



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

GABRIEL BORGHOFF

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS MEIOS DE INFORMAÇÃO
ELETRÔNICOS**

Salvador
2017

GABRIEL BORGHOFF

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS MEIOS DE INFORMAÇÃO
ELETRÔNICOS**

Monografia apresentada ao curso de pós graduação em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em direito tributário.

Salvador
2017

A imunidade tributária dos meios de informação eletrônicos.

RESUMO

O presente estudo que se revela nesta pesquisa - diz respeito à extensão da imunidade, contida no art. 150, VI, d da constituição federal, a chamada imunidade de imprensa ou cultural, aos livros digitais e meios eletrônicos de difusão de informação e cultura. As limitações ao poder de tributar do Estado estão continuamente em pauta, uma vez que as diversas concepções da sociedade e a própria Constituição não são estanques, não se prendem ao tempo nem ao alvedrio do constituinte, as interpretações são mutantes e se adequam aos anseios da sociedade e à medida que a humanidade vai progredindo, o direito precisa acompanhar esse progresso ampliando conceitos e interpretando de forma progressiva, ampliativa e evolutiva a Carta magna, abarcando interesses que anteriormente seriam impensáveis. Nesse sentido, a interpretação do dispositivo mencionado tem gerado diversas dúvidas e questionamentos acerca de sua ampliação e que apesar de ser um tema bastante debatido, sempre existem novas perspectivas a serem abordadas e discutidas, primeiramente pelo fato de o STF ter reconhecido a repercussão geral do tema, mas ainda não ter julgado em definitivo sobre a matéria e está prestes a fazê-lo. Além disso, o que torna a pesquisa atual e relevante no mundo contemporâneo, é o caso dos *e-readers*, que são plataformas para leitura de livros digitais e servem somente a esse fim, tornando necessária a análise da jurisprudência e doutrina sobre essa perspectiva de extensão da imunidade visando verificar o impacto da decisão de mérito sobre a temática, tanto para os contribuintes como para o fisco, além de promover também o alargamento do rol de direitos ao fazer uma interpretação mais abrangente em relação a essa imunidade tributária.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. LIVROS E OS MEIOS ELETRÔNICOS.....	8
3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	14
3.1 IMUNIDADES.....	16
3.1.1. Imunidade, isenção e não incidência.....	20
3.1.2. Tipos de imunidades.....	23
3.2. INTERPRETAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE.....	32
4. PROTEÇÃO à LIBERDADE DE EXPRESSÃO, CULTURAL E DE INFORMAÇÃO.....	38
4.1 IMUNIDADE DE IMPRENSA E OS MEIOS ELETRÔNICOS.....	42
5. ANÁLISE DE DECISÕES ACERCA DA IMUNIDADE DE IMPRENSA.....	50
5.1 JULGAMENTO DO STF EM RELAÇÃO À IMUNIDADE DE IMPRENSA...50	
5.2 DECISÕES DE OUTROS TRIBUNAIS.....	57
6. CONCLUSÃO.....	62

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário assim como os demais ramos do direito está sempre em mutação e em constante aprimoramento, a dita modernidade nos apresenta a cada dia algo novo, uma constante mudança que também reflete no direito, como é o caso do objeto do estudo em questão, qual seja, a imunidade tributária dos meios de informação eletrônicos. A despeito de ser um matéria que já fora tema de algumas obras e bastante debatido no meio acadêmico, ele ainda possui nuances a serem estudadas, pois como dito acima, a modernidade evolui a todo momento e a todo momento surgem novas tecnologias que refletem diretamente no âmbito jurídico e nesse caso em específico não é diferente, o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão da imunidade tributária dos livros eletrônicos, atribuindo-lhe, obviamente, grande relevância política, jurídica, econômica e social.

Assim, o foco desta monografia será o estudo da imunidade referente ao livro eletrônico e aos meios eletrônicos que dão suporte a este livro, como no caso dos *e-readers*, aparelhos que são feitos especificamente para leitura de livros digitais e somente servem a este fim, desta forma, passaremos a ver os conceitos de livros eletrônicos, digitais, meios eletrônicos e seus suportes e plataformas. Estudar-se-á também a questão das imunidades em si, tentará se traçar uma linha de estudo sobre a temática para que se possa ter premissas básicas para a discussão do tópico principal, que será diretamente relacionado com a questão da imunidade. Após o estudo do instituto das imunidades e suas nuances, se fará uma análise de julgamentos de tribunais pátrios e do próprio supremo tribunal federal acerca da matéria, o que que os tribunais e o pretório excelso têm a dizer e como já se posicionaram diante da matéria, tópico essencial para se angariar substratos para formular a resposta final para esse tema.

A pergunta central deste trabalho é sobre a possibilidade da extensão interpretativa do artigo 150, VI, d (que versa sobre a imunidade conferida a livros, jornais e revistas) da constituição federal para abarcar também os livros digitais, eletrônicos e seus suportes digitais. Ao se questionar sobre essa possibilidade de extensão interpretativa, deve-se buscar antes de tudo o estudo sobre as imunidades,

como se fez neste trabalho monográfico, para somente em seguida, após compreendido o que é a imunidade tributária, como se interpreta a norma imunizante e analisar o entendimento dos tribunais, é que se poderá julgar se é possível exercer esse exercício interpretativo de forma a abarcar novos tipos de conceito dentro de um conceito anterior, ou seja, irá se alargar o conceito existente e escrito na constituição federal de 88 para além da semântica, como o próprio STF já o fez em outras ocasiões e sempre com o desiderato de proteger os direitos fundamentais que com o passar do tempo assumem outros contornos diferentes do que o texto literalmente nos diz.

A norma de que se extrai do texto através da interpretação e conjugação de diversos fatores é que irá levar à resposta para estar indagações e a qual se tenta chegar ao fim deste trabalho, qual seja, pela possibilidade em concreto de poder se alargar o texto normativo para que se possa albergar outros conceitos que partem do mesmo pressuposto, como no caso da imunidade tributária dos livros, jornais, revistas, periódicos e papéis destinados à sua impressão, que não estariam apenas restritas aos livros físicos e suas folhas de papel, mas também deveriam abranger os novos modelos de livros, as novas concepções de livros, jornais e revistas e seus suportes, ainda que digitais, dando nova roupagem aos termos da constituição para além da literalidade textual e abranger também outros significados que são mais condizentes com os dias em que vivemos, para que não se deixe de proteger algo que deveria ser protegido, buscando assim a finalidade daquela norma e os valores a que ela se destina a dar asilo.

Desta forma, com a repercussão geral reconhecida pelo STF sobre a temática e ainda não julgada em definitivo, e com o surgimento de novas tecnologias capazes de se inserirem neste contexto, o trabalho ganha ares de atualidade e relevância prática que vão além da área acadêmica, pois a desoneração fiscal desse tipo de mercadoria além de repercutir na arrecadação estatal, irá também repercutir no consumo destes produtos. É necessário o estudo da imunidade para além daquela contida no artigo 150 da Constituição Federal, mas também entender sobre o instituto da imunidade de forma completa e abrangente a ponto de se ter conhecimento suficiente para tratar da possibilidade de estender seu entendimento para além do texto constitucional. Há a necessidade também de se estudar as decisões dos tribunais a respeito do tema, como a jurisprudência pátria tem se debruçado e entendido sobre, como a temática é discutida e qual é de fato a celeuma que surge

desta discussão, quais seriam os pontos controvertidos a ponto de ser reconhecida a repercussão geral da matéria, de um lado o estado fiscal sem querer abrir mão de sua arrecadação e sem querer ceder à ampliação interpretativa, e ao mesmo tempo sendo fornecedor de garantias e criador de normas que irão desonerar certos objetos e circunstâncias, e por outro lado os consumidores e contribuintes que veem a possibilidade de extensão e aumento do alcance interpretativo da norma para que haja a desoneração. Serão, portanto, sobre esses e outros aspectos correlatos aos quais iremos nos debruçar neste trabalho monográfico para que se possa descortinar um pouco mais sobre o assunto estudado.

2.LIVROS E MEIOS ELETRÔNICOS

Este capítulo cuidará da explicação dos conceitos de livros eletrônicos e meios eletrônicos de informação, se verá o que se tem por livros eletrônicos atualmente, o que se tem por meios eletrônicos na contemporaneidade, que tipos de suporte são esses e se podem ser equiparados ao papel em si, suporte clássico do livro e conceito constante no texto normativo constitucional. Assim, a discussão irá além do livro eletrônico e alcançará também a questão do suporte exclusivo dos livros digitais. A constituição em seu artigo 150, VI, d garante a imunidade, em relação aos impostos, aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, assim, no nem tão distante ano de 1988, o legislador não seria capaz de prever que o conceito de livro se modificaria tanto, que o próprio livro ganharia outras formas e outros usos para além do que se tinha ideia na época da elaboração da constituição. A internet surge como grande ferramenta de disseminação de informações, modificando sobremaneira a forma como o conhecimento e as informações são transmitidas e tudo isso se dá através de plataformas ou suportes eletrônicos, abrindo possibilidades sem precedentes de acesso à informação à todas as camadas sociais e em qualquer parte do mundo, e tudo isso ocorrendo através do “papel, meio ou suporte eletrônico” que contém todas essas informações.

Primeiramente precisar-se-á estabelecer o alcance interpretativo do termo livro eletrônico, *e-readers* e suportes eletrônicos para livros. Precisaremos estabelecer o que é de fato o livro eletrônico nos dias atuais e o que entendemos como livro eletrônico e após definirmos esse alcance poderemos passar aos próximos temas deste trabalho. Não seria sensato dizer que livro é somente aquele conjunto de papéis impressos, pois já é comum termos os livros digitais, em formatos que podem ser lidos através dos computadores, *tablets*, *e-readers*, celulares e televisores. No fim da década de 80 isso era algo difícil de se imaginar, mesmo com o surgimento de novas tecnologias à época, o legislador não poderia prever um avanço tão significativo a ponto de mudar a natureza de um objeto, capaz de revelar uma nova interface para com o indivíduo, e é a partir dessa revolução tecnológica que surge o tema que enfrentamos neste trabalho, que ora se traduz na necessidade de identificarmos o que é livro eletrônico na atualidade, o que é livro para a lei e quais são seus suportes, pois

no mesmo sentido o legislador não previu que o papel poderia ou poderá eventualmente cair em desuso para algumas atividades, como é o caso da impressão de livros.

