

**JAMES CORRADINI**

**LUIZ ALBERTO LIUTI**

**ESTUDO SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS  
EM MEIOS MAGNÉTICOS FRENTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Professor Jaime Bettoni.

**CURITIBA**

**2003**

## DEDICATÓRIA

Às nossas esposas e filhos, pelas horas roubadas de nosso convívio e pelo apoio e compreensão deles recebidos.

## AGRADECIMENTOS

Agradecemos a todos que direta ou indiretamente contribuíram para o sucesso deste trabalho, especialmente aos colegas de viagem da 11ª Delegacia Regional da Receita do Estado do Paraná de Umuarama – Capuani, Dorivaldo, Ghefferson, Juarez, Marcos Peres, Marcos Sibaldeli, Marlene, Paulo, Ricci, Silço e Zanin - com os quais dividimos momentos de alegria, de tristeza, de angústias e de cansaço, pois nosso convívio foi fator decisivo na conquista das lutas travadas.

## RESUMO

**CORRADINI, J. LIUTI, L. A. ESTUDO SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES COM LIVROS EM MEIOS MAGNÉTICOS FRENTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL.** O presente trabalho versou sobre a incidência ou não do ICMS nas operações com livros em meios magnéticos frente à imunidade tributária constitucional prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal Brasileira vigente. Tal pesquisa foi decorrência do surgimento dos livros eletrônicos e da necessidade de contribuir na adequação da norma legal existente à nova realidade literária, evitando demandas judiciais desnecessárias e onerosidade ao Estado. Para tanto, o estudo utilizou metodologia descritiva, através de pesquisa bibliográfica desenvolvida de forma investigativa e de método dedutivo, apresentando as normas jurídicas referentes ao tema, discorrendo sobre a doutrina pertinente e se posicionando quanto à incidência ou não do ICMS sobre as operações com livros em meios magnéticos. Dessa forma, a pesquisa se iniciou por avaliar as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, enfatizando que tais limites nascem de vários fatores; entre eles, os princípios constitucionais e os direitos e garantias fundamentais. Abordou, ainda, o tema “Imunidade”, estabelecendo a diferença básica entre imunidade, isenção e não-incidência e apresentando um brevíssimo histórico das imunidades tributárias no Brasil, em especial o surgimento destas em favor da imprensa. A partir daí, o estudo descreveu as normas legais relacionadas ao tema proposto, bem como identificou os impostos incidentes sobre os livros, apresentando, na seqüência, diversos conceitos de livros, jornais e periódicos, assim como os posicionamentos doutrinários relativos às teorias restritiva e extensiva da aplicação da norma constitucional. Buscou-se, com essa análise, descobrir a intenção do legislador ao disciplinar a imunidade tributária em comento, concluindo, ao final, que a imunidade constitucional dos livros, jornais e periódicos deve ser aplicada às operações com livros em meios magnéticos e, por conseguinte, que o ICMS sobre tais produtos não é exigível devido à interpretação extensiva da norma imunizante.

**Palavras-chave:** ICMS; Livros; Meios Magnéticos; Imunidade; Incidência.

**E-mail:** jcorrad@pr.gov.br

liuti@pr.gov.br

## ÍNDICE

|                                                                                                           |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>DEDICATÓRIA.....</b>                                                                                   | <b>II</b>  |
| <b>AGRADECIMENTOS.....</b>                                                                                | <b>III</b> |
| <b>RESUMO.....</b>                                                                                        | <b>IV</b>  |
| <b>1. INTRODUÇÃO.....</b>                                                                                 | <b>01</b>  |
| <b>2. METODOLOGIA.....</b>                                                                                | <b>04</b>  |
| <b>3. DESENVOLVIMENTO.....</b>                                                                            | <b>05</b>  |
| 3.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....                                                  | 05         |
| 3.1.1 Noções Fundamentais.....                                                                            | 05         |
| 3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....                                                                           | 09         |
| 3.2.1 Conceitos.....                                                                                      | 09         |
| 3.2.2 Imunidade, Isenção e Não-Incidência.....                                                            | 11         |
| 3.2.3 Imunidades Tributárias no Brasil.....                                                               | 13         |
| 3.3 IMUNIDADE DOS LIVROS.....                                                                             | 15         |
| 3.3.1 Surgimento da Imunidade dos Livros.....                                                             | 15         |
| 3.3.2 Imunidade dos Livros na Constituição de 1988.....                                                   | 16         |
| 3.3.3 A Lei Complementar do ICMS nº 87/96 e a Imunidade Constitucional dos Livros.....                    | 17         |
| 3.3.4 A Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná nº 11580/96 e a Imunidade Constitucional dos Livros..... | 17         |
| 3.3.5 Impostos Incidentes nas Operações com Livros.....                                                   | 18         |
| 3.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL FRENTE AOS LIVROS EM MEIOS MAGNÉTICOS.....                      | 19         |

|                                                                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.4.1 O Conceito de Livro, Jornal e Periódico.....                                                                           | 19        |
| 3.4.2 Teorias Restritivas da Norma Constitucional.....                                                                       | 21        |
| 3.4.3 Teorias Extensivas da Norma Constitucional.....                                                                        | 25        |
| <b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                                                                                          | <b>30</b> |
| <b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>                                                                                    | <b>32</b> |
| <b>6. ANEXOS.....</b>                                                                                                        | <b>34</b> |
| Anexo – I – O Futuro do Papel na Era da Internet.....                                                                        | 35        |
| Anexo – II – Constituições Brasileiras.....                                                                                  | 43        |
| Anexo – III – Disposições Constitucionais em Favor da Imprensa na Constituição<br>Federal do Brasil de 1988.....             | 45        |
| Anexo – IV – Lei Complementar do ICMS nº 87 de 13 de Setembro de 1996:<br>hipóteses de incidência e vedações do imposto..... | 47        |
| Anexo – V – Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná nº 11580/96: hipóteses<br>de incidência e vedações do imposto.....      | 51        |

## 1. INTRODUÇÃO

Notadamente, a sociedade tem se desenvolvido de forma acelerada nos últimos anos, seja na área econômica, social ou humana. Sem dúvida, a informática faz parte essencial desse contexto, pois revoluciona o conhecimento humano na medida em que o multiplica de forma assustadora. As descobertas de hoje, em um curto espaço de tempo se tornam obsoletas e cedem lugar às novas conquistas. Destarte, o homem da era da informática avança a passos largos, rompe fronteiras antes inimagináveis, criando soluções e ao mesmo tempo novos problemas a serem resolvidos. É uma realidade notória e sem fuga, cabendo a sociedade moldar-se aos novos paradigmas, avaliando os benefícios ou não trazidos pela nova imposição social. Nesse sentido, exemplo típico da evolução da informática é o surgimento dos livros em meios magnéticos, os quais paulatinamente devem substituir os escritos em papel, uma vez que aqueles apresentam inúmeras variáveis não suscetíveis aos escritos gráficos tradicionais, pois o mercado dos livros eletrônicos encontra-se em franca expansão.

Sobre o assunto, o site <http://www.ebookcult.com.br> publicou a reportagem “O Futuro do Papel na Era da Internet (ver anexo A), onde destaca a evolução da informática no campo da impressão cibernética, prevendo inclusive o aumento do volume de informações e conhecimento disponível nas formas impressa e eletrônica. Afirma o texto, especificadamente em relação ao tema, que os livros impressos em papel terão uma redução de 18 por cento nas próximas duas décadas, observando uma tendência para a edição de livros dessa natureza apenas sob encomenda, provavelmente em livrarias.

