimita seu campo de incidência (livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão) e, assim, visa promover os fins constitucionalmente albergados.[87] Por ser imunidade objetiva, a espécie ora em análise não protege a receita bruta da empresa decorrente da comercialização de livros, conforme pode ler-se no RE 170.717-PR julgado pelo STF.[88]

---

[79] Ibid.
[80] Ibid., p. 134.
[81] Ibid., p. 134.
[82] MACHADO, *Curso de direito tributário*, op. cit., p. 196. DIFINI, op. cit., p. 268.
[83] DIFINI, op. cit., p. 268.
[84] MACHADO, op. cit., p. 196. DIFINI, op. cit., p. 268.
[85] BALEEIRO, op. cit., p. 191.
[86] Ibid.
[87] BONITO, op. cit., p. 115.
[88] STF-1ª Turma, RE 170.717-PR, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 24-3-1998, DJ 8-5-1998 PP-00014, v.u.: "EMENTA: Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa. Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o FINSOCIAL já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa, a qual, embo-

Em que pese a posição majoritária da doutrina, Guilherme Pereira das Neves e Roque Antonio Carrazza sustentam que a espécie é de imunidade subjetiva, pois deve-se analisar o termo livro, não em relação à coisa, livro, mas em relação ao sujeito que se relacione com o livro,[89] tendo em vista que a norma de imunidade beneficia pessoas, nas suas características ou nas suas relações com fatos.[90]

Desse modo, no que respeita à hipótese de imunidade contida no texto *papel que se destina a sua impressão*, há de aferir-se qual a destinação que se dá ao papel, de modo a determinar-se se ele será ou não tributado. Nesse sentido é a lição de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, para quem o "fim a que se destina o papel é que o imuniza, de modo que o jornal, o periódico e cada editora ou impressora podem importá-lo com explicitude do fim".[91] Ante a ampliação da hipótese de imunidade nas Cartas Constitucionais de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, e na de 1988, a albergar não mais apenas o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, mas também os próprios livros, jornais e periódicos, enquanto produto final, surgiu a necessidade de se delimitar não mais apenas qual papel é apto e efetivamente destinado à impressão. Cumpria, pois, delimitar no que consistiriam livros, jornais e periódicos. Conforme bem apanhou Luiz Felipe Silveira Difini ao analisar a doutrina acerca do âmbito de abrangência da imunidade tributária, "é que se a '*mens legis*' da imunidade é o interesse de facilitar a propagação da cultura, via redução dos custos de confecção de jornais, livros e periódicos, a interpretação finalística estaria a indicar que todos os insumos — e não apenas o papel — deveriam ser abrangidos pela imunidade."[92] No mesmo sentido é o escólio de Hugo de Brito Machado, ao sustentar que a interpretação a ser

---

ra produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações — esta, sim, imune —, nem repercute sobre o seu preço de venda". Ver, também, STF-2ª Turma, RE-AgR 278.636-SP, rel. min. Maurício Corrêa, j. 27-3-2001, DJ 1-6-2001 PP-00082, v.u.: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EC Nº 01/69. FINSOCIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE ASSEGURADA AO LIVRO, AO JORNAL, AO PERIÓDICO E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO. 1. A jurisprudência desta Corte, à luz da Constituição pretérita, reconheceu a natureza tributária do FINSOCIAL e a amplitude da imunidade assegurada ao livro, ao jornal, ao periódico e ao papel destinado à sua impressão, estendendo-a à fase de comercialização dos mesmos. 2. O FINSOCIAL, na presente ordem constitucional, é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social, não estando abrangido pela imunidade prevista no artigo 150, VI, 'd' da Carta Federal. Agravo regimental não provido".

[89] NEVES, op. cit., p. 93.

[90] CARRAZZA, op. cit., p. 120.

[91] PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 428.

[92] DIFINI, op. cit., p. 269.

adotada consiste na teleológica,[93] de modo a abranger a norma de imunidade não somente o exemplar, mas todos os insumos e equipamentos utilizados na produção dos livros, jornais e periódicos.[94]

Note-se que, até aqui, há três hipóteses presentes. A primeira, que entende que o papel apto e efetivamente destinado à impressão de livros, jornais e periódicos é imune à tributação, para promover fins culturais e de liberdade de expressão. A segunda, que não exclui a primeira, entende que não somente o papel, mas igualmente os livros, jornais e periódicos, enquanto objetos autônomos são igualmente imunes à tributação. Nessa espécie, todos os elementos que sejam agregados ao produto final serão imunes à tributação. A terceira hipótese, não excludente da primeira, mas excludente da segunda, entende que os livros, jornais e periódicos são imunes à tributação bem como todos os insumos utilizados em sua produção, incluídos, aqui, aqueles insumos que não são agregados fisicamente ao produto final.

Na primeira hipótese, a questão que se coloca é entre meio e fim, ou seja, entre a determinação de qual papel será imune a ponto de promover-se o fim de liberdade de expressão e a cultura.