Para a lei 10.573 de 2003, em seu art. 2º, que institui a política nacional do livro, o livro é:

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

Parágrafo único. São equiparados a livro:

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

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

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

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

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

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

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

VIII - livros impressos no Sistema Braille.

Ora, no momento em que a própria lei o diz: “em qualquer formato”, estaria admitindo-se assim a possibilidade da existência dos chamados livros eletrônicos, que são diferentes dos livros impressos apenas no suporte, mantendo todas as outras características em comum. E ainda arremata em seu “Parágrafo único. São equiparados a livro: VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual”. Então, os livros eletrônicos são aqueles em algum formato digital no qual se possa ler e extrair as informações, além de transmitir conhecimento e cultura.

Outrossim, numa abordagem mais ampla, tem-se o livro como um elemento cultural muito mais extenso e a referida lei traz em seu art. 1º, II:

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

Vê-se aqui uma opção política de valorização do livro, trazendo um significado cultural, tratando-o como uma verdadeira ferramenta de emancipação intelectual aos cidadãos, tratando o livro como instrumento essencial dentro do desenvolvimento de uma sociedade. Tamanha a importância do livro que fora cristalizada na referida norma, sendo reflexo do tratamento constitucional diferenciado dado a ele, proteção essa insculpida no art. 150, VI, d da carta maior, que engloba para além dos livros, os jornais, periódicos e os papéis destinados à sua impressão, ou seja, qualquer ferramenta cultural que possa transmitir conhecimento e propagar o desenvolvimento intelectual e social.

Com a devida vênia, fazendo uma interpretação sistemática à luz da Constituição, poderíamos afirmar que o conceito de livro contido na lei da política nacional do livro vai além do livro em si, mas iria abranger também os jornais e periódicos difusores dos valores constantes em seu art. 1º, uma vez que os jornais e periódicos também são ferramentas essenciais para a difusão da cultura e transmissão do conhecimento, fomento à pesquisa e transformação social, sendo esses os valores detentores de proteção especial, que se materializa através de uma imunidade tributária em relação aos impostos que incidem sobre eles.

Compartilhando desse entendimento, o Ilustre autor Roque Antônio Carrazza¹ que ao delinear atendimentos no sentido de equiparar o livro para fins de imunidade tributária, afirmou que "a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamentos, isto é, meios de difusão da cultura".

Com o passar do tempo, surge a necessidade de tornar o livro digital portátil, dando a ele a praticidade que o livro impresso tem, pois as pessoas apenas iriam ler em seus computadores pessoais e isso não daria a mobilidade necessária para o desenvolvimento deste segmento, eis então que começam a surgir os chamados *e-readers*, que são suportes digitais para os livros eletrônicos, é como se fosse o "papel", pois é dali que o conteúdo será emanado, é dali que sairá a imagem, as páginas e os demais elementos que um livro ou periódico possui. A partir dessa revolução tecnológica que representa a invenção dos *e-readers* (leitores digitais) é que podemos

¹ Carrazza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª ed., Malheiros, 1998, p.418.

pensar numa nova forma de ver os livros e de adequar essa nova roupagem à todo o ordenamento jurídico brasileiro.

O novo “papel eletrônico” que nos é apresentado, além de facilitar o manuseio, a perpetuidade, a conservação e facilidade de difusão do conhecimento e dos livros, nos permite também fazer uma leitura acerca dos benefícios que se criaram com uma diminuição drástica do uso do papel impresso, o ganho ambiental trazido por esta inovação tecnológica causa um impacto positivo muito grande na sociedade e isso merece ser incentivado, no caso, com a extensão da imunidade ora estudada neste trabalho. A produção do papel envolve a utilização, como matéria prima, de arvores e isso obviamente é danoso ao meio ambiente, não só pelo desmatamento causado pela indústria, mas como também pelo plantio da cultura do eucalipto que é a arvore mais utilizada para esse tipo de atividade, o que cria em regiões de onde essa arvore não é nativa, um desequilíbrio ambiental local.

Apesar de não ser a questão ambiental o foco da imunidade ora estudada, não ser esse o motivo específico pensado pelo legislador ao editar esta norma, esse é um argumento de peso e de grande relevância que aponta para os novos rumos e utilizações que o livro virá a ter ou já tem. É inegável o crescimento da utilização do livro eletrônico em nossas vidas, na atualidade é cada vez mais difícil encontrar processos físicos, ler jornais e revistas físicos, tudo está sendo transferido para os leitores digitais e sendo transformado em livros digitais, o que também deverá ser refletido na própria concepção do que é o livro digital e do que é “papel” para esse livro, a perspectiva de os leitores digitais alcançarem esse *status* de “papel” como suporte do livro digital parece ser algo que, pelo processo de evolução da sociedade, será reconhecido muito brevemente.

Outrossim, em julgamento proferido pelo TRF da 3ª região², o relator afirma que: “os livros, jornais e periódicos são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada.” Reiterando a abordagem acerca do suporte do livro, dando a ideia de que independentemente de qual seja esse suporte, ainda assim será considerado livro, indo além da mera ideia de livro ser um aglomerado de papel.

² Tribunal regional federal da 3ª região. Apelação cível nº 0001668-74.2011.4.03.6119/sp. Acessado em 2016.

Para o professor e autor Eduardo Sabbag³, os livros são “suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado, devendo conter uma base física (digital ou não) e uma finalidade “espiritual” de geração do bem educativo”, e nesse panorama estariam incluídos muitos veículos de pensamento, como por exemplo como citado pelo autor, as apostilas, que o Supremo chamou de veículos de transmissão de cultura simplificados e os manuais técnicos doutrinários, e por outro lado estariam fora, não sendo alcançados pela interpretação ora estudada sobre os livros, aqueles livros que não veiculam ideias nem pensamentos formalmente considerados, produtores de cultura, difusores de informação e conhecimento, como seria o caso do livro de ponto, livro de ata, livros fiscais e etc. Para o mencionado autor, o que se busca de fato é a finalidade que representa o livro, os valores veiculados pelo livro em si e não o conteúdo dele, mas sim os valores de liberdade de expressão e difusão de conhecimento, indo para além do seu suporte físico ou da forma de transmissão.

Desta forma, o que se procura neste trabalho é que o intérprete do direito não se prenda à uma interpretação literal do artigo em estudo nem à uma interpretação restritiva dos conceitos de livro eletrônico e do seu suporte físico, mas que amplie a interpretação desta norma para conferir maior proteção aos direitos à educação, informação, cultura e lazer, que é a verdadeira finalidade da norma. O que se pretende aqui é dar argumentos para que ocorra uma verdadeira mutação constitucional, que de forma simples é a interpretação que altera o sentido sem alterar o texto, assim, para que fique mais claro, texto normativo é diferente de norma, o texto normativo ou enunciado é o que está escrito, a norma é um produto da interpretação, somente após a interpretação do texto é que irá surgir a norma, é o resultado da interpretação do texto, podendo um texto ser interpretado de diversas formas, portanto, uma simples interpretação mudando o sentido e o alcance da norma feita pela suprema corte poderia mudar completamente o entendimento sobre a matéria e o alcance da mencionada norma.

Ademais, é através da interpretação das normas que decorre a legitimidade delas, o poder de convencimento advém de uma interpretação legítima a qual os tribunais não podem se furtar e ao se deparar com essa nova realidade, o intérprete

³ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. Pg. 380.

do direito, que nesse caso é o pretório excelso, pois é com quem está a palavra final sobre o assunto, deve se manter atento para esse novo paradigma que se apresenta e atuar conforme o desenvolvimento e mudanças que estão ocorrendo na sociedade para que a norma não se torne obsoleta e que a proteção insculpida nela não se torne irrelevante.

Sem mais delongas, o entendimento que deve prevalecer é o de que a palavra “papel”, que está inserida na norma constitucional, alcançou um significado muito mais amplo e abrangente do que a simples literalidade do artigo retro mencionado. O suporte físico papel ganhou novos contornos e agora com o advento dos livros digitais ou eletrônicos esse suporte passou a também ser eletrônico, então, nada mais justo do que conferir também ao suporte eletrônico a mesma proteção que se confere ao livro eletrônico, pois um depende do outro em muitas ocasiões e se lhe conferissem entendimento diverso a norma estaria capenga, estaria sendo concedido de um lado e se retirando do outro, o que deve ser rechaçado pela suprema corte para que a proteção seja dada na medida em que fora idealizada, a proteção deve se dar de maneira integral, perseguindo sempre a finalidade daquela norma.

3.LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Importante capítulo para este trabalho, trataremos a partir de agora acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar do estado, seus contornos e o que se entende de fato sobre as limitações.

Segundo a ministra Regina Helena Costa⁴ o sistema tributário nacional seria o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regulam a atividade tributante do estado, sendo que as principais regras de incidência (regras matrizes) estão na Constituição Federal, reservando para lei atuação apenas dentro da moldura constitucional. Nesse sentido, lembra o autor Roque Antônio Carrazza⁵ que, “a Constituição Federal, matriz de todas as manifestações normativas do Estado, além de apontar os fatos que podem ser alvo de tributação, minudenciou os limites e condições para que ela possa ser validamente realizada”. A Carta magna não cria tributos, mas sim autoriza a sua instituição pelos entes desde que respeitados os limites impostos por ela própria, limites estes que serão chamados de limitações constitucionais ao poder de tributar, que descreve as balizas e o alcance da atividade de tributar do estado e ainda seguindo do entendimento da referida autora, essas limitações se revelam através dos princípios e das imunidades.

Os princípios “são vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.”⁶ Já para o autor Sacha Calmon Navarro Coelho⁷, os princípios constitucionais “dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição”.

⁴ Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014. Pg.39-40.