Da mesma forma, as normas positivadas pelo Estado, que regulam a vida em sociedade, estão inseridas nesse processo de evolução do homem e, portanto, não podem ficar alheias a tais mudanças. É necessário que o Estado promova a adequação da norma à situação fática todas as vezes que aquela não mais reflita a realidade do cotidiano, da vida do homem social. Caso isso não ocorra, o homem se rebela e impõe uma nova ordem social, ou até mesmo moral, a fim de suprir a deficiência jurídica existente. Trata-se da evolução humana, onde o direito também se encontra inserido. É quando o homem discute a aplicabilidade ou não de uma norma jurídica. Se ela ainda produz efeitos na sociedade, se é eficaz, se reflete o anseio social. É, na verdade, a busca da paz social através de um ordenamento jurídico sempre atual.

Portanto, nesse cenário de rápidas mudanças, de evolução galopante, tenta-se, a partir de um breve histórico da imunidade em favor da imprensa, bem como um estudo sucinto do tema imunidade constitucional, avaliar se a vedação tributária estatal dos livros, jornais e periódicos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Carta Magna Brasileira, pode ser estendida aos livros produzidos em meios magnéticos, mais especificadamente, se as operações com livros de tal natureza podem ser tributadas pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. É oportuno ressaltar, também, que o estudo em questão abordará tão somente os livros em meios magnéticos, não se discutindo aqui outras variáveis relativas aos disquetes e similares, tais como programas de computação ou a mídia empregada, etc.

Além disso, procura-se entender se a norma jurídica constitucional deve ser aplicada à nova realidade literária ou deve ser restrita aos livros impressos em papel. Tenta-se descobrir, a partir do conceito de livro, jornais e periódicos, qual seria a

intenção do legislador e o anseio da sociedade ao disciplinar que livros, jornais e periódicos não poderiam ser tributados pelo ente estatal. Para tanto, o estudo utiliza metodologia descritiva, através de pesquisa bibliográfica desenvolvida de forma investigativa e de método dedutivo, apresentando as normas jurídicas referentes ao tema, discorrendo sobre a doutrina pertinente e se posicionando quanto à incidência ou não do ICMS sobre as operações com livros em meios magnéticos.

É nessa esteira que o estudo pretende avançar, analisando a literatura, as diversas correntes doutrinárias que versam sobre o assunto e se posicionando em relação à aplicabilidade da imunidade tributária constitucional aos livros em meios magnéticos, busca-se a resposta da grande questão: o ICMS incide sobre as operações com livros em meios magnéticos ou não?

Por fim, o estudo da questão é importante para fomentar o debate e contribuir para a adequação da situação fática à norma legal existente. É, pois, uma tentativa de auxiliar na harmonização do entendimento acerca da incidência ou não do ICMS nas operações com livros em meios magnéticos, evitando demandas judiciais ou administrativas que oneram o Estado e dificultam a vida dos contribuintes, haja vista que, por vezes, o agente arrecadador estatal exige tributação em tais operações e o Poder Judiciário entende de forma diversa.

## 2. METODOLOGIA

O presente trabalho, de caráter epistemológico, utiliza-se de uma metodologia descritiva, utilizando a técnica da pesquisa bibliográfica, na busca de conceitos da ciência jurídica, seus paradigmas e fundamentos relativos à incidência de ICMS nas operações com livros em meios magnéticos.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida de forma investigativa, utilizando-se do método dedutivo a fim de se projetar, a partir de dados mais abrangentes, o tema específico: a incidência de ICMS nas operações com livros em meios magnéticos frente à imunidade constitucional prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Magna vigente.

A pesquisa, portanto, apresenta as normas jurídicas referentes ao tema, discorre sobre os posicionamentos doutrinários, demonstrando as justificativas de cada um deles, e se posiciona quanto à incidência ou não do ICMS sobre livros em meios magnéticos.

### 3. DESENVOLVIMENTO

Em face do surgimento dos livros eletrônicos, a imunidade tributária constitucional sobre os livros, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, requer estudo sistêmico a fim de se determinar o alcance da norma imunizante sobre os mesmos. Nesse sentido, o tema será abordado segundo as seguintes perspectivas: as limitações constitucionais ao poder de tributar, as imunidades tributárias e a imunidade tributária constitucional específica em relação aos livros em meios magnéticos.

#### 3.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

As constituições brasileiras, em especial a atual, observam, em sua maioria, o perfil exaustivo e analítico das matérias tributárias, definindo competências e, também, limitações ao poder de tributar do Estado. Portanto, é imprescindível uma análise preliminar do tema, o que se faz a seguir.

##### 3.1.1 Noções Fundamentais

Embora, até a Constituição Federal de 1946, não tenha existido direito positivo expresso das limitações constitucionais ao poder de tributar, estas eram evidentes àqueles que analisassem os textos constitucionais sob uma ótica jurídica e sistemática, haja vista que as normas e princípios constitucionais, a par de atribuir competência à União, aos Estados e aos Municípios, ao mesmo tempo, limitavam o poder de tributar. Dessa forma, ainda que não houvesse previsão normativa

constitucional expressa que restringisse a imposição de tributos, o poder estatal para tributar sofria restrições frente as outras normas constitucionais que não exclusivamente tributárias, pois estas interferiam nas relações jurídico-tributárias. No mesmo sentido, ensina-nos ICHIHARA (2000, p. 93) que “o estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, além da possibilidade de desvendar os limites, as espécies que integram a natureza jurídica, etc., como matéria preparatória e introdutória das Imunidades Tributárias, é de crucial importância.”

Outro aspecto importante a ressaltar é que a Constituição Brasileira atual tratou de todas as questões de forma analítica e exaustiva, o que limita, sobremaneira, o poder geral, especialmente o de tributar. Ao disciplinar as questões de forma muito específica, a norma constitucional construiu uma série de obstáculos ao poder estatal de tributar, obrigando à União, aos Estados e aos Municípios, observarem rigorosamente os preceitos nela contidos:

*“Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar.” DERZI (1998) citado por ICHIHARA (2000, p. 97)*

Assim, cabe ressaltar, inicialmente, a limitação decorrente do modelo constitucional adotado pelo Brasil, observando o perfil exaustivo e analítico das matérias tratadas, que advêm da forma de Estado, da rigidez do sistema ou dos princípios fundamentais. Uma tributação, por exemplo, que agrida o princípio da livre iniciativa, a soberania, os direitos humanos ou que implemente desigualdades sociais, aparece como uma forma inconstitucional de tributação e, portanto, limitativa. A limitação, na prática, segundo ICHIHARA (2000, p. 112), funciona da

seguinte forma: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos, SE RESPEITADOS OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, GERAIS, TRIBUTÁRIOS, IMPLÍCITOS, ETC., BEM COMO OS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.”

Ademais, as limitações ao poder de tributar também podem decorrer das restrições por regras impostas para o exercício da competência tributária, pois a Constituição Federal atual descreve especificadamente os impostos e as respectivas competências, determinando as hipóteses de incidência, base de cálculo, etc. Logo, não restam dúvidas de que as regras que estabelecem o exercício da competência tributária também limitam o poder de tributar:

*“Nesse sentido, não devemos olvidar que a Constituição Federal ao atribuir competências, poderes, deveres, ao estabelecer programas sociais, políticos, e econômicos, está, antes de mais nada, buscando limitar a atuação do Estado, com o fito de proteger os direitos de cada indivíduo.” ALVES (1985) citada por ICHIHARA (2000, p. 113)*

Além disso, oportuno observar que as vedações ou as proibições constitucionais não se confundem com as limitações decorrentes dos princípios, do modelo exaustivo, da estrutura do Estado, do exercício da competência ou das imunidades, haja vista que aquelas são vedações expressas, tais como a de “utilizar tributo com efeito de confisco”, prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>. Da mesma forma, as imunidades tributárias – assunto que será tratado no item 2.2 da monografia - previstas na Carta Magna, na verdade, tratam-se de espécies do gênero “limitações ao poder de tributar” e podem ser objetivas, subjetivas, etc., ou seja, as imunidades tributárias possuem natureza jurídica e

características próprias e por isso são uma espécie de limitação constitucional do poder de tributar. Sendo assim, as imunidades tributárias também são limites ao poder estatal de tributar, como veremos adiante.