O conflito que se estabelece entre a segunda e a terceira hipótese é marcado por um problema de ponderação, tendo em vista que são acordes os autores para os quais a finalidade da norma de imunidade é promover a liberdade de pensamento e de expressão, mediante o barateamento do produto a ser comercializado. A questão que se coloca, assim, consiste em verificar qual meio é mais adequado à promoção do fim. Mas não apenas. É que, tendo em vista ser evidente que quanto mais barato for o produto final, maior será a comercialização de livros, jornais e periódicos, a tendência será optar-se pela ampliação da hipótese de imunidade. No entanto, deve-se verificar, nesse exercício interpretativo, se o meio escolhido não limita excessivamente outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva ou dos princípios que se relacionam ao financiamento do Estado por meio da tributação, que se relacionarão à possibilidade de o Estado, por outros meios, promover os fins culturais.

É que, conforme observou Aliomar Baleeiro ao interpretar a Constituição Federal de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969, a redação do disposto no art. 19, III, *d*, se interpretada literalmente, acabaria por abranger o papel destinado a

[93] MACHADO, op. cit., p. 196.
[94] Ibid., p. 197.

qualquer impressão, o que, no entanto, consoante a lição do autor, não seria adequado, pois o objetivo constitucional almejado relacionava-se à difusão da cultura. Por essa razão, não "teve a Constituição Federal o propósito de beneficiar a impressão de catálogos, anúncios e papéis de interesse mercantil exclusivo".[95] Essa, aliás, a orientação seguida em dois arestos citados pelo autor: o RMS 17.804/67, que excluía do âmbito da imunidade o papel utilizado para a impressão de guia telefônico; e, no que respeita à imunidade dos periódicos, o RMS 10.114/65, que excluía do âmbito da regra de imunidade o imposto de transmissão do imóvel de jornal. Essa já era a posição de Aliomar Baleeiro quando da vigência do texto constitucional de 1946, ao propor fosse interpretada a expressão "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos ou livros", encontrada no art. 31, V, *c*, da Constituição de 1946, primeiramente por exclusão, pois "tributa-se sempre o papel inadequado para impressão, como o transparente, o fortemente colorido, o *Kraft*, o decorado".[96] Como segundo critério, dever-se-ia, por meio de lei ordinária, "como anteriormente à Constituição já se fazia no Brasil, a marca distintiva para assinalar o papel importado, fabricado ou vendido, livre de impostos, para impressão de livros, jornais e periódicos".[97]

B. A delimitação das hipóteses de imunidade em relação a seus fins

Os principais fins que se pretende promover com a imunidade de livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão consistem na liberdade de expressão e na difusão da cultura. Nisso parecem estar acordes os autores.

Por essa razão, não estão albergados pela norma de imunidade os livros empregados na escrituração empresarial. Nesse sentido, afirmou Aliomar Baleeiro que os "livros são os de leitura, não os pautados para escrituração e fins análogos".[98] Da mesma maneira, a norma de imunidade não alcança os "cartazes, como os folhetos de propaganda e o papel em que se imprimem",[99] conforme observa Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda. Na categoria folhetos

---

[95] BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, op. cit., p. 92.
[96] _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, op. cit., p. 192.
[97] Ibid.
[98] BALEEIRO, op. cit., p. 92.
[99] PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 429.

de propaganda, inclui-se o "boletim distribuído regularmente por empresas privadas, para a difusão de seus negócios, propaganda, orientação de agentes e empregados etc.".[100]

Note-se que, conquanto seja consenso de que livros de escrituração sejam livros, bem como não soe estranho que certos boletins de empresas privadas distribuídos periodicamente possam ser chamados de periódicos, não há dissenso doutrinário acerca da sua não inclusão na norma de imunidade tributária.

Ao que parece, isso é devido ao fato de que, conquanto possam ser denominados livros e periódicos, eles não desempenham a função de promover a liberdade de expressão política e de difundir a cultura. Essa conclusão, no entanto, conduz a duas outras.

De um lado, para o texto constitucional, serão considerados livros, jornais e periódicos somente aqueles que de alguma forma promoverem a liberdade de expressão, notadamente a liberdade de crítica política, e servirem à difusão cultural. Por essa razão, Aliomar Baleeiro ao interpretar o disposto no art. 19, inciso III, alínea *d*, da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, observou que interpretação literal do dispositivo acabaria por abranger o papel destinado a qualquer impressão, o que, no entanto, consoante a lição do autor, não seria adequado, pois o objetivo constitucional almejado relacionava-se à difusão da cultura. Consoante asseverou o autor, não "teve a Constituição Federal o propósito de beneficiar a impressão de catálogos, anúncios e papéis de interesse mercantil exclusivo".[101] Nessa linha interpretativa inseria-se o aresto RMS 17.804/67, do Supremo Tribunal Federal, que excluía do âmbito da imunidade o papel utilizado para a impressão de guia telefônico.