⁵ Carrazza, Roque Antônio. Artigo: Impossibilidade de conflitos de competência no sistema tributário brasileiro -IBET.2010.

⁶ Costa, Regina Helena. Op. Cit. Pg. 40.

⁷ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário - Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pg.167-168.

Diferentemente das imunidades, que seriam segundo o retro mencionado autor:

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada.). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria. De notar, pois, que a expressão limitações ao poder de tributar alberga princípios e imunidades.⁸

Ainda nessa esteira, a autora Regina Helena Costa arremata afirmando que as imunidades são verdadeiras exonerações fiscais contidas na Constituição, representando diretrizes negativas pois negam competências nos casos elencados na Constituição.⁹ Sendo esses os limites constitucionais expressos ao poder de tributar do estado.

Mas o que seria esse poder? Nas lições do professor baiano Edvaldo Brito¹⁰ existe uma diferença entre poder tributário e poder de tributar, sendo aquele um atributo da soberania do Estado, pois é o Estado que estabelece as regras para, de forma compulsória, angariar fundos para si próprio e funcionar, sendo exercido exclusivamente pelo poder constituinte, diferentemente do poder de tributar, que seria “a grandeza da competência tributária; grandeza identificada nas numerosas disposições dessa ordenação que pressupõem a nucleação de uma específica prestação coativa tributária inconfundível com outras prestações coativas.” Que seria a instituição dos tributos em espécie pelos entes aptos a instituí-los. Essa competência tributária é baseada no poder tributário, que é o que ele chama de potestade (força) inerente à soberania estatal, de dar a cada ente sua parcela de aptidão, de legitimidade para instituir os tributos e seus limites. Ainda sobre o mesmo tema, arremata o professor Eduardo Sabbag¹¹ o poder de tributar é um poder que tem por alicerce o consentimento do povo a quem se destina a consequência da relação tributária e esta é juridicamente válida pois detém esse aval da população. Segue aduzindo o referido autor que o poder de tributar não é absoluto, portanto, devendo-se amoldar aos ditames constitucionais.

⁸ Idem.

⁹ Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014. Pg.41.

¹⁰ Brito, Edvaldo. Direito tributário e constituição: estudos e pareceres – 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Pg.90.

¹¹ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. Pg.52

As limitações constitucionais ao poder de tributar, portanto, são um conjunto de princípios e outras normas que definem o exercício da competência tributária¹², não sendo somente princípios mas há, conseqüentemente, regras e outras normas implícitas que trazem limitações ao poder de tributar do estado, e nas lições do egrégio professor Eduardo Sabbag¹³ que afirma que: “A carta magna, em toda a sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação.” Por fim, como bem leciona o autor Leandro Paulsen¹⁴:

No artigo 150 da Constituição há garantias que constituem, inequivocamente, regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão. De outro lado, há princípios que não constam expressamente do art. 150, como o da segurança jurídica em matéria tributária, o qual tem de ser construído por dedução do princípio do Estado de Direito e por indução a partir das regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição. Outros princípios não constam do art. 150, mas têm suporte expresso em outro dispositivo, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Desta forma, existe um feixe de normas que irão atuar como baluarte de proteção e defesa dos interesses do sujeito passivo da relação tributária, garantindo que ele não seja lesado na sanha arrecadatória do Estado, que a despeito de ser necessária, é muitas vezes predatória e utilizada de forma irresponsável e incorreta pelos gestores e pensando nisso é que surgiram as limitações constitucionais ao poder de tributar, para prevenir excessos e descalabros.

3.1 – IMUNIDADES

Antes de adentrarmos ao tema propriamente dito, é preciso antes esclarecer o que é uma imunidade tributária, do que se trata tal instituto. A norma imunizante, prevista no texto constitucional, segundo o professor Eduardo Sabbag¹⁵ “visa

¹² Costa, Regina Helena. Op.cit. Pg.52.

¹³ Sabbag, Eduardo. Op.Cit. Pg.57.

¹⁴ Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Pg.52.

¹⁵ Sabbag, Eduardo. Op.cit. Pg.287.

preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).” Assim, existem situações, pessoas, objetos e entidades que merecem uma proteção maior para que se possa efetivar determinados valores que são de grande relevância no contexto nacional, valores esses que encontram amparo na Constituição e emanam, também, em forma de imunidades como reflexo da alta estima desses valores pela sociedade como um todo.

A análise das imunidades, partindo das ideias anteriores sobre as limitações ao poder de tributar, é um tema controverso para a doutrina pois há aqueles que não consideram a natureza jurídica das imunidades uma limitação ao poder de tributar, como acreditava o autor Aliomar Baleeiro¹⁶ que afirmou que “ toda imunidade é uma limitação constitucional do poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira” além do Desembargador do Tribunal de justiça do Rio Grande do Sul e autor Luiz Difini¹⁷ que também conceitua a imunidade tributária como uma limitação constitucional do poder de tributar do estado que exclui a competência impositiva do Estado sob determinadas situações que resulta em uma hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga constitucional da respectiva competência.

De outro lado, negando as imunidades como normas constitucionais que limitam o poder de tributar, o autor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ afirma que:

O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes

Para o referido autor, portanto, a imunidade seria “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas

¹⁶ Minardi, Josiane. Manual de direito tributário. 2ª ed. – Salvador: Editora Juspodium, 2015 – Apud Aliomar Baleeiro. Pg. 189.

¹⁷ Difini, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 4 ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. Pg. 103.

¹⁸ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pg.260.

políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. Seria a norma imunizante uma norma de incompetência tributária, que segundo completa o professor Sabbag¹⁹ é uma delimitação negativa da competência tributária, afirmando que o legislador cuidou de áreas específicas ao legislar e que repulsam a incidência do tributo, assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.²⁰ De tal modo, afirma a professora Josiane Minardi²¹ que a imunidade tributária ocorre quando a Constituição veda a criação de tributos, por meio da incompetência das pessoas políticas, sobre certas situações ou sobre determinados sujeitos para salvaguardar valores como a manutenção das entidades federadas, atividades religiosas e sua liberdade de crença, democracia, educação e etc.

Já para o prestigiado autor Pontes de Miranda²², imunidade seria uma regra negativa de competência, afirmando que “as regras que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas ou bens, são regras jurídicas negativas de competência. ”

Elucida também o autor Ricardo Lobo Torres²³ que:

As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o *status negati-vus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. Pouco ou nada tem que ver com a ideia de justiça ou de utilidade econômica. Está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou *autolimitação o do poder tributário*. Mas o STF, que aderiria à tese positivista de que a imunidade é qualquer não-incidência constitucional qualificada, já procura estabelecer a vinculação com os direitos humanos, donde resulta a impossibilidade de revogação da imunidade, até mesmo por emenda constitucional.

¹⁹ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 287.

²⁰ Carvalho, Paulo de Barros. Op. Cit. Pg. 260.

²¹ Minardi, Josiane. Manual de direito tributário. 2ª ed. – Salvador: Editora Juspodium, 2015. Pg. 190.

²² Difini, Luiz Felipe Silveira. Apud Pontes de Miranda. Manual de direito tributário. 4 ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. Pg. 102

²³ Torres, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª ed. ver, atual. e ampl – Rio de Janeiro, Renovar, 2011. Pg. 65.

Outrossim, importante esclarecimento e outro ponto de vista de extrema importância para o enriquecimento do trabalho e para a demonstração das diversas correntes e teses que tratam sobre a temática, a autora Regina Helena Costa²⁴ traz sua contribuição afirmando que a imunidade pode ser vista sob dois aspectos, o formal e o substancial. Para o primeiro, a imunidade seria uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, segundo o qual aqueles que realizam a mesma hipótese de incidência devem pagar o tributo, sem distinção e dessa forma, a imunidade seria a impossibilidade de tributação ou intributabilidade de pessoas, bens, situações que resultam da vontade constitucional; já no aspecto substancial ou material, a imunidade seria o direito público subjetivo de algumas pessoas de não se sujeitarem à tributação, nos termos da constituição. Em suma, para a referida autora, a imunidade seria “a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. ”

Ainda neste diapasão, conforme lições do doutrinador Leandro Paulsen²⁵ que afirma que as imunidades tributárias são normas negativas de competência e que podem funcionar em muitos casos como verdadeiros direitos fundamentais, “porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência especifica. ”

A própria Constituição não utiliza muitas vezes o termo “imunidade”, por vezes ela utiliza outros termos como isenção, veda a instituição de tributo, não incidência e etc. conforme lição do supramencionado autor:

Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”. É o caso do RE 212.637, que cuidou do art. 155, § 2º, X, a, ou seja, da imunidade ao ICMS das operações que destinem mercadorias ao exterior, e da ADI 2028, que tratou do art. 195, § 7º, acerca da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social.²⁶

²⁴ Costa, Regina Helena. Op.cit. Pg.140.

²⁵ Paulsen, Leandro. Op.cit. pg. 154.

²⁶ Idem, Ibidem.

Dessa forma, é preciso esclarecer a diferença existente entre imunidade, isenção e não incidência para que não parem dúvidas acerca do instituto. Por fim, cabe lembrar que a imunidade atinge apenas a obrigação tributária principal, ou seja, a necessidade de pagamento do tributo e não exonera a necessidade de cumprir as chamadas obrigações acessórias ou deveres instrumentais que surgem da relação tributária, esses permanecem e devem ser cumpridos, não sendo abrangidos pela desoneração promovida pela norma imunizante.

3.1.1 Imunidade, isenção e não incidência

Tema importante e que sempre está presente em discussões e manuais doutrinários é a questão da distinção entre a imunidade, isenção e não incidência, funcionando como uma das premissas básicas para a construção argumentativa do presente trabalho. No final das contas todas irão convergir para a mesma situação, qual seja, a pessoa física ou jurídica irá deixar de pagar tributo para o estado, havendo, portanto, uma desoneração, um não pagamento.