Concluindo, as limitações constitucionais vigentes ao poder de tributar decorrem do modelo exaustivo e do perfil da Constituição Federal de 1988; dos princípios constitucionais e dos direitos e garantias fundamentais; das restrições decorrentes de regras impostas para o exercício da competência tributária; das vedações ou proibições constitucionais expressas; e das imunidades tributárias.

---

<sup>1</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

## 3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A partir da definição de imunidade tributária, estabelecendo sua diferença em relação à isenção e à não-incidência, pôde se estabelecer o marco inicial das normas constitucionais brasileiras de imunidade expressa. Com efeito, passou-se a delimitar a competência do campo tributário dos entes estatais.

### 3.2.1 Conceitos

A palavra imunidade, derivada do latim “immunitas”, segundo AULETE (1974, p. 1927) quer significar “qualidade de não ser sujeito a algum ônus ou encargo.” No sentido jurídico, imunidade assim se define:

*“Privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou se isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certo encargo ou certa obrigação determinada em caráter geral. Ainda, a imunidade coloca as pessoas, a quem se atribuem semelhantes prerrogativas ou regalias, sob proteção especial.” (SILVA, 1973, p. 803)*

Sendo assim, as normas que descrevem imunidades nada mais fazem do que delimitar negativamente as competências, criando uma área de incompetência tributária. Dentro desta definição, no campo tributário, a significação é mais ampla e absoluta, já que encontra sede e fundamento na suprema norma, e juridicamente significa que qualquer norma inferior que contrariá-la será nula, inválida e inexistente. Portanto, é oportuno lembrar-se que:

*“a) a imunidade é norma constitucional, que atua de forma absoluta e retirando a competência do legislador ordinário;*

*b) as matérias imunes decorrem da opção política do legislador constituinte, que uma vez convertidas em lei constitucional, por serem delimitadoras negativas da competência, possuem eficácia plena e imediata;*

*c) as normas de imunidade tributária, além de criar um campo de incompetência legislativa, outorgam direitos subjetivos aos sujeitos passivos destinatários da norma.” (ICHIHARA, 2000, p. 128)*

De tal sorte, CARRAZZA (1997, p. 398) entende que “a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário e também demarca (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.” Ademais, no que se refere à extensão da imunidade, para enfrentar essa questão, classifica as imunidades em acepção ampla e restrita: Continuando, CARRAZZA (1997, p. 399.) afirma: “Em sua acepção ampla, a expressão “imunidade tributária” alcança quaisquer tributos, taxas e contribuição de melhoria. Em sua acepção restrita, apenas os impostos.”

Ainda, no que tange à imunidade tributária, para MACHADO (1995, p. 190-191), embora defenda a tese de que a imunidade refere-se apenas aos impostos e não aos demais tributos, a imunidade é uma espécie de limitação da competência: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência.”

Além disso, aspecto importante a ressaltar é que as imunidades tributárias não se confundem com os direitos fundamentais, uma vez que estas não são destinadas a proteger os direitos humanos ou os direitos fundamentais da liberdade ou da dignidade humana. Ao contrário, a norma imunitória que atua dentro do campo da competência tributária decorre de uma opção política do legislador constituinte e não se confunde com as normas que veiculam direitos humanos. As imunidades são sempre expressas e determinadas quanto aos fatos, atos e pessoas. Tampouco

estas devem ser confundidas com as vedações constitucionais, haja vista que as imunidades não se tratam de vedações, nem proibições constitucionais ao poder de tributar. Diferente disso, são normas, como já delineado, específicas, expressas e definidas, e não genéricas e indeterminadas, como o são os princípios constitucionais e as vedações que proíbem a instituição de tributos em determinadas situações.

Nessa esteira, o conceito jurídico-positivo de imunidades tributárias assim se define:

*“Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.”*  
(ICHIHARA, 2000, p. 183)

Portanto, conforme conceitua ICHIHARA (2000, p. 182), “quanto à natureza jurídica, no sistema vigente, as imunidades tributárias são normas exclusivamente constitucionais, primárias, no sentido de serem inovadoras da ordem jurídica, e com eficácia imediata.”

### 3.2.2 Imunidade, Isenção e Não-Incidência

Para uma melhor compreensão do estudo em questão, também se faz necessário estabelecer as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência:

*“INCIDÊNCIA é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador; NÃO-INCIDÊNCIA é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; ISENÇÃO é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; e quanto às IMUNIDADES, afirma que são limitações da competência, proibições constitucionais e, também, isenções outorgadas diretamente na Constituição.” SOUZA (1975) citado por ICHIHARA (2000, p. 180)*

Com efeito, a incidência ou não-incidência trata-se de norma capaz de fazer nascer a obrigação tributária. É, por conseguinte, decorrente do princípio da legalidade, ou seja, surge sempre em nível de lei. Assim, enquanto a norma de incidência atua sobre o fato típico e faz nascer a obrigação tributária, a não-incidência é a ocorrência de fatos que estão fora do campo da norma de incidência ou do campo da competência, sendo, portanto, os fatos atípicos incapazes de fazer gerar a obrigação tributária. De outro lado, a norma imunitória que delimita negativamente o campo da incidência cria um campo da incompetência, no qual nasce o direito subjetivo dos destinatários de não ser tributado nas condições especificadas.

Com relação à isenção, diferentemente da imunidade, que decorre de norma constitucional, trata-se de norma legal ou correspondente autorizada pela Lei Maior, mas sempre um veículo implementador do princípio da legalidade, como, por exemplo, lei delegada, lei complementar, etc. É o que nos ensina ICHIHARA (2000, p. 181). ao afirmar que “o fenômeno da isenção ocorre no nível legal, em que a lei que isenta ataca alguns dos critérios da hipótese de incidência, isto é, a materialidade, ou o critério pessoal, e assim por diante.” Ainda, sobre a diferenciação entre imunidade e isenção, recorremos a AMARO (1997, p. 146.) que ao lecionar sobre o assunto afirma que “basicamente, a diferença entre imunidade e a isenção

está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência.”

### 3.2.3 Imunidades Tributárias no Brasil

Como abordado anteriormente, as imunidades tributárias surgem nas constituições, portanto são normas constitucionais. No Brasil, todas as constituições escritas – ver Anexo II – caracterizam-se pela exaustividade e rigidez, sendo que, ao compará-las, desde a primeira (1824), que não faz nenhuma menção expressa a casos de imunidade, até a atual (1988), é possível observar que houve um alargamento das hipóteses, um sistema tributário cada vez mais complexo e exaustivo.

A Constituição Política do Império de 1824 apenas rezava em seu artigo 36, inciso I, que era “privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos”, o que provocava uma maior liberdade ao legislador, que em termos práticos significa dizer que os impostos poderiam ser instituídos por lei infraconstitucional, possibilitando aos legisladores a faculdade de determinar quais seriam esses impostos, sua base de cálculo, alíquotas, enfim, todos os aspectos inerentes aos tributos. Somente na Carta Magna de 1891 surgem algumas referências a imunidades tributárias, as quais encontram-se elencadas nos artigos 7º, 9º, 10º e 11<sup>2</sup>. Aqui, portanto, é que se vislumbra o marco inicial das normas constitucionais de

---

<sup>2</sup> Art. 7º. É da competência exclusiva da União decretar: 1º Impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º Direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como as estrangeiras, que já tenham pago imposto de importação; 3º Taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; Taxas dos correios e telégrafos federais; (...) § 2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

Art. 9º. É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º Sobre imóveis rurais e urbanos; 3º Sobre transmissão de propriedade; 4º Sobre indústrias e

imunidade expressa, é onde realmente se inicia o processo de normatização constitucional das imunidades tributárias, pois se passa a delimitar a competência do campo tributário dos entes estatais.