No entanto, pode haver livro, jornal e periódico que sirva a ambos os propósitos, quais sejam, o de promover a cultura e o de servir a interesses comerciais publicitários, conforme registrou Aliomar Baleeiro acerca do que denominou *livro útil*, consistente no "didático p. ex., para distribuição gratuita e colaboração com os serviços públicos de educação, possa conter discreta propaganda do ofertante ou de 3º, como meio de prover-lhe o custo".[102] Desse modo, seria livro, jornal e periódico aquele que fosse voltado à promoção dos fins constitucionais e que contivesse publicidade na medida necessária ao financiamento de seu custo. Caso a publicidade ultrapassasse essa medida,

[100] BALEEIRO, op. cit., p. 92.
[101] Ibid., p. 92.
[102] Ibid., p. 92.

deixaria de haver a imunidade tributária. Relaciona-se este raciocínio, a toda evidência, ao princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, o livro, ou jornal ou periódico que contiver propaganda que lhe exceda o custo de produção não será albergado pela norma de imunidade ante o fato de que ele já é, por si só, capaz de financiar-se. Essa lógica, conquanto não adotada pela doutrina, nem pelos tribunais, permeia implicitamente algumas assertivas doutrinárias e decisões jurisprudenciais.

A definição do que seja livro, jornal e periódico, enquanto meios aptos à promoção de fim, foi substancialmente ampliada mediante o reconhecimento de que há outro fim igualmente tutelável, consistente na *utilidade pública* do livro, jornal ou periódico. Assim, conforme sustenta Roque Antonio Carrazza, dentro da interpretação ampliativa do texto constitucional, insere-se a linha doutrinária e jurisprudencial que estende a imunidade aos livros ou periódicos de *utilidade pública*, como as listas telefônicas, que, de um lado, não contêm textos literários e, de outro, contêm por vezes publicidade paga.[103] Nesse sentido, aliás, foi a decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal ao julgar RE 101.441-RS,[104] em decisão assim ementada:

> Imunidade tributária (art. 19, III, 'd', da C.F.). I.S.S. — Listas telefônicas. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao I.S.S., (art. 19, III, "d", da C.F.), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos "periódicos", imunizando-se ao tributo, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os "periódicos" que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filósofico, mas de "inegável utilidade pública", como é o caso das listas telefônicas. Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra "d" do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança.

De outro lado, na apreciação valorativa de livro, jornal e periódico para verificar-se o alcance da norma de imunidade tributária mediante a aferição

---

[103] CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144.
[104] STF-Tribunal Pleno, RE 101.441-RS, rel. min. Sydney Sanches, j. 4-11-1987, DJ 19-8-1988, v.u. quanto ao mérito e por maioria quanto ao provimento.

da sua capacidade de promover os fins constitucionalmente tutelados, não se poderá estabelecer distinções que limitem a liberdade de expressão por meio de censura, conforme observou Luiz Felipe Silveira Difini.[105] Nesse sentido, ao decidir o RE 221.239-SP,[106] assentou a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal que:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Note-se que a tutela dos fins constitucionais de liberdade de expressão e de difusão de cultura, bem como do reconhecimento de que se deve tutelar certos veículos de utilidade pública, bem como a proibição de interpretar-se norma de imunidade para censurar-se publicação, não alcança qualquer *meio* de comunicação, mas apenas aqueles que consubstanciem livros, jornais e periódicos. Assim, a norma de imunidade tributária não abrange outros veículos de comunicação, como os de radiodifusão e os televisivos, consoante já decidiu reiteradamente o Supremo Tribunal Federal.[107] Essa é, aliás, a lição de

---

[105] DIFINI, op. cit., p. 268.

[106] STF-2ª Turma, RE 221.239-SP, rel. min. Ellen Gracie, j. 25-5-2004, DJ 6-8-2004 PP-00061, v.u.

[107] Nesse sentido, ver, por exemplo, STF-Tribunal Pleno, ADI-MC 773-RJ, rel. min. Néri da Silveira, j. 9-9-1992, DJ 30-4-1993 PP-07564, por maioria: "Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Constituição do Estado do Rio de Janeiro, art. 193, inciso Vi, letra 'd'; Lei n. 1.423, de 27.01.1989, do mesmo Estado, art. 40, inciso XIV. Extensão aos veículos de radiodifusão da imunidade tributária prevista na Constituição Federal para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Relevância jurídica do pedido e 'periculum in mora' caracterizados. Medida cautelar deferida, para suspender, 'ex nunc' e até o julgamento final da ação, na alinea 'd', do inciso VI, do art. 193, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, as expressões 'e veículos

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ao asseverar que são excluídas da norma de imunidade,

> mesmo atendendo às mesmas funções do livro, do jornal e dos demais periódicos, as peças teatrais, os filmes cinematográficos, os programas científicos ou didáticos ou os metaforicamente chamados jornais transmitidos pela televisão, inclusive a cabo, a execução de músicas ou até mesmo a reprodução falada do conteúdo de livros pelo rádio, por fitas magnéticas de áudio ou em fitas para videocassete, os programas de computador, os apelidados livros eletrônicos etc.[108]

C. O papel destinado à sua impressão

Conquanto a norma de imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal seja dirigida aos livros, jornais e periódicos, para promover certos fins mediante a determinação de certos meios, deve-se também interpretar a expressão "papel destinado à sua impressão". É que, conforme a abrangência que se empreste à expressão, haverá maior ou menor extensão do campo de imunidade.