Como a imunidade já fora objeto de estudo, passaremos para a conceituação da isenção e da não incidência para após, fazermos a comparação e diferenciação de forma didática e de fácil absorção acadêmica, sem, contudo, perdermos a profundidade que o tema merece. Assim, a isenção é uma hipótese de exclusão do crédito tributário conforme previsto no artigo 175 do código tributário nacional, *in verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

O autor Ricardo Lobo Torres²⁷ esclarece que o termo exclusão é ambíguo com relação à isenção, “pois pode significar que o crédito se constitui com a ocorrência do

²⁷ Torres, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª ed. ver, atual. e ampl – Rio de Janeiro, Renovar, 2011. Pg.305.

fato gerador e tem sua cobrança excluída, quanto pode expressar que exclui o próprio nascimento do crédito, pela suspensão da eficácia da norma impositiva. ” Segue aduzindo que privilégios odiosos, que são aquelas diferenciações, distinções sem qualquer fundamento e que por isso atentam contra os direitos dos contribuintes, devem ser rechaçados e que os privilégios aqui mencionados são não odiosos, ou seja, trazem benefícios a certas pessoas ou situações que merecem proteção diferenciada em virtude da importância e relevância dessa situação, objeto ou pessoa para a sociedade.

O supramencionado autor segue aduzindo sobre a distinção, que a imunidade é uma limitação ao poder de tributar fundada na liberdade absoluta e tem como fonte a constituição, sendo irrevogável e atingindo a obrigação principal e acessória²⁸(apesar de o referido autor afirmar que atinge a obrigação acessória, esta afirmação, data vênia, está incorreta e não cabe em nosso ordenamento pois a obrigação acessória continua mesmo havendo a imunidade, conforme legislação vigente). Em seguida, ele passa a analisar a isenção, que para ele é outro privilégio não odioso, que seria a “limitação fiscal derogatória da incidência, fundada na ideia de justiça”, tendo como fonte a lei ordinária e é revogável. Por fim a não incidência, em que o festejado autor afirma que em sentido amplo ela englobaria a imunidade, a isenção e a não incidência propriamente dita, pois todas teriam o escopo de evitar o pagamento do tributo, contudo, em sentido estrito, a não incidência seria em verdade a falta da prática do fato gerador, o fato gerador não ocorre no caso e por isso não incidiria o tributo, e por consequência óbvia não haveria que se falar em obrigação principal ou acessória uma vez que não houera fatos no mundo real que concretizassem a hipótese de incidência legalmente abstrata.

Segundo o professor Eduardo Sabbag²⁹, a imunidade encontra guarida na constituição da república federativa do Brasil, seria uma forma de não incidência constitucional, enquanto que a isenção seria uma dispensa legal, ou seja, advinda de lei infraconstitucional, hierarquicamente inferior. Segue aduzindo que na isenção o que se impede é o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e nascido a obrigação, e na imunidade não haveria que se falar em relação jurídico tributária, uma vez que essa norma imunizadora estaria fora do campo de incidência do tributo, sendo

²⁸ Torres, Ricardo Lobo. Op. Cit. Pg.84.

²⁹ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 291.

um impedimento à incidência de tributos sobre determinadas pessoas, situações ou fatos. Por fim, completa o referido autor, que a norma de isenção deve ser interpretada literalmente, já a imunidade, conforme entendimento do supremo tribunal federal, admitiria uma interpretação mais ampla e à luz dos princípios constitucionalmente consagrados.

Segundo o autor Luciano Amaro³⁰, a diferença entre isenção e imunidade seria:

Basicamente, a diferença entre a *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*. Ou seja, a Constituição, ao *definir* a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem *fora* do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a *isenção* atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da *isenção*, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem *fora* desse campo.

Nesse sentido, explica o renomado autor Paulo de Barros Carvalho³¹, afirmando que não há paralelismo entre imunidade e isenção, sendo que são categorias de categorias jurídicas distintas, assim, as imunidades seriam uma competência impositiva, sendo normas constitucionais e não cuidam da incidência, cuidam do momento da percussão tributária (ato inicial). Já a isenção se daria no plano da legislação ordinária, que operaria como um redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo.

Por fim, para tornar ainda mais rica e didática a discussão acerca do tema, a professora Josiane Minardi³² traz as diferenças entre as imunidades, isenções e não incidência. Assim, a imunidade é norma Constitucional em que veda a criação de tributos por meio da incompetência das pessoas políticas, sobre certas situações ou fatos com o desiderato de proteger certos valores de interesse público e nacional, a imunidade, portanto, impede a incidência do tributo. Já a isenção é norma infraconstitucional que estabelecem situações em que determinados sujeitos não

³⁰ Amaro, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 232.

³¹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pg. 139.

³² Minardi, Josiane. Manual de direito tributário. 2ª ed. – Salvador: Editora Juspodium, 2015. Pg. 190-191.

serão tributados e a não incidência em sentido lato seria gênero em que estariam as espécies imunidade e isenção, mas em sentido estrito, seriam situações em que o Ente federativo poderia tributar aquela situação mas não o quis, embora fosse permitida a tributação daquela situação ou objeto, seria um não exercício da competência tributária, sendo situações não descritas em lei como sendo tributadas, estando fora do campo de incidência.

Segue aduzindo a supramencionada autora que as imunidades por estarem na Constituição Federal e serem direitos fundamentais dos contribuintes, são irrevogáveis, sendo cláusulas pétreas. Já as isenções podem ser revogadas a qualquer momento pela autoridade que as instituiu, salvo em casos de isenção onerosas, com prazo estabelecido e em função de determinadas condições, conforme art. 178 do código tributário nacional. Ainda nas diferenças entre imunidade e isenção, é que a imunidade somente poderá ser interpretada literalmente, conforme dicção do artigo 111 do CTN, enquanto que a imunidade poderá ser interpretada à luz dos princípios constitucionais, segundo o supremo tribunal federal. Outrossim, sempre que a Constituição federal falar em imunidade ou isenção, em verdade deve ser lido como imunidade, pois está na Constituição, sendo um equívoco por parte do legislador por vezes afirmar que se trata de isenção e quando em verdade é uma imunidade.

Desta forma, tal distinção tem caráter essencial para estabelecer premissas básicas para este trabalho, sendo uma delas a correta e concisa noção sobre o que é de fato a imunidade no nosso ordenamento tributário e como ela é aplicada em relação a outros institutos e suas relações com as demais normas.

3.1.2 Tipos de imunidades

Ainda dentro do tema de estudo sobre as imunidades, precisamos elencar e estudar de forma mais atenta sobre os diversos tipos de imunidades que existem em nossa Carta Magna, a partir desse estudo poder-se-á ter uma melhor ideia dos valores e princípios albergados por essas normas. As principais imunidades encontram-se no artigo 150, inciso VI, alíneas a, b, c, d, e da Constituição Federal, em sua seção II – nas limitações ao poder de tributar:

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

VI - Instituir impostos sobre:

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

Nesse sentido, ainda sob a espeque doutrinária do professor Eduardo Sabbag³³ que nos leciona que tais tipos de imunidade somente abarcam os impostos, é certo que existem outros tipos de imunidades que irão abarcar outros tributos como taxas, contribuição social, mas nos atentaremos ao artigo 150 da constituição federal, que traz em seu bojo o foco principal deste trabalho. Assim, segue aduzindo o referido autor que as exonerações presentes neste artigo da constituição são “teleologicamente justificáveis”, pois prestigiam valores constitucionalmente consagrados, essenciais ao regime democrático tais como “ liberdade religiosa, política, sindical, expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, incentivo à assistência social e etc.”, e demais outras como se verá ao longo do trabalho.

Iremos aqui analisar as imunidades presente no artigo 150 da constituição como forma de traçarmos uma linha lógica e tentar perceber o que o legislador quis blindar e de onde surgiu a necessidade de se resguardar esses determinados direitos, para a partir deste traçado se entender melhor a finalidade destas normas e do fundamento deste trabalho. A primeira delas é a imunidade das entidades políticas ou também chamadas comumente pela doutrina de imunidades recíprocas, em que segundo a carta magna, não é possível que os entes como a união, estados, distrito federal e municípios institua impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, sendo, portanto, expressamente vedado pela constituição federal em seu artigo 150, VI, a. O autor Ricardo Lobo Torres³⁴ nos traz a noção de que o fundamento

³³ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 295-296.

³⁴ Lobo Torres, Ricardo. Op. Cit. Pg.73.

da imunidade recíproca é a liberdade, pois os entes públicos não são imunes por não terem capacidade contributiva, mas sim em função da proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos que seriam atingidos pelo enfraquecimento do federalismo, do estado democrático de direito e separação dos poderes. Além disso, o referido autor afirma que tal imunidade se estende para os entes da administração indireta como as autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo poder público, em relação à renda, serviços e patrimônio que estiverem diretamente relacionados com a finalidade principal delas, não se aplicando a entidades que exploram atividade econômica, nem às concessionárias de serviço público em que haja pagamento de tarifa ou preço público pela prestação dos serviços. Seguindo essa lógica, é sabido que a referida imunidade abrange apenas os impostos sobre patrimônio, renda e serviços dos entes públicos e por isso as demais espécies tributárias continuam a incidir normalmente, como as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e até mesmo o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, que, em tese, não se aplicariam à essa sistemática da imunidade recíproca, pois segundo a professora Josiane Minardi³⁵ esses tributos seriam impostos indiretos, em que se admite o repasse do encargo financeiro para o próximo da cadeia (em relação ao IPI e ICMS anteriormente citados) e nesse caso numa relação jurídico-tributária existirá o contribuinte de direito, que é aquele que deve recolher o tributo pois fora ele quem praticou o fato gerador ou que recolhe o tributo quando a lei atribui a ele a condição de responsável pelo recolhimento deste tributo e também haverá no caso o contribuinte de fato, que é quem realmente irá suportar o encargo financeiro. Nesse sentido, ainda seguindo a doutrina da professora supracitada, o STF tem o entendimento de que o ente federativo somente terá direito à referida imunidade tributária em relação ao IPI e ICMS se estiver na condição de contribuinte de direito, e se for contribuinte de fato não teria essa imunidade, dando como exemplo uma situação em que se fosse o próprio ente que industrializasse um produto, ele não pagaria o IPI, mas se for consumidor final de algum produto ele não poderia alegar a referida imunidade pois estaria na condição de contribuinte de fato.