---

profissões: § 1º Também compete exclusivamente aos Estados decretar: 1º Taxa de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negociação de sua economia; 2º Contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. § 2º É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados. § 3º Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando o destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro Federal”.

Art. 10º. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art. 11. É vedado aos Estados, como a União: 1º Criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para o outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos, de terra e água, que os transportarem; 2º Estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; (...)

### 3.3 IMUNIDADE DOS LIVROS

A imunidade dos livros decorre da não-incidência tributária em favor da imprensa e trata-se de norma elencada expressamente no ordenamento jurídico pátrio, quer seja na Carta Magna, quer na legislação ordinária, restando, apenas, divergências doutrinárias quanto à incidência de determinados impostos nas operações com livros.

#### 3.3.1 Surgimento da Imunidade dos Livros

No que tange a não-incidência tributária em favor da imprensa, esta surgiu na Constituição de 1946, como reação contra as medidas restritivas às importações de papel e à livre manifestação de pensamento adotada no Estado Novo. A vedação, disposta no artigo 31, inciso V, alínea “c”, abrangia “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”<sup>3</sup>. Da mesma forma, a Constituição Federal de 1946 dizia, ainda, no art. 203, que “nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas.” Em seguida, a partir da Constituição Federal de 1967, passando pela Emenda de 1969 e chegando ao texto de 1988, afirmou-se a proibição de instituir impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.”

---

<sup>3</sup> Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V – lançar imposto sobre: (...) c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

### 3.3.2 Imunidade dos Livros na Constituição de 1988

A Carta Magna Brasileira de 1988 dispõe em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”, que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” Tal imunidade constitucional é objetiva e incondicional, devendo ser aplicada às operações relativas a tais produtos, não cabendo ao caso qualquer tipo de argüição contrária. ICHIHARA (2000, p. 286) também afirma que “a imunidade aqui discutida é objetiva, visto que o critério adotado pelo legislador constituinte leva em consideração a natureza do objeto e não das pessoas que aparecem na relação jurídica.”

Ademais, o dispositivo legal é auto-aplicável, não depende, portanto, de regulamentação posterior. Seus efeitos são imediatos e excluem os referidos produtos da área tributável em qualquer esfera pública: federal, estadual ou municipal. Conforme Carvalho (1998) citado por ICHIHARA (2000, p. 286), “provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade.” Continuando, o autor acrescenta:

*“Também, como a norma aqui em estudo é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, com o texto constitucional nasce o direito subjetivo de não ser tributado, pois, se a norma constitucional da imunidade cria um campo de incompetência, falta ao legislador ordinário qualquer fundamento de validade.” (ICHIHARA, 2000, p. 287)*

Portanto, para essa hipótese, sendo uma disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata, nada tem a lei que complementar.

### 3.3.3 A Lei Complementar do ICMS nº 87/96 e a Imunidade Constitucional dos Livros

A Lei Complementar do ICMS nº 87, editada em 13 de setembro 1996, e que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – segue o princípio constitucional da imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos, estabelecendo em seu artigo 3º, inciso I, que “o imposto não incide sobre operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” Portanto, na lei complementar, encontra-se apenas a ratificação do preceito constitucional já delineado.

### 3.3.4 A Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná nº 11.580/96 e a Imunidade Constitucional dos Livros

Da mesma forma, o Estado do Paraná seguiu o preceito constitucional da imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos, estabelecendo na Lei Orgânica do ICMS do Estado nº 11.580, editada em 14 de novembro de 1996, e posteriormente no Regulamento do ICMS aprovado pelo decreto estadual nº 2736/96, de 05 de dezembro de 1996, ratificado no novo Regulamento do ICMS aprovado pelo decreto estadual 5141/01, de 12 de dezembro de 2001, todos em seu artigo 4º, inciso I, que “o imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação – ICMS – não incide sobre livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão.”

### 3.3.5 Impostos Incidentes nas Operações com Livros

O dispositivo constitucional em estudo quer imunes livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão, seja do imposto aduaneiro, seja do Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias, ou qualquer outro imposto que o atinja.”

Contudo, não aproveita a imunidade tributária constitucional mencionada os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, isto é, o Imposto de Renda, o Imposto sobre Serviços (este, exceto em relação à publicidade paga e aos anúncios veiculados), o Imposto Predial Territorial Urbano, o Imposto Territorial Rural ou o intervivos devidos pelo comerciante, fabricante ou prestador de serviços.

A respeito, BALEEIRO (1997, p. 341) alerta, ainda, que “os impostos não incidentes por força da imunidade constitucional ora discutida devem ser considerados face ao fenômeno da personalização dos impostos, prevista no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 <sup>4</sup>.”

A contrário senso, GASPAR (1998, p. 15) defende que “a imunidade constitucional deve ser entendida em sentido amplo, abrangendo todos os impostos.” Dessa maneira, segundo este autor, é vedado ao poder público exigir impostos, por exemplo, sobre a venda de jornais ou revistas, ou, ainda, sobre a renda proveniente dessas atividades.

---

<sup>4</sup> Com o seguinte teor: “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”.

### 3.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL FRENTE AOS LIVROS EM MEIOS MAGNÉTICOS

As correntes doutrinárias acerca do tema dividem-se, basicamente, em dois grupos: a favor ou contra o alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos. Nesse sentido, justificam o posicionamento doutrinário fundados na interpretação extensiva ou restritiva, respectivamente, da norma imunizante. Com efeito, a partir do conceito de livros, jornais e periódicos, é possível melhor compreender tais ensinamentos.

#### 3.4.1 O conceito de Livro, Jornal e Periódico

Em uma primeira abordagem, é salutar definir o conceito de livro, jornal e periódico, nos seguintes termos:

*“Livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de idéias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. Não há regime democrático, como o que a Constituição expressamente adota (arts. 1º e § 1º: 151, I: 153, §§ 8º e 36º: 154 etc.), se não houver livres debates e amplas informações sobre todos os interesses a respeito dos negócios da coletividade.” (BALEEIRO, 1997, p. 354)*

Continuando, ainda acrescenta o autor:

*“Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.” (BALEEIRO, 1997, p. 354)*

Logo, a Constituição não distingue e nem pode o intérprete distinguir - sob pena inclusive de violação do princípio constitucional da isonomia, do tratamento igualitário - os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, ainda que o texto constitucional os vincule ao papel como elemento mateiro de seu fabrico, excluindo os outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc.

Outrossim não tem sentido nossos tribunais analisarem cada texto informativo em relação ao seu conteúdo cultural ou ético, a fim de verificar se é digno ou não do manto imunitório, pois tal tarefa cabe aos órgãos públicos competentes em momentos distintos, pois a imunidade em exame não está fundada no conteúdo do objeto, mas no próprio objeto. Todavia, há que se observar que não é livro, jornal ou periódico, para esse efeito jurídico, o catálogo impresso de mercadorias, os almanaques, boletins, estatutos, cartazes, "posters", avulsos, etc. que as firmas industriais ou comerciais distribuem, quer entre seus subordinados, quer ao público em geral.