Quando da vigência do texto constitucional de 1946, Aliomar Baleeiro propôs fosse interpretada a expressão "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos ou livros", encontrada no art. 31, V, *c*, da Constituição de 1946, por exclusão, pois "tributa-se sempre o papel inadequado para impressão, como o transparente, o fortemente colorido, o *Kraft*, o decorado".[109] Da mesma forma posicionava-se Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, que, ao reconhecer que o preceito normativo abrangia tão somente o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, lamentou: "Pena é que o legislador constituinte não tivesse ido mais longe: até a imunização das máquinas destinadas à composição e impressão. O Brasil publica menos livros que a Iuguslávia e o Sião".[110] Nessa mesma linha interpretativa, ao julgar o RMS 10.114/65, decidiu o Supremo Tribunal Federal que encontra-se ex-

---

de radiodifusão', bem como no inciso XIV, do art. 40, da Lei fluminense n. 1.423, de 27.01.1989, as expressões 'e veículos de radiodifusão'."

[108] SARAIVA FILHO, op. cit., 135.

[109] BALEEIRO, op. cit., p. 192.

[110] PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 428-429.

cluído do âmbito da regra de imunidade o imposto de transmissão do imóvel de jornal.

No entanto, não seria qualquer papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos que estaria compreendido na norma de imunidade. Consoante o escólio de Aliomar Baleeiro, que propunha a adoção de um critério econômico na interpretação da norma,[111] relacionado à capacidade contributiva,[112] deve-se

> restringir a caracterização do papel para livros, periódicos e jornais, excluindo aquele que, embora destinado a esses fins, se revista de caracteres mais compatíveis com a intenção do luxo ou do espírito frívolo de coleção, nem sempre coincidente com a cultura e a liberdade do pensamento, ou pelo menos com a democratização de ambas. Referimo-nos ao papel de luxo, ou de preço elevadíssimo, usado apenas para edições restritas ou para exemplares numerados do gosto dos bibliófilos, que desejam a raridade pré-fabricada, inteiramente alheia aos fins que a Constituição busca preservar.[113]

A lição do ilustre tributarista ecoa na doutrina atual, mesmo daqueles autores que, como Antonio Roque Carrazza, defendem interpretação ampliativa da norma de imunidade prevista na Constituição, reconhecendo que há limites a que se deve observar. É que, no que respeita aos livros e periódicos de luxo, marcados por encadernações especiais, conquanto albergados pela regra de imunidade, não poderão servir de veículo para a comercialização de outros bens não albergados pela regra de imunidade. Com efeito, conforme afirma o autor, há

> um limite intransponível: é preciso que o livro e o periódico não se descaracterizem, ou seja, não se convertam em pretextos para veicularem joias (*v.g.*, um "livro" com capa de ouro, incrustações de pedras preciosas e texto de... uma página). Pelas mesmas razões tanto os livros e periódicos edificantes e científicos, quanto os fesceninos, aceitam a imunidade em pauta.[114]

---

[111] BALEEIRO, op. cit.., p. 193.
[112] Ibid.
[113] Ibid.
[114] CARRAZZA, op. cit., p. 356, nota de rodapé 144.

Ademais, a interpretação da expressão "papel destinado à sua impressão" evocava a determinação de que haveria uma relação entre o insumo utilizado na confecção de livros, jornais e periódicos, e o objeto resultante. Cumpria determinar-se em que consistiriam esses insumos.

À luz da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, decidiu o STF que a imunidade tributária abrangeria não somente o livro enquanto objeto e os insumos nele assimiláveis, "mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege".[115]

Não foi esta, no entanto, a posição que acabou por preponderar. Contudo, a mesma Corte, já na vigência da Constituição Federal de 1988, passou a interpretar o disposto à alínea *d* do inciso VI do art. 150 no sentido de que ela se restringe ao livro enquanto objeto e todos os insumos materiais utilizados na sua confecção, assim entendidos o papel fotográfico, o papel telefoto, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, o papel fotográfico para fotocomposição por laser, os filmes destinados à capa de livros,[116] ou seja, laminados de polímero de polipropileno, ou filme de Bopp, destinado a dar resistência às capas dos livros que não possuem capa dura.[117] Por estarem estes insumos materiais albergados pela regra

---

[115] STF-2ª Turma, RE 102.141-RJ, rel. min. Carlos Madeira, j. 18-10-1985, DJ 29-11-1985 PP-21920, por maioria: "Imunidade tributária. Livro. Constituição, art. 19, inc. III, alínea 'd'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege".

[116] STF-1ª Turma, AI-AgR 597.746-SP, j. 14-11-2006, DJ 7-12-2006 PP-00045, v.u. "EMENTA: Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, d): filmes destinados à produção de capas de livros. É da jurisprudência do Supremo Tribunal que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição, alcança o produto de que se cuida na espécie (Filme Bopp). Precedentes."
STF-1ª Turma, RE 206.076-SP, rel. min. Moreira Alves, j. 24-4-1998, DJ 29-5-1998 PP-00013, v.u.: "EMENTA: ICMS. Empresa jornalística. Alegação de imunidade tributária. — O Supremo Tribunal Federal, no julgamento, em Plenário, dos RREE nºs 174.474 e 203.859, Relator para o acórdão o ministro MAURÍCIO CORRÊA, firmou entendimento de que a imunidade alcança as operações de importação de filmes e papéis fotográficos, e nas decisões proferidas nos RREE nºs 208.466 e 203.063, (rel.: min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14-3-97), afastou a referida imunidade relativamente aos demais insumos gráficos. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido".