Outra imunidade trazida pela constituição é a que está insculpida no artigo 150, VI, b, que é aquela referente aos templos de qualquer culto, vedando aos entes federativos instituírem impostos sobre os templos, chamada de imunidade religiosa.

³⁵ Minardi, Josiane. Op. Cit. Pg. 207-208.

Nesse sentido, afirma o autor Leandro Paulsen³⁶ que irá abranger diversas formas de expressão de religiosidade, não somente aquelas mais comuns na sociedade, mas qualquer uma que não contrarie as finalidades e valores da nossa constituição. O estado apesar de laico respeita o pluralismo religioso, entende que a religião tem papel e valor de suma importância na vida das pessoas, segundo o professor Eduardo Sabbag³⁷, a laicidade não é um comando definitivo, não é uma regra que incide o comando “tudo ou nada”, mas sim um mandado de otimização a ser efetivado diante de cada caso concreto nos limites de cada realidade fática e jurídica, levando-se em conta a ponderação de princípios constitucionais. Cita o referido autor, que em muitos casos o próprio estado mantém e resguarda a religião, dando suporte de maneira legítima como conservar igrejas históricas, a imunidade no entanto, prevê a intributabilidade das entidades religiosas como uma verdadeira garantia fundamental, um direito das pessoas, independentemente de qual templo seja, tendo como elemento finalístico a proteção da liberdade religiosa que encontra guardada na própria constituição e que segundo o autor significa que a pessoa poderá professar a fé, o culto e templo que lhe bem entender ou não acreditar em nada, como quiser.

Seguindo o mesmo entendimento, afirma a autora Regina Helena Costa³⁸ que tal vedação tributária somente atinge a renda, patrimônio e serviços da entidade religiosa e que estejam relacionados com suas finalidades essenciais, vinculados à essa finalidade efetiva, essas finalidades essenciais, albergadas no artigo 150, § 4º da constituição, para a referida autora seriam aquelas que são inerentes à própria existência do templo, em suas palavras, “são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.” De posse deste entendimento, precisar-se-á agora estudar o que seria templo para a doutrina moderna, que abrangeria tal imunidade, e segundo explica o autor Eduardo Sabbag, a teoria moderna conceitua o templo como entidade, como instituição, organização, ou seja, todas as formas de expressão da religiosidade. Então, estarão abrigadas da incidência do imposto os bens móveis e imóveis, rendas auferidas através das doações e serviços prestados por essas entidades.

³⁶ Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Pg.81-82.

³⁷ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 335-336.

³⁸ Costa, Regina Helena. Op. Cit. Pg. 75-76.

Outra imunidade contida no artigo 150, VI, c é a imunidade em que é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei. Para a doutrina são aqui as imunidades subjetivas (que são aquelas que alcançam pessoas em decorrência de sua natureza jurídica). Para Paulo de Barros Carvalho³⁹, que resume da seguinte maneira a abrangência desta norma:

Os partidos são células de capital relevância para organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam programas e grandes teses de interesse coletivo. As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o poder público vir a empreende-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposição por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.

Assim, seguindo as lições do professor Eduardo Sabbag⁴⁰, a imunidade que abrange o partido político seria a denominada imunidade política, cuja finalidade é a liberdade política e o pluralismo partidário, uma vez que o partido político é alicerce que sustenta o estado democrático de direito, afirma que a própria existência dos partidos se confunde com a natureza do estado democrático e por isso se falar que há aí, portanto, uma verdadeira cláusula pétrea, enquanto que o partido se mistura com a ideia de soberania estatal.

Seguindo a doutrina do supracitado autor, a referida alínea ainda comporta o sindicato dos empregados, e que será restrita tão somente ao sindicato dos trabalhadores e não aos sindicatos dos patrões ou empregadores, estas não estarão imunes à incidência de imposto sobre renda, patrimônio e serviços a serem exigidos por quaisquer entidades tributantes. Sendo aqui o fundamento teleológico da proteção a relação de trabalho, emprego, considerando que o trabalhador é hipossuficiente em relação ao empregador ou patrão, e encontra ressonância nos direitos sociais resguardados também pela própria constituição, alcançando, portanto, confederações, associações, sindicatos e federações de trabalhadores.

³⁹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pg.192.

⁴⁰ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 361.

Outra entidade amparada pelo artigo são as instituições de educação sem fins lucrativos e que atendam aos requisitos de lei. Tal imunidade tem por finalidade a proteção ao direito de educação constante no próprio corpo da constituição e ao ensino, sendo de suma importância a proteção desse tipo de entidade uma vez que prestam serviços que o próprio estado deveria prestar, atendendo interesses públicos primários, não faria sentido algum tributar tais entidades. Assim, segundo o referido autor, ensino seria a transmissão de conhecimento e informações úteis à educação, protegendo a educação formal e a curricular, que possuem objetivo didático como escolas, universidades, faculdades e etc. e as de educação informal ou extracurricular, que iriam abranger instituições culturais que não iriam se propor exatamente a fornecer instrução, mas sim servindo de apoio e fornecendo outros tipos de auxílio, como por exemplo bibliotecas, centros de pesquisa, museus, teatros, associações culturais, centros de estudo e etc. Sendo, portanto, imunes a renda, o patrimônio e o serviço que estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

Outrossim, igualmente inserida no artigo 150 da carta magna, estão compreendidas na referida imunidade as entidades de assistência social que não possuem finalidade lucrativa, e que tem como fundamentação a proteção à assistência social, à garantia da prestação de serviços que atendam ao mínimo existencial, agindo conjuntamente com o estado para persecução do bem social comum, tendentes à preservação dos direitos humanos e sociais, assim, instituições para a autora Regina Helena Costa⁴¹ seriam aquelas entidades formadas para consecução de fins sociais e servir à coletividade em colaboração com o estado, sendo pessoas jurídicas de direito privado que não possuem finalidade lucrativa e ajudam o estado na prestação desses serviços essenciais, que seria, os direitos sociais resguardados pelo artigo 6º da constituição como saúde, segurança, a maternidade, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados e os previstos no artigo 203 da constituição referentes à assistência social.

Para o professor Sabbag, estes entes atuam de forma desinteressada e altruísta, amparando pessoas que não teriam condições de sozinhas custearem tais serviços sem a ajuda dessas entidade ou do estado, sendo que tais entidades seriam as do chamado terceiro setor, que seriam aquelas preocupadas com a prática de

⁴¹ Costa, Regina Helena. Op. Cit. Pg. 78-79.

beneficência e assistência social sem fins lucrativos, gerando serviços públicos, como exemplo disso podemos citar as organizações não governamentais(ONGs), as organizações sociais (OS), as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) e etc. Tratando-se de entes paraestatais, prestadores de atividades de interesse público, e não almejando o lucro mas sim a prática de atividade assistencial o estado as desonera como uma forma mínima de compensação pelos serviços que prestam. Daí se falar não apenas de uma preocupação política do estado em desonerar essas atividades tidas como essenciais, mas também por não terem essas entidades demonstrado capacidade contributiva, conforme afirma a autora Regina Helena Costa⁴² que assevera que:

O primeiro aspecto refere -se à própria natureza da exoneração constitucional, se ontológica ou política. Poder -se -ia questionar se a imunidade sob comento é eminentemente política, assim entendida aquela outorgada sem consideração à capacidade contributiva do beneficiário, para prestigiar outros princípios constitucionais – no caso, a prestação de educação e de assistência social, direito de todos. Entretanto, entendemos ser mais adequado considerar essa imunidade como de caráter ontológico, porquanto os recursos de tais entidades são consumidos integralmente na realização de suas atividades institucionais. Conquanto tais instituições possam, eventualmente, deter capacidade econômica – vale dizer, recursos suficientes para a manutenção de suas atividades –, certamente não disporão de capacidade contributiva, traduzida na aptidão para contribuir com as despesas do Estado sem o comprometimento da riqueza necessária à sua subsistência

Desta forma, igual entendimento do STF cristalizado na súmula nº 724 que afirma que “ainda que alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. ”

As entidades referidas no artigo 150, VI, c da Constituição federal são aquelas a que se conferiu a chamada imunidade subjetiva e possui ao final da redação duas ressalvas que seriam atender os requisitos da lei e não possuírem finalidade lucrativa, e a norma que regula deve ser uma lei complementar, já que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar e de acordo com o artigo 146, II da CF afirma que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e essa lei complementar seria no caso o próprio código tributário nacional, que

⁴² Idem, Ibidem.

apesar de ter nascido como lei ordinária, em razão das matérias nele contidas, passou a ter status de lei complementar e qualquer modificação após isso seriam também tidas como lei complementar⁴³. Assim, o artigo 14 do código tributário nacional afirma que:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

É possível, portanto, observar três requisitos para que as pessoas referidas no artigo 150, VI, c da constituição possam fazer jus às imunidades ali contidas. Seguindo a doutrina da professora Josiane Minardi⁴⁴, no que diz respeito ao primeiro requisito, qual seja, “não distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título” se justificaria, pois, os entes previstos no artigo 150, VI, c não teriam finalidade lucrativa ao realizar suas atividades, o que não quer dizer que sejam gratuitos, pois pode haver a arrecadação de valores para a própria manutenção do serviço, como a cobrança de mensalidades por essa prestação por exemplo, não se veda que haja sobra de dinheiro e sim distribuição particular dessa “sobra”, pois o que se espera é que tudo o que ingressar seja reinvestido naquela atividade. O segundo requisito que o código tributário traz é o de que todos os recursos da manutenção dos seus objetivos institucionais devem ser aplicados integralmente no País, ou seja, nada pode ser investido fora do Brasil. Por fim, ainda sob os ensinamentos da autora supramencionada, o terceiro requisito para que se possa usufruir da referida imunidade é que haja “escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capaz de assegurar sua exatidão”, não bastando apenas a escrituração para gozar da imunidade, mas também todas as obrigações acessórias.

⁴³ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 370.

⁴⁴ Minardi, Josiane. Op.Cit. Pg. 212-213.