Dentro de uma perspectiva contrária, TORRES (1999, p. 292-293) ensina que "livro é o resultado da impressão, em papel, de idéias, doutrinas ou informações com a finalidade cultural. Aproxima-se, em acepção ampla, do conceito que o senso comum admite e os dicionários registram." Para este autor, portanto, duas são as características essenciais do conceito de livro: a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo.

### 3.4.2 Teorias Restritivas da Norma Constitucional

Defensor das teorias restritivas quanto à aplicação da imunidade tributária aos livros em meios magnéticos, TORRES (1999, p. 283) assevera que o fundamento principal da não tributação dos livros, periódicos e jornais não está constituído nos direitos fundamentais relacionados com a liberdade de expressão, mas na “idéia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações.” Para TORRES (1999, p. 285), vincular a imunidade discutida à liberdade de expressão como fundamento maior é “reduzir as imunidades ao discurso constitucional e não lhe procurar o fundamento valorativo.”

Adotando a posição doutrinária do autor citado, verifica-se que os privilégios do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988<sup>5</sup> são objetivos e o deslinde da questão proposta se encontra na diferença entre o que o ilustre professor denomina “cultura tipográfica e cultura eletrônica ou entre espaço público e espaço cibernético, ou seja, a fronteira estará na existência ou não de texto impresso em papel”, característica essencial para a fruição da imunidade.

Nessa ótica, conclui-se, portanto, que a garantia constitucional se insere na cultura impressa, isto é, a vedação da incidência de impostos visa a proteger a expressão de idéias em papel (este também imune) e não aquela que aparece em programas de computador (CD-Roms, disquetes, etc.) ou no espaço cibernético (internet).

---

<sup>5</sup> 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.

Muito embora exista uma predominância acerca da aplicação da imunidade tributária constitucional às operações com livros em meios magnéticos, sob a bandeira da liberdade de expressão e da democratização do Estado, a norma constitucional não pode ser interpretada de forma extensiva, pois, diante de uma interpretação literal da norma, a inaplicabilidade do escrito constitucional é necessária, haja vista que a rigor não há texto de livro nem de jornal no espaço cibernético, tampouco valores em jogo que exijam o afastamento da letra da Constituição.

Ademais, ao se buscar uma interpretação histórica, depara-se com o fato da Constituição ser recentíssima e de que poderia ter contemplado a imunidade para os livros eletrônicos, uma vez que os mesmos já existiam quando da sua edição. Ainda, sob a ótica valorativa, também não se justifica o alcance da imunidade tributária, pois o objetivo de baratear o acesso aos novos meios de comunicação não se coaduna com as redes de informática:

*“A extrapolação da garantia constitucional para o “cyberspace” deve ser examinada a partir da perspectiva do fundamento e da finalidade constitucionais. O objetivo de baratear o acesso aos novos meios de comunicação não pode ser invocado porque as redes de informática são instrumentos de tecnologia sofisticada e cara utilizada por um público de alta capacidade econômica, inserido no espaço cibernético internacional e globalizado, ao contrário do que acontece com o livro, objeto de consumo popular e vital para a educação do povo. De outra parte, a proteção da liberdade é desnecessária, posto que a Internet e as outras “networks of communication” são livres por definição, sem donos e sem controle estatal. Em suma, a argumentação fundada na liberdade ou na justiça não ampara a projeção da imunidade para a “cultura eletrônica”: CD-Rom e Internet são produtos de consumo conspícuo, que não ficam ao sabor do intervencionismo estatal.” (TORRES, 1999, p. 312-313)*

Da mesma forma, a analogia também não pode ser empregada para equiparar livro em papel ao livro em meio eletrônico, pois a redação da imunidade tributária constitucional é clara, deixando fora da intributabilidade o rádio e a televisão:

*“A analogia também não encontra ressonância na questão da imunidade dos livros e jornais (art. 150, VI, d, da CF). A vedação de incidência de impostos visa a proteger a expressão de idéias em papel (este também imune) e não aquela que aparece em programa de computador ou no espaço cibernético (cyberspace). Essa distinção pode ser extraída, a vista desarmada, da própria redação do art. 150, VI, d, da CF, que deixa fora da intributabilidade o rádio e a televisão, inclusive no que concerne às manifestações literárias ou às edições de “jornais da tela” ou de “telenovelas”. O Supremo Tribunal Federal já invalidou as tentativas de estender a vedação às televisões. Demais disso, apenas metaforicamente existe semelhança entre os livros e as informações obtidas na Internet; em linguagem cibernética fala-se em livro (book), biblioteca (library), auto-estrada (highway), etc.; mas esses termos não passam de metáforas e não justificam o emprego da analogia.” (TORRES, 1999, p. 314)*

Assim sendo, não se pode falar em interpretação extensiva, uma vez que não existe lacuna constitucional a ser suprida pela integração jurídica, além do fato de que quando foi promulgada a Constituição de 1988 a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não-incidência sobre a nova *media* eletrônica. Não fazendo, *a contrário sensu*, pode-se afirmar que o constituinte preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos exclusivamente em papel.

Adepto da mesma corrente doutrinária, SARAIVA FILHO (1998, p. 134), em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, afirma que “a imunidade dos livros, jornais e periódicos admite a interpretação extensiva, na busca de se alcançar a finalidade da Constituição, desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunizante.”

O ilustre SARAIVA FILHO (1998, p. 134) ainda acrescenta que os princípios constitucionais da liberdade e da igualdade, especificadamente, a livre manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, bem como o acesso à informação, “não determinam a abrangência da imunidade tributária para todos os meios de comunicação ou difusores de cultura, ciência ou informação, como, por exemplo, a radiodifusão, a TV, o cinema, os produtos de informática, onde não há a predominância da mídia escrita sobre o suporte papel.”

Diante desse entendimento, é possível afirmar que para a aplicação da imunidade constitucional aos livros eletrônicos é necessário emenda constitucional específica com o fito de conservar a liberdade de expressão de pensamento e da transmissão de cultura e informação.

Enfim, seguindo o pensamento doutrinário restritivo da norma constitucional imunizante, o Setor Consultivo da Coordenação da Receita do Estado do Paraná tem manifestado o entendimento de que a imunidade tributária constitucional não se aplica aos livros em meios magnéticos, sendo o benefício restrito aos livros em papel:

*“O texto constitucional restringiu a imunidade tributária nas operações com livros, jornais e periódicos, desde que à sua impressão fosse em papel. Ressalte-se que todos esses novos veículos de transmissão e difusão de pensamento, conhecimento e informação, já eram contemporâneos da elaboração da Constituição Federal de 1988 e, no entanto, os constituintes não os contemplaram na nova Carta Magna, preferindo manter a redação anterior.”* (PARANÁ. Coordenação da Receita do Estado – Setor Consultivo. Consulta nº 42/2000. Relator: Clóvis Medeiros de Souza. 23 mar. 2000.).

Tal manifestação demonstra de forma evidente a posição do fisco paranaense em não reconhecer a imunidade tributária aos livros eletrônicos e, por conseguinte, sujeitá-los à tributação do imposto estadual.

### 3.4.3 Teorias Extensivas da Norma Constitucional

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”, dispõe, de forma objetiva e incondicionada, sobre a imunidade nas operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Isto é, sem qualquer restrição ou condicionamento, estão objetivamente imunes todas as espécies desses gêneros de veículos do pensamento; em razão da liberdade de imprensa também constitucionalmente amparada. No dizer do professor NOGUEIRA (1992, p. 140), “a Constituição menciona “o livro” como gênero, o que inclui todas as “espécies” de livros.” Ademais, se incluído um gênero, sem excepcionar nenhuma espécie, todas as outras nele estão compreendidas.”