[117] STF-2ª Turma, RE 392.221-SP, rel. min. Carlos Velloso, j. 18-5-2004, p. DJ 11-6-2004 PP-00016, v.u.: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., art. 150, VI, d. I. — Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final — capas de livros sem capa dura — está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RREE 174.476/SP,

de imunidade,[118] a imunidade consagrada no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, para os livros, jornais e periódicos, é de ser entendida como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão.[119] Abrange, portanto, não apenas o papel e os filmes

190.761/SP, ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, ministro Maurício Corrêa. II. - R.E. conhecido e improvido".

[118] STF-2ª Turma, RE 178.863-SP, rel. min. Carlos Velloso, j. 25-3-1997, DJ 30-5-1997 PP-23210, v.u.: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, d. I. — O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/ fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da C.F. II. — Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, ministro F. Rezek p/ acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, ministro M. Corrêa p/ acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do min. C. Velloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão. III. — R.E. conhecido e provido". Ver também STF-1ª Turma, RE 265.025-SP, rel. min. Moreira Alves, j. 12-6-2001, DJ 21-9-2001 PP-00054, v.u.: "EMENTA: ICMS. Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária. — Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel — assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto — estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, 'd', da Constituição. — No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido"; e STF-1ª Turma, RE 226.441-RS, rel. min. Octavio Gallotti, j. 5-5-1998, DJ 21-8-1998 PP-00024, v.u.: "EMENTA: — IPI. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Insumos destinados à impressão gráfica. — O Plenário do Supremo Tribunal entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'd', da CF, abrange somente o papel e os filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476-SP, 190.761-SP e 178.863-SP). Recurso Extraordinário conhecido e provido". STF-1ª Turma, RE 267.690-SP, rel. min. Ilmar Galvão, j. 25-4-2000, DJ 10-8-2000 PP-00016, v.u.: "EMENTA: LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional tintas e filmes fotográficos, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso".

STF-Tribunal Pleno, RE 203.859-SP, rel. min. Carlos Velloso, rel. para acórdão min. Maurício Corrêa, j. 11-12-1996, DJ 24-8-2001 PP-00062, por maioria: "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico — filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido".

[119] STF-1ª Turma, RE 193.883-SP, rel. min. Ilmar Galvão, j. 22-4-1997, DJ 1-8-1997 PP-33487, v.u.: "EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE JORNAIS. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 190.761 e 174.476, reconheceu que a imunidade consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, para os livros, jornais e periódicos, é de ser entendida

fotográficos, mas todos os insumos utilizados à composição de livros, jornais e periódicos.[120] Mas não alcança insumos que não estejam compreendidos na expressão "papel destinado à sua impressão",[121] como ocorre, por exemplo, com as chapas de gravação utilizadas para a produção de jornal,[122] os equipamentos que integram o parque gráfico utilizado para a confecção de livros, jornais e periódicos,[123] e a tinta para impressão de jornal.[124] Conforme assentou

como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão. Ausência de demonstração no sentido de que o material importado pela recorrente constituía produto que pudesse ser considerado papel de impressão. Questão, ademais, insuscetível de apreciação em sede de recurso extraordinário, por encontrar deslinde por via de reexame da prova produzida nos autos (Súmula 279). Recurso extraordinário não conhecido".

[120] STF-1ª Turma, RE 220.154-RS, rel. min. Octavio Gallotti, j. 17-3-1998, DJ 23-10-1998 PP-00011, v.u.: "EMENTA: ICMS. FATO GERADOR. MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Insumos destinados à impressão gráfica. O Plenário do Supremo Tribunal já se pronunciou sobre ambas as questões, decidindo que o fato gerador do ICMS nas operações relativas à mercadoria importada ocorre quando de sua entrada no território nacional, por ocasião do desembaraço aduaneiro, não mais prevalecendo o entendimento que se adotou na vigência da Carta anterior (RE 193.817-RJ, DJ 5.ll.96), e que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'd', da CF, abrange somente o papel e os filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476-SP, 190.761-SP e 178.863-SP). Recurso Extraordinário do Estado conhecido e provido. Recurso Extraordinário da contribuinte não conhecido".

[121] STF-1ª Turma, RE-AgR 324.600-SP, rel. min. Ellen Gracie, j. 3-9-2002, DJ 25-10-2002 PP-00047, v.u.: "Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, 'd' da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão'. Precedentes do Tribunal. — Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos".

[122] STF-1ª Turma, RE-AgR 244.698-SP, rel. min. Ellen Gracie, j. 7-8-2001, DJ 31-8-2001 PP-00061, v.u.: "EMENTA: Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, 'd' da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão'. Precedentes do Tribunal. Para se concluir sobre a alegação da parte agravante de que as chapas de gravação utilizadas na produção do jornal equivalem a papel fotográfico, faz-se mister a análise de fatos e provas, procedimento inviável em sede de recurso extraordinário (Súmula 279). Agravo regimental desprovido". No mesmo sentido, RE 244698 AgR-ED.

[123] STF-1ª Turma, RE 215.798-RS, rel. min. Ilmar Galvão, j. 16-12-1997, DJ 27-3-1998 PP-00024, v.u.: "EMENTA: LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos, insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional equipamentos do parque gráfico, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso".