Outra imunidade contida no artigo 150, VI, d da Constituição é a referente aos livros, jornais, periódicos e os papéis destinados à sua impressão, que será o foco principal deste trabalho e terá capítulo dedicado especialmente ao estudo deste tema e por isso passar-se-á ao estudo da última alínea do artigo 150,VI, e que trata sobre a imunidade e que fala que não incidirá impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Segundo o autor Leandro Paulsen⁴⁵, trata-se de norma autoaplicável, não precisando de regulamentação e pode ser aplicada diretamente, sendo que visa proteger e incentivar a produção música brasileira e tentativa de diminuição da pirataria e dos downloads ilegais através da internet. Afirma o autor que fonograma é o “Registro exclusivamente sonoro em suporte material, como disco, fita magnética, etc.” ou “gravação de uma faixa de disco” e videofonograma é o “Produto da fixação de imagem e som em suporte material” ou o “registro de imagens e sons em determinado suporte”, e que só abrangem os nacionais, protegendo a indústria e a cultura nacional através dessa desoneração. Além disso, o texto faz referência também aos suportes materiais como CDs, DVDs e os arquivos digitais baixadas da internet ou de aplicativos de música.

Nesta toada, explica o professor Eduardo Sabbag, que a chamada imunidade musical possui caráter objetivo, pois atinge apenas os objetos relacionados à música, e os outros que incidem sobre a gravadora continuam a incidir normalmente, nem tampouco atinge a etapa de replicação industrial da mídia, não atingindo, portanto, a etapa em que a mídia sai da fábrica e vai para o lojista para a venda para o consumidor final.

Existem ainda outros tipos de imunidades, que vão além das contidas no artigo 150 da constituição federal e que abarcam também outras espécies tributárias como as taxas e contribuições sociais, como exemplo as presentes nos artigos 149. §2º, I que fala da imunidade das receitas de exportação, quanto às contribuições sociais e à contribuição de intervenção no domínio econômico; A do art. 153, § 3º, III, que define a imunidade, atinente ao IPI, dos produtos industrializados destinados ao exterior;

⁴⁵ Paulsen, Leandro. Op. Cit. Pg. 84-85.

também a presente no art. 153, no § 4º, II que trata da imunidade do imposto territorial rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais; As imunidades também presentes no artigo 5º da Constituição que trazem a “isenção” da taxa paga pela certidão de óbito e registro civil para os reconhecidamente pobres, as ações de habeas corpus e habeas data também são abrangidas pela norma imunizante, leia-se que o termo isenção utilizado na constituição fora utilizado de forma equivocada pelo constituinte, pois a norma exonerativa de tributação no texto constitucional como vimos acima irá sempre se tratar de uma imunidade; e por fim as petições dirigidas as autoridades também não sofrerão a incidência de taxas, demonstrando assim que não há apenas imunidades contidas no artigo 150, mas há também outras espalhadas pela constituição de forma implícita e explícita, como afirma o autor Ricardo Lobo Torres⁴⁶, em que o direito de exercício à profissão seria imune a tributos que pudesse obliterar o seu exercício e que vá além da sua capacidade contributiva, como também o acesso à justiça não pode ser obstado pelo excesso de tributos por ser direito fundamental do cidadão, sendo esses exemplos citados pelo autor de imunidades implícitas na Constituição da república, e que não estariam prejudicadas pelo fato de estarem implícitas, pois segundo o autor a norma imunizante não é criada pelo constitucionalista, mas apenas declarada sua existência.

3.2– Interpretação da norma imunizante

Após a análise do que é imunidade, da discussão doutrinária se ela é ou não uma limitação constitucional ao poder de tributar do estado como alguns doutrinadores afirmam, quais seriam as principais imunidades e como essas imunidades se apresentam no ordenamento, é preciso que se observe de que maneira essa norma imunizante deverá ser interpretada e vista pelo operador do direito.

Desta forma, a interpretação seria uma forma de exercício de atividade lógica que descambaria na significação de uma norma jurídica, uma vez que o interprete não cria a norma, mas apenas a declara e a extrai do texto o seu significado.⁴⁷

⁴⁶ Torres, Ricardo Lobo. Op. Cit. Pg. 72.

⁴⁷ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010. Pg. 109.

Afirma ainda o autor Hugo de Brito Machado⁴⁸ que “a interpretação das normas jurídicas pode ser considerada em sentido amplo, como a busca de uma solução para um caso concreto, e em sentido restrito, como a busca do significado de uma norma”, sendo que o interprete não cria nada novo, se limita apenas a descortinar a norma, fazendo emergir o significado e mensurando seu alcance.

Nos ensinamentos do Ministro do supremo tribunal federal, Luís Roberto Barroso⁴⁹, existem os elementos tradicionais de interpretação jurídica, que por muitos também são chamados de métodos de interpretação, que são divididos em quatro elementos de interpretação, qual seja, a interpretação histórica, sistemática, gramatical e teleológica. Observa o referido autor que esses sistemas de interpretação não devem ser observados isoladamente, e como se aplicam à interpretação jurídica como um todo, também se aplicam à interpretação constitucional, ainda que no caso deste trabalho de forma restrita às imunidades que o são pois dentre uma de suas características está o fato de estarem inseridas no texto Constitucional, portanto, “interpretação deve levar em conta o texto da norma (interpretação gramatical), sua conexão com outras normas (interpretação sistemática), sua finalidade (interpretação teleológica) e aspectos do seu processo de criação (interpretação histórica)”.

Ainda seguindo Barroso, a interpretação gramatical, literal ou semântica seria aquela em que se baseia nos conceitos inseridos na texto e nas possibilidades semânticas das palavras, pois em muitas ocasiões não seria necessário um esforço interpretativo para se chegar a uma determinada conclusão, mas essa não deverá ser a conduta padrão a ser adotada pelo interprete do direito, de simplesmente se apegar à literalidade do texto normativo, não pode se satisfazer com uma mera abordagem semântica e gramatical, é preciso que se vá além. É nesse sentido que o referido autor fala que por conta disso é que existem as chamadas normas de textura aberta, tal qual os princípios, pois usam conceitos jurídicos indeterminados e termos

⁴⁸ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010. Pg. 109.

⁴⁹ Barroso, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo - os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª edição, Saraiva, 2010. Pg. 331-332.

polissêmicos, funcionando, portanto, como limitadores máximos da interpretação sendo os termos do texto apenas pontos de partida para a interpretação.⁵⁰

Outro elemento de interpretação trazido pelo Ministro é a chamada interpretação histórica, que por possuir um caráter mais subjetivista deve ser utilizada de forma supletiva, secundária para a interpretação da norma pois na “medida que a Constituição e as leis se distanciam no tempo da conjuntura histórica em que foram promulgadas, a vontade subjetiva do legislador (*mens legislatoris*) vai sendo substituída por um sentido autônomo e objetivo da norma (*mens legis*)”, assumindo então relevância em situações pontuais, em que se utilizam aspectos históricos para justificar uma situação.

A interpretação também se utiliza do método da chamada interpretação sistemática, que segundo Barroso por ser a ordem jurídica um sistema, ela deve ser dotada de harmonia e unidade, completa o sentido o autor André Ramos Tavares⁵¹ firmando que “a interpretação sistemática decorre da consideração de que o Direito é um ordenamento e, mais do que isso, um verdadeiro sistema de normas”, e por isso o direito não admitiria contradições, devendo ser formado por um sistema coeso e coerente resultando da força da própria constituição e que por isso o interprete deve tomar a unidade do direito como um pressuposto para a interpretação, adequando sempre as normas infraconstitucionais à Constituição, surgindo daí também a interpretação conforme a constituição que se verá mais adiante. Nesse sentido afirma o autor Luís Roberto Barroso que a “Constituição é responsável pela unidade do sistema, ao passo que a harmonia é proporcionada pela prevenção ou pela solução de conflitos normativos”, pois é a Constituição que estabelece os valores principais do ordenamento e regulam todos os outros subsistemas do direito, caindo novamente na interpretação conforme a constituição como dita linhas acima.

Completa o sentido do método da interpretação sistemática o autor Hugo de Brito Machado⁵², afirmando que o interprete irá buscar o sentido daquela norma inserida no texto em conjunto e relação com as demais normas daquele mesmo texto normativo e em seguida relaciona-lo com todo o ordenamento jurídico ao qual aquela

⁵⁰ Barroso, Luís Roberto. Op. Cit. Pg. 333-335.

⁵¹ Tavares, André Ramos. Curso de direito constitucional – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pg.102-103.

⁵² Machado, Hugo de Brito. Op. Cit. Pg. 112-113.

norma está inserida, sendo que nenhuma norma deve ser interpretada de forma isolada, o seu significado sempre irá depender do contexto na qual está inserida e arremata o autor que o método sistemático também “conhecido como lógico, é de fundamental importância para revelar o significado adequado das normas, porque existem muitos conceitos de Lógica Jurídica que podem ser simplesmente decisivos para a compreensão de certas normas”.

Por fim, o último método trazido pelo autor Barroso é o método teleológico de interpretação, afirmando que:

O Direito não é um fim em si mesmo, e todas as formas devem ser instrumentais. Isso significa que o Direito existe para realizar determinados fins sociais, certos objetivos ligados à justiça, à segurança jurídica, à dignidade da pessoa humana e ao bem-estar social. No direito constitucional positivo brasileiro existe norma expressa indicando as finalidades do Estado, cuja consecução deve figurar como vetor interpretativo de todo o sistema jurídico.⁵³

Assim, a interpretação teleológica é aquela que busca os fins do ordenamento jurídico em que a interpretação é feita, que busca o espírito da lei, a finalidade a qual fora criada, respeitando e se pautando sempre nos valores éticos que lastreiam todo o sistema, pois não se pode buscar um fim em si mesmo ou que seja prejudicial, desta forma, busca-se a superação da ideia do formalismo textual e do apego à literalidade do texto normativo, pois a constituição varia no tempo de acordo com o subjetivismo de cada ordenamento jurídico, assim, a interpretação teleológica “toma-se em consideração a finalidade para a qual a norma foi editada ou redigida”,⁵⁴ não sendo uma norma com um fim em si mesma, fazendo sempre uma adequação das diversas normas para que o ordenamento seja preservado e visto como um todo. Hugo de Brito Machado arremata afirmando que o método de interpretação teleológico o interprete foca sobretudo na finalidade da norma, o sentido da regra jurídica extraído da interpretação que se busca em verdade o que o legislador queria tutelar, por isso o interprete deve vislumbrar esta finalidade no momento da interpretação para que não cometa o engano de extrair uma interpretação que não seja condizente com o que legislador almejava.