Da mesma forma, sob a ótica de BALEEIRO (1997, p. 339), a Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir a referida imunidade: “amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária”, sendo que em ambos os aspectos do objetivo se refletem os mesmos princípios dos artigos 153, §§ 8 e 36; 176, 179, 180 e outros do Estatuto Supremo.

Assim considerando, a imunidade tributária constitucionalmente garantida nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu artigo 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação,

independente da censura ou licença. Mais que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito. Aliás, entendimento esse também compartilhado com GASPAR (1998, p. 15), pois este doutrinador pondera que o referido dispositivo constitucional “trata-se de imunidade que deve ser entendida em sentido amplo”, ou seja, aplica-se a todos os impostos, inclusive o ICMS, haja vista que o texto legal é uma tentativa de proteger a liberdade de imprensa e incentivar a cultura e a divulgação de idéias.

Contudo, tal disposição legal se depara com duas realidades distintas: a comercialização de livros com encarte de disquetes ou CDs, vendidos com preço único, e a comercialização desses produtos de forma isolada. A primeira questão não suscita dúvidas quanto à aplicação da imunidade constitucional, pois os disquetes ou CDs funcionam como acessórios do livro comercializado, no entanto, a segunda hipótese denota uma certa dúvida, mas também prepondera a imunidade para tais operações:

*“Feitas as distinções entre o disquete virgem e seu conteúdo, e entre o “software”, ou arquivo de programa, e o arquivo de dados, poder-se-ia entender que a imunidade alcança apenas os arquivos de dados equivalentes aos livros. Os “softwares”, ou programas, ensejariam a incidência do ISS. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de concessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.*

*Pensamos, porém, que a imunidade alcança todas as operações, tanto com os disquetes virgens, como com os conteúdos destes. Os disquetes virgens equivalem, para todos os efeitos, ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos. Os conteúdos, sejam os personalizados, ou os não personalizados, equivalem aos livros, jornais e periódicos. São instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural, cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar.”*  
(MACHADO, 1999, p. 199-200)

Ademais, a teoria de que a imunidade constitucional não deve ser aplicada aos livros em meios magnéticos porque estes, em regra, são consumidos apenas por pessoas de melhor poder aquisitivo, deve ser rechaçada integralmente, pois a proteção da liberdade de expressão está acima da condição sócio-econômica do adquirente de quaisquer livros:

*“Ocorre que a imunidade em tela é geral, diz respeito a todo e qualquer imposto, e não tem por finalidade apenas reduzir os custos dos bens imunes, como pode à primeira vista parecer. Ela tem por fim proteger esses bens contra todo e qualquer imposto porque o imposto pode ser instrumento de inviabilização do instrumento. Não se pode pensar no imposto que está, como está, mas em um imposto que poderia ser criado até mesmo com o propósito de onerar excessivamente esses bens e, assim, prejudicar a divulgação de idéias, a disseminação da cultura. Por isto o constituinte, com a imunidade, protege a liberdade de expressão, pré-excluindo qualquer imposto sobre os veículos que viabilizam essa liberdade.”*  
(MACHADO, Revista dos Tribunais, v. 742, 1997, p. 26)

Sobre o assunto, TORRES (1999, p. 303), - ainda que o doutrinador defenda uma interpretação restritiva da norma constitucional imunizante, como já mencionado – manifesta-se a favor da imunidade nas publicações acompanhadas de CDs desde que haja a preponderância econômica e intelectual do texto sobre o disco compacto. Todavia, deixa claro que, sobre os livros eletrônicos, “a imunidade tributária não os alcança porque os mesmos diferem do texto do livro impresso em papel, além de haver a possibilidade de obtê-lo diretamente na rede de informática.”

Sob a ótica de que a imunidade tributária ora discutida objetiva garantir a liberdade de expressão, a informação e a formação cultural e os valores de uma nação democrática, bem como a evolução tecnológica mundial, que está substituindo os meios tradicionais de informação por meios mais modernos e eletrônicos, MARTINS (1998, p. 42), entende que “os livros eletrônicos estão

protegidos pela imunidade tributária constitucional, como o estão os livros impressos em papel, os quais em duas ou três gerações deverão ter desaparecido ou estarão com sua edição reduzida aos colecionadores e bibliógrafos.” Além disso, Delgado (1998), citado por MARTINS (1998, p. 74), ao defender a imunidade tributária aos livros em meios magnéticos e se contrapondo à teoria restritiva da referida imunidade, recorre ao fato de que, quando da instituição da Carta Magna em 1988, “o mundo contemporâneo já conhecia uma realidade imposta pela ciência da informática e, portanto, se a vontade do constituinte fosse restringir a imunidade aos livros tradicionais, em papel, teria ele o feito explicitamente no texto constitucional.”

Prosseguindo, o ilustre professor ainda leciona:

*“O conceito de livro posto na Constituição não é de natureza vinculada à sua forma de apresentação ao público. Ele tem conteúdo de expressar elemento material condutor de cultura, de informação, de transmissão de saber, instrumento caracterizador de uma obra literária, científica ou artística, não se podendo aplicar-lhe uma interpretação restritiva para a aplicação da disposição constitucional. Por isso, o livro em papel ou eletrônico não deixa de ser uma manifestação cultural, devendo a sua edição receber a proteção inserida na imunidade tributária constitucional.” DELGADO (1998) citado por MARTINS (1998, p. 75)*

Destarte, a informática é apenas um meio, um instrumento, um veículo de transmissão do conteúdo literário e, por isso, justifica-se reconhecer a extensão da imunidade constitucional aos livros eletrônicos:

*“Ao nosso ver, ao menos teoricamente, é simples reconhecer e visualizar a imunidade de quaisquer livros. O fato de serem eletrônicos parece-nos de menos importância. Todos os doutrinadores reconhecem ser a informática apenas um instrumento. Um meio. Não se pode questionar se disquetes e similares são abrangidos pela norma imunizante do artigo 150, VI, d, da CF/88. O que neles está contido é que pode merecer a referida imunidade, ou não. Evidentemente, um CD ROM contendo um videogame é diferente de outro que contenha um repertório jurisprudencial. O*

*produto de informática, no caso é somente o meio pelo qual se materializa um brinquedo ou um periódico.” (MARINHO FILHO, Revista Jurídica Consulex nº 113, 2001, p. 49)*

Posição que se observa na doutrina dominante:

*“É assente que a interpretação da imunidade deve ser ampla e teleológica, pois o livro não é caracterizado pelo sistema empregado nem pelo formato ou maneira de utilização ou acesso, mas deve-se levar em conta seu conteúdo e a finalidade, sob pena de travancar o progresso e não enxergar nem participar das profundas transformações pelas quais o mundo passa nos últimos 50 anos, muito mais do que todo o desenvolvimento e as transformações sociais, técnicas e, por que não culturais, nos 1.950 anos que antecederam.” (ICHIHARA, 2000, p. 291)*