[124] STF-2ª Turma, RE 273.308-SP, rel. min. Moreira Alves, j. 22-8-2000, DJ 15-9-2000 PP-00132, v.u.: "EMENTA: Imposto de importação. Tinta especial para jornal. Não ocorrência de imunidade tributária. — Esta Corte já firmou o entendimento (a título de exemplo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234 e 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel — assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto — estão abrangidos pela

o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 174.476-SP,[125] há "interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos". Desse modo, consoante a síntese de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, o *livro* abrangido pela imunidade é o produto final pronto, "não alcançando insumos, mas, tão somente, *qualquer material relacionado ou suscetível de ser assimilado ao papel no processo de impressão*".[126]

Por outro lado, decorrente da lógica de determinados livros conterem excessiva vinculação à publicidade, limitou o Supremo Tribunal Federal a imunidade tributária àqueles materiais que compusessem o livro enquanto produto final e acabado na linha de produção. Outros insumos que porventura pudessem em momento ulterior vir a ser incorporados ao livro, ou até mesmo formar o objeto livro, pelo consumidor, não estariam albergados pela norma de imunidade. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal que, ao julgar RE-AgR 325.334-SP,[127] entendeu não ser aplicável a norma de imunidade às capas duras encadernáveis comercializadas pelos jornais para agrupar fascículos de coleções. Referido julgado assentou que não são imunes "as capas duras autoencadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais". Ou seja, é possível interpretar-se que o que orienta a regra de imunidade não é somente o fato de que o livro deve ser considerado como objeto acabado, mas também pelo fato de que um bem, mesmo que

---

imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, 'd', da Constituição. — No caso, trata-se de tinta para jornal, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao imposto de importação, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido".

[125] STF-Tribunal Pleno, RE 174.476-SP, rel. min. Marco Aurélio, j. 26-9-1996, DJ 12-12-1997 PP-65580, por maioria: "IMUNIDADE — IMPOSTOS — LIVROS — JORNAIS E PERIÓDICOS — ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA 'D', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos".

[126] SARAIVA FILHO, op. cit., p. 135.

[127] STF- 2ª Turma, RE-AgR 325.334-SP, rel. min. Carlos Velloso, j. 19-8-2003, p. DJ 19-9-2003 PP-00028, v.u.: "EMENTA: — CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO: IMUNIDADE: CAPAS DURAS AUTO-ENCADERNÁVEIS IMPORTADAS PARA A DISTRIBUIÇÃO DA OBRA 'ROTEIROS FIAT/FOLHA-BRASIL', EFETIVADA PARA INCREMENTO DA VENDA DE JORNAIS. C.F., art. 150, VI, d. I. — Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o papel fotográfico — filmes não impressionados. II. — A imunidade tributária do art. 150, VI, d, C.F., não abrange as capas duras autoencadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais. III. — RE conhecido e provido. Agravo não provido".

seja destinado exclusivamente à composição de um livro, seja comercializado para incrementar as vendas de jornal, não estará ele albergado pela regra de imunidade.

D. Imunidade do livro e os novos processos tecnológicos

Um dos temas que mais desperta o interesse doutrinário consiste na definição da expressão *livro*, com o objetivo de delimitar o âmbito aplicativo da norma de imunidade. Conquanto a noção tradicionalmente empregada para compreender-se a expressão relacione-se a "um objeto em papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc., impressos por meio de caracteres",[128] não é menos certo que em razão da revolução tecnológica, o conceito de livro passa por uma verdadeira revolução,[129] a impor uma revisão das palavras.[130] As normas constitucionais devem se adaptar aos novos processos tecnológicos.[131] No entanto, tendo em vista que a própria revolução da tecnologia é fato recente,[132] ainda não houve distanciamento histórico suficiente para assimilar-se os novos fenômenos que são referidos por novos conceitos, como, por exemplo, o de *software*.[133] Com efeito, sustenta a doutrina que o termo *livro* padece de uma alta dose de indeterminação,[134] de modo que, ante essa indeterminação, a expressão é irrelevante para fins de imunidade tributária;[135] ou, ao menos que, ante essa indeterminação, o "intérprete tenha um considerável espaço de discricionariedade".[136]

Desta feita, a doutrina busca ampliar o conceito de livro, contido no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal, sob o argumento de que a expressão *livro* consta do preceito constitucional sem que esteja vinculada à expressão *papel destinado à sua impressão*. Por essa razão, a imunidade não

---

[128] CARRAZZA, Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, op. cit., p. 126.
[129] CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. Conceito de livro e imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27, p. 76, dez. 1997.
[130] Ibid., p. 76.
[131] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. CD-ROM e imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, p. 168, ago. 2002.
[132] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 79.
[133] BRITO, op. cit., p. 19 e ss.
[134] CARRAZZA, op. cit., p. 129.
[135] Ibid.
[136] Ibid., p. 132.

se restringe ao *papel*,[137] pois a imunidade é autônoma do livro em relação ao papel,[138] no sentido de que a expressão "e o papel destinado à sua impressão" não deve ser interpretada no sentido de que o livro também seria só de papel.[139]