⁵³ Barroso, Luís Roberto. Op. Cit. Pg. 337-338.

⁵⁴ Tavares, André Ramos. Op. Cit. Pg. 109.

No tocante à interpretação da norma imunizante, é preciso que se observe que na doutrina existe uma divergência acerca do alcance da interpretação das imunidades, se essa interpretação deve ser literal, ou se deve ser abrangente e ampliativa. A professora Josiane Minardi⁵⁵ em sua obra traz a ideia de que a imunidade tributária como norma constitucional deve ser interpretada de forma ampliativa, mas não tão ampla e extensivamente a ponto de não se tutelarem valores que não estão na constituição, devendo ser usado o critério teleológico de forma razoável e sempre observando os valores que o legislador optou por proteger, nesse sentido, seguindo o direcionamento do STF que tem adotado em muitas ocasiões uma interpretação ampla e teleológica em relação às normas imunizantes, analisando-se o fim a que se destina aquela norma, quais situações econômicas, sociais, financeiras e políticas aquela norma visa proteger, como citado pela autora acima mencionada o julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ALEGAÇÃO DE IMPRESCINDIBILIDADE DE O IMÓVEL ESTAR RELACIONADO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DA INSTITUIÇÃO. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, DE MODO A MAXIMIZAR O SEU POTENCIAL DE EFETIVIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitários, em homenagem aos intentos protetivos pretendidos pelo constituinte originário. 2. Esta Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificadas. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade. 3. Agravo regimental não provido. (AI n.746263-AgR, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª turma, julgado em 18.12.2012).

Contudo, nem sempre o pretório excelso pensa desta forma e já julgou de forma restritiva, em divergência com o pensamento exposto acima, como ocorrera no caso do julgamento sobre a imunidade dos insumos para livros, jornais e periódicos, em que houve divergência no próprio Supremo, em que uma corrente era favorável à uma interpretação ampliativa enquanto que a outra se posicionava de forma restritiva.

Desta forma, observando o que a doutrina nos diz a respeito dos métodos de interpretação e mais especificamente sobre a interpretação da norma imunizante, além de termos uma visão acerca dos pensamentos dos julgadores do supremo

⁵⁵ Joseane, Minardi. Op. Cit. 192-193.

tribunal federal, é certo que a celeuma está longe de ter um fim unânime, mas para os fins a que este trabalho se propõe, é muito mais interessante e plausível optarmos pela utilização do método de interpretação teleológico, de forma a buscar o espírito da norma, os valores a que a norma se propunha a proteger e adotar sempre uma interpretação ampliativa e que venha a abranger valores que surgem na sociedade e que antes não era abrigados pela norma protetora, para que não existam situações que fiquem desprotegidas por falta de vontade política e interpretativa por parte dos operadores do direito.

4. PROTEÇÃO À LIBERDADE DE EXPRESSÃO, CULTURAL E DE INFORMAÇÃO

Neste capítulo do trabalho se fará um estudo mais aprofundado acerca da imunidade tributária contida no artigo 150, VI, d da Constituição Federal, aquela que versa sobre a vedação à instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, a imunidade de imprensa, sendo, portanto, uma imunidade objetiva ou também chamada de real, que seria aquela destinada a determinado fatos, bens ou situações independentemente da pessoas por trás do fato gerador, importando apenas o objeto em si, pois é ele o protegido pela norma; e pode ser considerada também uma imunidade política, pois há aqui uma opção política do constituinte ao albergar tais bens sob a norma protetiva de uma imunidade, isentando-a da incidência de impostos que pudesse limitar de alguma forma estes direitos fundamentais que estão por trás dos livros, jornais e periódicos, tendo, portanto, a finalidade de proteger valores e princípios que estão para além daqueles objetos, que neste caso seriam a proteção à liberdade de expressão, livre manifestação de opinião, educação, liberdade cultural e informação.

O referido valor que o constituinte visou proteger é a cultura, a liberdade de expressão, a informação, o conhecimento e sobretudo a educação, a imunidade nesse caso visa baratear o acesso à cultura e facilitar a livre manifestação de opinião e pensamento, liberdade da atividade intelectual, garantias constitucionais e direitos protegidos pela Constituição; já o papel destinado à sua impressão nada mais é do que o suporte físico que funcionará como instrumento para dissipar a cultura e o conhecimento, e em assim sendo, não se pode levar em conta o conteúdo em si do livro, jornal ou periódico, o que ele veicula ou fazer juízo de valor do seu conteúdo, pois o que se deve observar é a transmissão de pensamentos e difusão de ideias formalmente orientadas, pouco importando censuras ou juízo de valores morais, sociais, religiosos e políticos, mas tão somente a propagação e difusão do pensamento humano. O autor Sacha Calmon⁵⁶ afirma que “seu fundamento, é político e cultural. Procura-se retirar impostos dos veículos de educação, cultura e saber para livrá-los,

⁵⁶ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pg. 342-344.

de sobredobro, das influências políticas para que, através do livro, da imprensa, das revistas, possa-se criticar livremente os governos sem interferências fiscais”, portanto, a norma vai além da proteção ao acesso à cultura, informação, lazer, científico e jornalístico, mas sim facilita os meios de acesso e limita a gerencia estatal sobre os meios que irão produzir em cima desses bens, garantindo uma maior liberdade de informação e de manifestação de opinião, as empresas jornalísticas e editoras não estariam necessariamente submetidas ao estado fiscal, garantindo assim, em última análise, a proteção à educação e liberdade de informação, que é mais do que tudo um dever do Estado, de preparar o cidadão, educá-lo, prepara-lo para o trabalho, para pesquisa e desenvolvimento social.⁵⁷

Contudo, há um contraponto doutrinário em relação a fundamentação axiológica da referida norma imunizadora, como observa o professor Eduardo Sabbag, em outros países se cobra os impostos sobre os livros e jornais como nos Estados Unidos e ainda assim preservam a liberdade de expressão e cita ainda o período do regime militar brasileiro em que os livros e jornais eram imunes ao imposto e que mesmo assim havia cerceamento da livre manifestação de pensamento e opinião, não sendo o fundamento do valor da liberdade de expressão essencial, nessa esteira de pensamento, afirma o autor Ricardo Lobo Torres⁵⁸ que em verdade em alguns casos se trata de um privilégio odioso, segundo suas palavras:

A proteção constitucional não é vera imunidade tributária. Falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão. O seu fundamento está na ideia de justiça ou de utilidade, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações. A proteção da liberdade 'de expressão pode ser utilizada como argumento subsidiário, eis que ao se diminuir o preço das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento. Categoriza-se melhor, portanto, como *privilégio constitucional*, podendo em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de *privilégio odioso*, tanto mais que em outros países apenas se protege o jornal contra as incidências discriminatórias.

A despeito desta vertente doutrinária, talvez não seria a mais coerente com o modelo constitucional adotado pelo ordenamento jurídico atual nem aos anseios da população, se coadunando mais com este trabalho a ideia de que a norma prevista no texto constitucional visa, de fato, a proteção de valores consagrados como o da

⁵⁷ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. 378-379.

⁵⁸ Torres, Ricardo Lobo. Op. Cit. Pg.77.

liberdade de expressão de pensamentos e opiniões, manifestações culturais, de acesso livre, amplo e irrestrito de informação e finalmente de educação de qualidade a preços adequados, obviamente que a mera desoneração tributária não irá proporcionar isso pura e simplesmente, mas como dito linhas acima, é um esforço político e uma demonstração de que há uma preocupação do legislador para com estes assuntos que se entendem como importantes para a sociedade, que o que de fato irá ocorrer para concretizar esses valores é o esforço conjunto do corpo social conjuntamente com políticas públicas e ações governamentais nesse sentido, a desoneração fiscal representada pela norma imunizante é apenas um indicativo da importância destes aspectos.

Assim, imperioso destacar que sobre os jornais, revistas, periódicos e papeis destinados à sua impressão não irão incidir o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (quando saírem do estabelecimento comercial); também não irá incidir o imposto sobre produtos industrializados (quando saírem do estabelecimento industrial); e ainda não incidirá o imposto sobre importação (quando forem importados). Contudo, como se trata de norma imunizante objetiva, as gráficas, jornais, livrarias, editoras não gozam dessa imunidade, não serão abrangidas por tal norma imunizante e deverão recolher os impostos inerentes às suas atividades, como o imposto de renda e o imposto predial territorial urbano de suas propriedades.

Destaca-se também que o dispositivo estudado possui eficácia plena e aplicabilidade imediata, ou seja, não é necessário que nenhuma outra norma complete seu sentido ou lhe dê eficácia, não precisa de uma lei complementar que regule a sua incidência.

Outrossim, é preciso observar ainda a abrangência desta norma e como dito anteriormente, o que se busca não é a qualidade do conteúdo do livro ou a relevância da informação contida no mesmo, mas sim a sua capacidade de propagar cultura, informação e ser veículo de liberdade de expressão, por conta disso é que a doutrina do professor Eduardo Sabbag⁵⁹, que é utilizado largamente neste trabalho como alicerce doutrinário, afirma que em relação ao jornal, que são aqueles veículos de imprensa que visam buscar e levar a notícia e informação para seus leitores, a imunidade somente atingiria àqueles escritos e não se estenderia aos jornais

⁵⁹ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 384-385.

televisivos, de rádio ou de redes sociais. Afirma o retro mencionado autor que a imunidade nesse caso alcaçaria inclusive a publicidade contida dentro do próprio jornal, ou seja, que sejam impressas dentro do corpo do jornal, pois trata-se de meio de subsistência para o próprio jornal, que poderá tornar seu custo mais acessível e fazer cumprir o desiderato da norma imunizante que é a difusão da informação e conhecimento, por isso esta fonte alternativa de financiamento é aceita, como inclusive já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE.87.049) e incidirá normalmente naqueles encartes de propaganda anexados ao jornal pois não estariam enquadrados no preceito normativo da imunidade.