Enfim, as garantias constitucionais de liberdade de expressão, de livre manifestação do pensamento, o direito de acesso à informação, à cultura e ao conhecimento, autorizam a interpretação extensiva da imunidade constitucional dos livros em papel, a fim de retirar a carga tributária dos livros eletrônicos.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese, o histórico da imunidade constitucional em favor da imprensa e os apontamentos relativos às limitações constitucionais do poder estatal de tributar demonstram que as imunidades constitucionais estão intrinsecamente associadas aos princípios constitucionais gerais, bem como aos direitos e garantias fundamentais. Logo, a intenção do legislador, ao disciplinar que livros, jornais e periódicos não poderiam ser gravados tributariamente, torna-se clara no sentido de proteger não só o produto, a mercadoria “livros, jornais e periódicos”, mas busca preservar a liberdade de imprensa, o acesso à informação, à cultura, à educação. Da mesma forma, as definições de livro estudadas, jurídicas ou não, denotam não haver diferença funcional entre aquele escrito em papel e o gravado em mídia eletrônica. A diversidade encontra-se apenas no material empregado para sua existência, não se justificando a tese valorativa, de preço, deste ou daquele bem, pois certamente existem livros, individualmente ou em coleções, muito mais caros que os eletrônicos. Ademais, a interpretação restritiva do benefício constitucional fere os demais princípios já citados, haja vista que contribui para o embrutecimento cultural de uma nação. Enfim, a norma constitucional insculpida no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, deve ser entendida de forma extensiva e aplicada à nova realidade literária. Não se trata da extrapolação da imunidade, mas da adequação do direito posto à situação fática atual, pois, livros, em papel ou mídia eletrônica, continuam sendo livros, isto é, a base física apenas caracteriza espécies diferentes do mesmo gênero livros. Portanto, sendo estendido o manto imunitório aos livros em meios eletrônicos, o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte – ICMS – não pode alcançar as operações

realizadas com livros em meios eletrônicos. No entanto, deve-se ressaltar que o mesmo entendimento amplo não deve ser aplicado aos impostos sobre a renda e patrimônio relativos às operações com livros, sejam de papel ou mídia eletrônica, face ao fenômeno da personalização dos impostos previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Com o seguinte teor: “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”.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. ***Direito Tributário Brasileiro***. São Paulo: Saraiva, 1997.
- AULETE, Caldas. ***Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa***. Rio de Janeiro: Delta, v. 1, 2, 3, 4 e 5, 1974.
- BALEEIRO, Aliomar. ***Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar***. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BRASIL. ***Constituição da República Federativa do Brasil***. Promulgada em 05/10/1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- BRASIL. ***Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996***. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, Setembro/96.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ***Curso de Direito Constitucional Tributário***. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GASPAR, Walter. ***ICMS Comentado***. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1998.
- ICHIHARA, Yoshiaki. ***Imunidades Constitucionais***. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. ***Aspectos Fundamentais do ICMS***. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. ***Curso de Direito Tributário***. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. Não Incidência, Imunidades e Isenções do ICMS. ***Revista dos Tribunais***, São Paulo, v. 742, págs. 11-27, ago. 1997.

MARINHO FILHO, Luciano. A Contravertida Imunidade dos Livros Eletrônicos. *Revista Jurídica Consulex*, São Paulo, nº 113, págs. 48 e 49, set. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador); ALVES, José Carlos Moreira; SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. "et alii". *Imunidades Tributárias - Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 4*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades – Contra Impostos na Constituição anterior e sua Disciplina mais completa na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1992.

PARANÁ. *Lei Orgânica do ICMS nº 11580, de 14 de novembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, Novembro/96.

PARANÁ. *Coordenação da Receita do Estado – Setor Consultivo*. Consulta nº 42/2000. Relator: Clóvis Medeiros de Souza. 23 mar. 2000.

ROMANO, Frank. *O Futuro do Papel na Era da Internet*, adaptação do artigo "A Impressão Além da Era da Internet", obtida via Internet. <http://www.ebookcult.com.Br/ebookzine/destaques.htm>, 02/01/2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 33, págs. 133 a 141, jun. 1998.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2, 3 e 4, 1973.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

**6. ANEXOS**

## Anexo – I – O Futuro do Papel na Era da Internet

A impressão nunca teve um adversário de fato. Desde sua invenção há 550 anos e ao longo da Renascença e da Reforma, da era industrial e da informação, difundida por canais alternativos tais como o rádio, o cinema, a televisão, e até mesmo as redes de computadores, a comunicação por meio do papel tem sempre dominado nossa sociedade e nossa cultura.

Isto, até recentemente. O concorrente da impressão surgiu de maneira discreta, como uma relação entre as forças armadas e a academia, para logo envolver parcelas cada vez maiores da sociedade com seus tentáculos eletrônicos. A utilização do correio eletrônico "explodiu" e a forma original de do ambiente hipertextual World Wide Web (Rede Mundial) floresceu em cores, fotos, gráficos e animações com o lançamento do navegador (browser) no mercado, em 1994. Praticamente de um dia para o outro milhões de pessoas conectaram-se à Internet para se comunicar, trabalhar, comprar, aprender, e se divertir. Finalmente a impressão encontrara um adversário de peso.

Não resta dúvida de que a Internet vem transformando a maneira como trabalhamos e fazemos negócios. Trata-se da personificação da era digital onde livros, jornais, revistas, e outros meios eletrônicos nos forçam a repensar de que maneira funcionaremos na era "eletrônica" da tecnologia.

## **DEFININDO A IMPRESSÃO**

Para avaliar o efeito desses novos meios de comunicação sobre o papel, a **EDSF** - Eletronic Document Systems Foudation (Fundação de Sistemas de Documentos Eletrônicos) - patrocinou um importante programa de pesquisa intitulado "Printing in the Age of the Web & Beyond", com o objetivo de olhar para

além do horizonte e prever o futuro da impressão. Nesse sentido, definir a impressão foi o primeiro problema encontrado. Para muitos, impressão denota um produto específico, como por exemplo livro ou jornais. O estudo da EDSF examina cerca de 100 tipos de produtos gráficos distribuídos em categorias, desde de livros e jornais até documentos impressos - ou seja, tudo que é reproduzido em substrato de papel. Parte do princípio que a compreensão tanto de cada um dos componentes da impressão - especialmente tendo-se em vista que cada um tem um "futuro" e um cenário diferente -, como da totalidade desses componentes deve oferecer uma visão do amanhã.

Por exemplo, os jornais são propícios à edição e seu imediatismo, o mesmo não ocorre com embalagens (...). Caso relacionemos os livros com a impressão, por exemplo, e virmos a aventura da publicação cibernética empreendida por Stephen King como tendo reduzido a necessidade de livros impressos, então podemos concluir que todos os produtos gráficos podem ser reduzidos.

A era da impressão começou há pouco 500 anos: em 1438, com Johannes Gutemberg. Foram necessários longas décadas para superar o lobby de monges, de monastérios e de pequenas oficinas comerciais que faziam o trabalho à mão. Bastou um século - cem anos! - e já havia gráficas em quase todas as grandes cidades européias. Mais de 200 anos e foi inventado o offset (1739), e, após, outros 200 anos, a primeira máquina Xerox (1938).

## **DIVULGANDO INFORMAÇÕES**

Ao tentar quantificar o volume de informações e conhecimento disponível nas formas impressa e eletrônica, o estudo buscou compreender a inter-relação entre

ambas. Na virada do século passado, a impressão provia a base para o ensino, informações, entretenimento e negócios. Até 1995, nossas vidas ainda revolviam em redor da impressão, embora a televisão, as telecomunicações, e os computadores viessem usurpando o monopólio de informação exercido pela mídia impressa. Até o ano de 2020, a impressão terá sua função diminuída.

|                         | <b>1995</b> | <b>2010</b> | <b>2020</b> |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Mídia eletrônica</b> | 30%         | 52%         | 65%         |
| <b>Impressão</b>        | 70%         | 48%         | 35%         |

(...)

## **A IMAGEM DA IMPRESSÃO**

Quando perguntamos a um grupo heterogêneo de 2.232 indivíduos sua opinião sobre o futuro da impressão, pedimos que eles projetassem a realidade de novas gerações, que não a deles, no futuro. Eis o resultado:

Na opinião da maior parte das pessoas, não haverá diminuição significativa do volume de impressão até meados deste século. Entretanto, tomando por base o uso do computador, televisão, telefonia celular e Internet como metáforas das novas formas de comunicação, elas prevêm que a preferência das gerações futuras será pela tela, e não pela página impressa. No prazo de três gerações após a dos chamados "babyboomers" do pós-guerra, que inventaram a era da informação, os substitutos eletrônicos do papel farão parte da rotina das crianças. Elas finalmente terão implantado o paperless office - o escritório "sem papel", sem documentos impressos - cem anos após sua conceituação.