Para corroborar o argumento, sustenta-se que a definição tradicional de livro como objeto que envolve folhas "padece de exagerada limitação".[140] Nesse sentido, a reunião de folhas é "*elemento apenas acidental do conceito*",[141] tendo em vista que antes mesmo do desenvolvimento de processos tendentes à obtenção de folhas a partir da celulose, existiam livros confeccionados em *barro*, *argila*, em *pedra*,[142] ou em *tábua de madeira*.[143] Afirma-se, pois, a desimportância do material que se utiliza para confeccionar um livro, de modo a concluir que o livro pode ser constituído inclusive por *bytes*, e oferecido na internet.[144]

Desse modo, haveria a necessidade de se estender a imunidade do livro àqueles livros que fossem confeccionados por tecnologias antes inexistentes, notadamente a tecnologia informática. Até porque, conforme profetiza Roque Antonio Carrazza, no "futuro não haverá mais livros do tipo comum",[145] que serão objetos de museu.[146]

A nova definição de livro, assim, não poderia ficar a depender da doutrina pretérita, pois, conforme ensinam Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde, ela não tem "maior utilidade para a elucidação do tema".[147] O que é relevante para a interpretação do termo consiste em que "'livros transmitem informações por meio da escrita ou ilustração'. O resto é acidental".[148] Razão pela qual se poderia definir livro como o meio que contém escrita ou ilustração capaz de transmitir informação. E, nesse sentido, a expressão *livro* abarcaria tanto o livro em papel como o livro eletrônico.[149] Basta que seja escrito.[150] Daí porque o que definiria livro

---

[137] BONITO, op. cit., p. 119.
[138] Ibid.
[139] CARRAZZA, op. cit., p. 132.
[140] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 76.
[141] Ibid., p. 77.
[142] Ibid.
[143] Ibid.
[144] Ibid., p. 81.
[145] CARRAZZA, op. cit., p. 127.
[146] Ibid.
[147] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 83.
[148] Ibid., p. 77.
[149] CARRAZZA, op. cit., p. 128.
[150] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 83.

seria o seu conteúdo, no sentido de que livro deve conter um escrito, sendo mister verificar-se os processos tecnológicos atuais para saber-se "como o homem armazena suas informações hoje em dia e quais as razões determinantes da substituição do suporte papel por arquivos em meio digital".[151] O livro escrito digital, pois, deve ser tratado da mesma maneira que o livro escrito em papel para fins de imunidade tributária, consoante atesta Guilherme Pereira das Neves.[152] Nesse sentido é a lição de Raphael Frattari Bonito, que entende que para o *software* ser considerado livro basta que "possua o conteúdo do livro, que seja apresentado ao leitor-usuário de forma a surtir os mesmos efeitos cognoscivos e a estabelecer a relação de apreensão derivada da linguagem escrita".[153]

Essa linha interpretativa foi substancialmente ampliada por aquela que entende que o critério a que se deve recorrer para a definição dogmática da expressão *livro* não se relacionaria mais ao papel, ou seja, ao material de que é feito, mas à noção de que o termo *livro* é, consoante a lição de Edvaldo Brito, "um *signo* cujo conteúdo semântico tem de ser buscado na *pragmática da comunicação normativa tributária*. A *pragmática* é uma das três relações (as outras são a *semântica* e a *sintaxe*) propiciadas pelos *signos* utilizados pelo homem para comunicar-se, isto é, transmitir o *pensamento*".[154] Nesse sentido, para o autor, livro seria o "veículo através do qual se comunicam as ideias, os conhecimentos, as informações, enfim, transmite-se o pensamento, pouco importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres em papel, seja a fixação dos mesmos em instrumento diverso, tal como o é o disquete".[155]

Com efeito, de um meio escrito para a transmissão de ideias, passa a sustentar-se que o livro é, para a Constituição, "*veículo do pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*".[156] Assim, desprende-se a noção de livro dos elementos *papel* e *escrita*, e passa-se a defini-lo como qualquer "*meio* de difusão do pensamento da cultura",[157] mediante transmissão de ideias que serão decifradas pelo cérebro,[158] independentemente de se esta transmissão se faz por letras, som, braile etc.[159] O que interessa, assim, não é o elemento de que é

[151] Ibid., p. 83.
[152] NEVES, op. cit., p. 56.
[153] BONITO, op. cit., p. 117.
[154] BRITO, op. cit., p. 26.
[155] Ibid., p. 27.
[156] CARRAZZA, op. cit., p. 127.
[157] Ibid., p. 129-130 e 128.
[158] Ibid., p. 128.
[159] Ibid.

feito, mas sua função, sua finalidade de transmitir conhecimentos.[160] Por conseguinte, seriam albergados pela norma de imunidade os livros, apostilas e pareceres técnicos baixados da internet.[161] E, nesse sentido, é certo que o livro eletrônico desempenha funções do livro em papel.[162] No entanto, essa definição do que seja livro pelas suas funções acaba por superar os limites relacionados ao livro eletrônico, pois a definição de livro enquanto qualquer veículo de transmissão do pensamento alcança os discos, os disquetes de computador, os CD-ROMs, os *slides*, os videocassetes, os filmes etc., consoante a lição de Roque Antonio Carrazza.[163] Ainda para o mesmo autor, a definição de livro alcançaria também os caracteres alfabéticos, as imagens, os sons, os signos *Braille* e os impulsos magnéticos,[164] e também o livro-piano e o livro *pop-up*, pois a criança aprende com eles.[165]