## AS MUDANÇAS NA IMPRESSÃO

Num futuro previsível, pontos de inflexão trarão mudanças diferentes para categorias de produtos gráficos diferentes. Eis as alterações em volume e outras características que possivelmente afetarão as principais categorias gráficas nas próximas duas décadas:

**PERIÓDICOS:** redução de 20 por cento. As revistas e boletins perderão parte da demanda por espaço publicitário. Uma vez que as páginas dos periódicos dependem desta receita, a perda de uma página de anúncio corresponde à perda de uma página de conteúdo editorial. Como consequência da realocação dos recursos de promoção para incluir a Internet, haverá uma diminuição no número de páginas os periódicos.

**JORNAIS:** redução de 30 por cento. Os jornais sofrerão um impacto significativo. Eles estão ameaçados pela Internet em termos de imediatismo, abrangência (o espaço de um jornal impresso é limitado) e publicidade. Hoje a rede já figura como importante canal para divulgação de anúncios classificados.

**LIVROS:** redução de 18 por cento. **A maior tendência na edição de livros será a publicação por encomenda, literalmente um a um. Os livros eletrônicos constituirão ameaça até 2020, mas gradualmente mais indivíduos disponibilizarão mais livros na Internet. Esses livros serão impressos por encomenda (Print on Demand), provavelmente em livrarias.** (grifo nosso)

**GUIAS DE REFERÊNCIA:** Os guias de referência serão severamente afetados com a mudança de seus conteúdos para a rede. As ferramentas de busca e

recuperação fazem dados de referência os principais candidatos a aplicações eletrônicas.

**JURÍDICO E FINANCEIRO:** redução de 30 por cento. Por lei, grande parte das informações produzidas por empresas públicas deve estar disponibilizada em mídia eletrônica; entretanto, o aspecto promocional do material manterá a viabilidade de sua impressão.

**DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA:** redução de 26 por cento. A maior parte da documentação técnica de documentação técnica será transferida pela rede para os discos dos computadores, exceto os manuais de instruções que acompanham eletroeletrônicos, de aparelhos de televisão a lavadoras de roupas.

**PAPELARIA:** redução de 66 por cento. Bilhetes manuscritos vêm perdendo terreno para mensagens eletrônicas digitadas. A transferência de dados por raio infra-vermelho entre equipamentos PDA também deverá crescer. Por fim, fotos, vídeo e áudio digitais deverão suplantar a mensagem de texto.

**FORMULÁRIOS:** redução de 75 por cento. A impressão de formulários em papel tende a diminuir sensivelmente à medida que são substituídos por transações eletrônicas. Por algum tempo, estas terão cópias de segurança impressas; por fim, o nível de confiança na tecnologia eliminará a necessidade de papel.

(...)

## **A IMPRESSÃO COMO TEMA EMOCIONAL**

O tema do futuro da impressão mexe com as emoções toda vez que vem à tona. Aprendemos que as pessoas gostavam muito de livros, assim como nós também gostamos. Tivemos 550 anos para nos acostumarmos com eles. Porém, se a

Internet houvesse inventado a impressão em nossos dias, será que nos sentiríamos com relação ao mundo eletrônico da mesma maneira que nos sentimos diante do mundo do papel?

O tempo e a tecnologia operam grandes transformações. Para cada aspecto negativo sobre um concorrente da impressão podemos projetar novos desenvolvimentos que o tornarão positivo. Se hoje as telas são muito grandes, volumosas e ilegíveis, podemos prever avanços tecnológicos que as tornarão menores, mais planas, mais resistentes, e com qualidade que virtualmente se equipara ao papel. Computadores, bandas largas, reconhecimento de voz, equipamentos sem fio, e tecnologia de armazenamento de dados serão aglutinados e transformados nas novas ferramentas de construção do futuro. Com o tempo, os concorrentes dos produtos gráficos (como os eBooks) não serão vendidos através de canais especializados; eles serão popularizados e disponibilizados como um novo departamento da Wal-Mart.

---

Em março de 2000, aconteceu o primeiro grande lançamento editorial disponível só na Internet: "Riding the Bullet", de Stephen King, pela editora Simon & Schuster. Em poucos dias, mais de 500.000 leitores fizeram o download do livro por US\$ 2,50. Seria o início do "Paperless Society"? Franck Romano, afirma que a tecnologia implicou mudanças na forma como a informação é produzida, distribuída e consumida.

---

A maioria de vocês que lêem isto depois da virada do segundo milênio verão poucas mudanças na impressão. Serão as gerações futuras que criarão um

admirável mundo novo onde o papel e o pixel possam co-existir em agitada harmonia.

---

**Fonte:** Adaptado do artigo publicado em Imagix News - Março de 2001 páginas 6 a 9 -, intitulado "A IMPRESSÃO ALÉM DA ERA DA INTERNET" de Frank Romano. Diretor de artes Gráficas do Instituto de Tecnologia de Rochester (Nova York), Romano foi o principal pesquisador da EDSF (Eletronic Document Systems Foudation - Fundação de Sistemas de Documentos Eletrônicos) no estudo sobre o futuro da impressão.

## Anexo – II – Constituições Brasileiras

No Brasil, registra-se a existência de sete constituições nacionais: Constituição Política do Império do Brasil – 1824, Constituição da República do Estados Unidos do Brasil – 1891, Constituição da República do Estados Unidos do Brasil – 1934, Constituição da República do Estados Unidos do Brasil – 1937, Constituição da República do Estados Unidos do Brasil – 1946, Constituição da República Federativa do Brasil – 1967, e Constituição da República Federativa do Brasil – 1988.

**Anexo – III – Disposições Constitucionais em Favor da Imprensa na Constituição  
Federal do Brasil de 1988**

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: (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...) 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; (...) XLI – a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais.

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: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Anexo – IV – Lei Complementar do ICMS nº 87 de 13 de Setembro de 1996:  
hipóteses de incidência e vedações do imposto.

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

## O PRESIDENTE DA REPUBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional Decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º. O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º. A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

**I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;** (grifo nosso)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de

competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada à:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “tradings” ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Anexo – V – Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná nº 11580/96: hipóteses de incidência e vedações do imposto

Súmula: Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências.

A ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ decretou e eu sanciono a seguinte Lei:

### DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Lei dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS, instituído pela Lei n. 8.933, de 26 de janeiro de 1989, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

### CAPÍTULO I

#### DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência tributária dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território paranaense, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário adquirente aqui localizado, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto a este Estado.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação ou prestação que o constitua.

## CAPÍTULO II

### DAS IMUNIDADES, NÃO-INCIDÊNCIAS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar convênios concessivos de benefícios fiscais na forma prevista em lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

Parágrafo único. Ao regulamentar a matéria tributária o Poder Executivo arrolará as hipóteses de imunidade e benefícios fiscais, observadas as disposições previstas:

I - em tratados e convenções internacionais;

II - em convênios celebrados ou ratificados na forma da lei complementar a que se refere o art. 155, inciso XII, "g" da Constituição Federal.

Art. 4º O imposto não incide sobre:

**I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;** (grifo nosso)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência tributária dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza decorrentes da transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras;

X - serviços prestados pelo rádio e pela televisão, ainda que iniciados no exterior, exceto o Serviço Especial de Televisão por Assinatura.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive "tradings" ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.