Negar-lhes a imunidade, no dizer de Hugo de Brito Machado, equivale a

> negar a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico, ou finalístico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a impedir funcione o tributo como instrumento contra a liberdade de expressão, de transmissão de ideias, de liberdade de informação e de disseminação cultural. Inadmissível, portanto, interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela norma imunizante.[166]

Entretanto, por serem livros veículo do pensamento é que os cadernos pautados, os livros em branco, livro cartonado, livro ponto, livro espiral, livro ouro, livro de atas, livro-razão, não estão albergados pela imunidade.[167] Ou seja, não são livros no sentido constitucional.[168]

Essa definição finalista do que seja livro, no entanto, faz com que, numa sociedade de informação, virtualmente todas as operações econômicas sejam

---

[160] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 77.
[161] NEVES, op. cit., p. 50.
[162] BRITO, op. cit., p. 28.
[163] CARRAZZA, op. cit., p. 126.
[164] Ibid., p. 131.
[165] Ibid., p. 130-131.
[166] MACHADO, op. cit., p. 34.
[167] CARRAZZA, op. cit., p. 129.
[168] Ibid.

albergadas pela norma de imunidade. A ser assim, a competência tributária para instituir-se impostos seria reduzida a ínfimas dimensões.

Ademais, invoca-se a eficiência do meio eletrônico no armazenamento de informações para ampliar-se a norma de imunidade,[169] aliado ao fato de que os custos de produção e distribuição do livro eletrônico são substancialmente inferiores aos do livro em papel,[170] o que permite uma transmissão mais eficiente do conhecimento. A esse argumento, no entanto, pode-se objetar que, de um lado, se os custos de produção e distribuição do livro eletrônico são inferiores ao do livro impresso em papel, haveria uma menor necessidade de se tutelar essa hipótese por meio de norma de imunidade para incentivar-se a difusão da cultura pelo barateamento dos processos produtivos. Talvez fosse mais relevante sustentar-se a necessidade de se instituir norma de imunidade quanto aos aparelhos e tecnologias utilizados para a transmissão de informações. Ademais, de outro lado, pode-se objetar, com Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho,[171] que, se as mídias eletrônicas são mais eficientes e tendem a tomar conta do mundo, haverá Emenda Constitucional para tratar da matéria.[172] Por isso, se for necessário, que se amplie a imunidade por emenda no futuro.[173]

2. Conclusão

A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, nascida para tutelar-se a liberdade de imprensa contra a perseguição política por meio da instituição de impostos, acabou por extrapolar suas fronteiras originais e conquistou novos territórios. Essa ampliação foi devida, mormente, ao fato de que se associou a norma à tutela de outros fins constitucionais, notadamente a difusão da cultura. Tendo em vista que é unânime a doutrina acerca do fato de que as normas de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla, não foi difícil que a hipótese se ampliasse. Ademais, esse movimento de expansão também foi determinado pelas previsões das Constituições Federais de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, e de 1988.

---

[169] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 80. CARRAZZA, op. cit., p. 127.
[170] CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, op. cit., p. 83. BONITO, op. cit., p. 122.
[171] SARAIVA FILHO, op. cit., p. 138.
[172] Ibid.
[173] Ibid., p. 140.

Conquanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tenha inicialmente acompanhado a tendência expansiva da hipótese de imunidade, nos últimos 20 anos houve inversão desta orientação, à medida que os arestos da Corte Suprema tendem a interpretar o disposto no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal com arrimo na expressão *papel destinado à sua impressão*, o que faz com que somente os insumos suscetíveis de serem incorporados ao papel é que estarão albergados pela norma de imunidade.

Essa atual orientação do Supremo Tribunal Federal contrasta com os novos fatos sociais relacionados à tecnologia da informação, em razão dos quais o suporte físico do papel tende a ser substituído pelo meio digital. Daí por que a ampla maioria da doutrina sustenta que a hipótese de imunidade deve ser estendida a estes novos fatos. O campo é fecundo para debates acerca do que se entenda por livro e, também, de quais os valores que a nossa sociedade pretende tutelar; e com certeza haverá de influenciar as futuras decisões judiciais acerca do tema.

Referências

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, v. I, n. 5, 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br>.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BONITO, Raphael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, *d*, da Constituição, aproveita aos *softwares*? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 42, p. 113-124, mar. 1999.

BRITO, Edvaldo. Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, p. 19-28, fev. 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em fitas — sua imunidade — exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 26, p. 117-139, nov. 1997.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. Conceito de livro e imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27, p. 76-85, dez. 1997.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. *Ajuris*, v. 27, n. 83, p. 260-278, set. 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. I. 11. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, p. 27-39, mar. 1997.

_____.*Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, p. 19-40, jul. 1998.

NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS — Comercialização de conteúdos digitais na internet — imunidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 74, p. 50-57, nov. 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. CD-ROM e imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, p. 168-170, ago. 2002.

_____. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967; com a Emenda n. 1 de 1969*. II. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, p. 133-141, jun. 1998.