Ainda nesta toada, há também os periódicos, que seriam as revistas e álbuns com edições frequentes ou não, sendo que o legislador não fez a distinção entre quais revistas mereciam ter a proteção da norma imunizante e quais não fariam jus a tal proteção, abarcando neste caso qualquer tipo de revista desde que veicule pensamentos e ideias formalmente consideradas, inclusive álbuns de figurinhas e revistas eróticas, como inclusive já decidiu o STF (RE 221.239), levando em consideração não o conteúdo em si ou fazendo juízo de valor do que é propagado, mas sim o estímulo e a propagação de qualquer tipo de informação e cultura, reafirmando o sentido de proteção da liberdade de expressão. Outrossim, o pretório excelso também já reconheceu a imunidade da Lista telefônica no RE 199.183, como também editou a súmula nº 657 afirmando que a imunidade do artigo 150, VI, d da Constituição também abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos, nesse sentido afirma o autor Hugo de Brito Machado⁶⁰ que:

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

⁶⁰ Machado, Hugo de Brito. Op. Cit. Pg. 306-307.

E sob este mesmo sentido o STF novamente se manifestou acerca da imunidade do artigo 150, VI, d da Constituição para abarcar também as chapas de impressão dos jornais, entendendo que essa imunidade deveria se estender aos insumos de produção, mas que por outro lado o Supremo já interpretou restritivamente a norma para não conceder imunidade às tintas usadas, configurando-se uma situação de incerteza acerca da matéria que é decidida casuisticamente pela suprema corte e não é pacífica ainda.

4.1 IMUNIDADE DE IMPRENSA E OS MEIOS ELETRÔNICOS

Em um desdobramento do estudo da imunidade de imprensa, está o tema da imunidade dos livros eletrônicos e dos meios eletrônicos, encontrando aqui ponto de grandes e calorosos debates doutrinários que já veem discutindo a matéria há certo tempo, mas que por vez ou outra surgem novas nuances que merecem atenção, sobretudo pelo fato de o pretório excelso ainda não ter julgado a temática sobre a extensão da imunidade dos livros aos livros eletrônicos e suportes digitais, assim, se formos observar pela simples literalidade do texto do artigo 150, VI, d da Constituição Federal, estariam abarcados pela norma os livros, jornais, periódicos e os papeis destinados à sua impressão, sem citar expressamente qualquer outro suporte ou meio de informação, e a partir de uma rápida análise o interprete poderia passar despercebido sobre tal ponto.

Sustentando-se nos alicerces da doutrina do autor e professor Eduardo Sabbag⁶¹, que discorre sobre o assunto em seu manual, tem a percepção de que existe uma mudança substancial e paradigmática ocorrendo com relação aos livros e seus suportes, antigamente vivíamos apenas com materiais impressos, hoje em dia quase tudo se tornou digital, o mundo cibernético ou virtual se tornou parte integrante da nossa rotina, inclusive neste trabalho que é escrito através de um sistema virtual, já é algo inerente e indissociável à existência contemporânea, daí falar o autor mencionado acima, de uma necessidade de interpretação constitucional evolutiva, que leve ao processo informal de reforma da constituição, que seria uma espécie de

⁶¹ Sabbag, Eduardo. Op. Cit. Pg. 382-383.

mutação constitucional, quando se altera o sentido sem alterar o texto, pois como dito anteriormente neste trabalho, texto normativo é diferente de norma, o texto normativo ou enunciado é o que está escrito, a norma é um produto da interpretação, somente após a interpretação do texto é que irá surgir a norma, é o resultado da interpretação do texto, assim, nada mais do que uma adequação interpretativa do texto normativo à valores e signos atuais, resguardando e ao mesmo tempo atualizando a significação e os valores albergados na constituição federal, tendo em vista se tratarem de normas de textura aberta e suscetíveis dessa possibilidade de interpretação mais abrangente, e ainda mais que o legislador infra constitucional já prevê esta possibilidade como mencionado anteriormente no capítulo 2 deste trabalho monográfico.

Nas lições do autor Hugo de Brito Machado⁶², “a melhor interpretação das normas da Constituição e aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade”, e no pensamento do autor toda imunidade tem uma finalidade, ela não fora criada em vão, ela tem um sentido maior que são proteger valores, são normas que possuem finalidades para além da sua interpretação literal, são princípios e não regras e entende que como os meios eletrônicos de difusão do conhecimento, da cultura e informação servem aos mesmos fins do que os livros, jornais e periódicos, funcionando com a mesma finalidade, estes deveriam também ser abarcados pela imunidade constitucional, e que apesar de o legislador não ter adotado uma linguagem mais ampla ou se referido a outros aspectos, nada disso impede uma interpretação por parte do operador do direito em sentido contrário à literalidade e buscar sim uma interpretação mais ampla e condizente com o cenário atual em que está inserido no momento em que se realiza a interpretação, evitando assim uma mudança constante no texto e acompanhando em tempo real a evolução tanto da tecnologia envolvida como da própria sociedade e dos seus anseios, que definitivamente não são os mesmos do constituinte de 1988, que jamais poderia prever tamanha evolução dos meios digitais de informação e tão pouco tempo ocupar espaço importante no contexto social em que vivemos, torando assim a necessidade ainda maior dessa possibilidade interpretativa.

⁶² Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010. Pg. 307-308.

Nesse mesmo sentido afirma de forma sintética, mas bastante elucidativa, o constitucionalista Dirley da Cunha Junior⁶³, que são equiparados aos livros os CD-Roms, disquetes, videocassetes, discos e etc. que tenham o propósito, o desiderato de garantir o acesso à educação, liberdade de expressão, educação, informação, assim, são os chamados livros eletrônicos, desde que sejam veículos de difusão de ideias ordenadas e independente de sua base material, seja de papel, metal, plástico ou qualquer outra e arremata o referido autor afirmando que tal imunidade também abarca os insumos, como maquinas de impressão, assim, “os processos tecnológicos para a elaboração dos livros, jornais e periódicos são totalmente irrelevantes”⁶⁴.

Outro ponto a ser observado dentro desta temática é a questão do suporte físico dos livros eletrônicos, os chamados *e-readers*, que seriam os meios eletrônicos utilizados para a leitura do livro, é dizer que esse suporte eletrônico é o “papel” do livro digital, nas palavras de Ives Gandra⁶⁵ que no mesmo sentido afirma que os “e-readers nada mais são do que o suporte físico dos livros eletrônicos, a eles também se estende a imunidade traçada no art. 150, VI, d da CF, uma vez que similares ao papel destinado à impressão”, ou seja, há aí uma óbvia equiparação feita pelo interprete que entendeu que o termo papel que está escrito no texto constitucional deve agora ser entendido também como suporte físico e que dentro deste entendimento de suporte físico estão inseridos outros suportes físicos além do papel em si, como por exemplo um livro de plástico para crianças teria a mesma imunidade, não sendo afastado apenas por não ser seu suporte físico de papel. Continua asseverando o jurista Ives Gandra que deve se utilizar do princípio da razoabilidade na interpretação, que significa que deve haver uma adequação dos fatos à norma para que a própria norma tenha vigência plena, uma vez que da mesma maneira que se se retirasse a imunidade dos papéis dos jornais estaria se restringindo a amplitude da norma, da mesma maneira ao se retirar ou não se conceder a imunidade aos e-readers, estaria se retirando do alcance da imunidade os livros digitais pois são eles que fazem uso do suporte dos e-readers. Se os próprios leitores digitais, ou e-readers não pudessem ser elevados à condição de suporte físico equiparado ao papel, como escrito em nosso

⁶³ Da Cunha, Dirley. Curso de direito constitucional. 4ª Ed. Editora Jus Podium, 2010. Pg. 1171.

⁶⁴ Melo, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário - 3. ed. - São Paulo: Dialética, 2002. Pg. 119.

⁶⁵ Martins, Ives Gandra da silva. Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social. Revista do advogado, nº 115, abril/2012. Pg.

texto maior, não se estaria conferido a verdadeira e necessária proteção, revelando uma posição política e arrecadatória, mesmo porque a própria receita federal não faz essa interpretação extensiva da norma e não enquadra os leitores digitais como imunes, e alguns tribunais tem entendido da mesma maneira, apesar de existir posicionamento contrário em alguns casos, mas o que se tem debatido neste campo é a possibilidade de estender essa interpretação para abarcar também os leitores digitais como suportes eletrônicos dos livros, jornais e revistas para que se tenha uma proteção completa de acordo com a finalidade da norma e não tomar o sentido literal do texto para interpretar o sentido de papel não como suporte do livro de forma abrangente, mas papel em seu sentido estrito como papel para impressão mesmo, naquele sentido clássico de livro encadernado, impresso e com tinta, sendo que tal entendimento é, para os dias atuais, incompatível, se mostrando retrógrado e antiprotetivo, veiculando um pensamento que parece ser meramente arrecadatório e condizente com políticas fiscais que não querem perder mais um produto capaz de ser tributado, pois os argumentos contra essa extensão da proteção não são simplesmente jurídicos, mas há um viés filosófico e político por trás deles, não se fala apenas em direito tributário, existem outros aspectos, obviamente, que compõem o conjunto argumentativo utilizado pelos operadores do direito, mas sobretudo há um argumento político, um querer direcionado à uma finalidade meramente arrecadatória que não coaduna com o sentido protetivo da carta magna, o quesito simplesmente tributário da imunidade fora colocado em segundo plano, pois os tribunais observam apenas pelas lentes da arrecadação e se negam a conferir a imunidade à esses produtos.

A autora Regina Helena Costa⁶⁶ tem opinião igual e assevera nas suas irretocáveis palavras:

O conceito de livro para efeito de aplicação da imunidade tributária repousa na utilização de dois métodos de interpretação das normas constitucionais: a *teleológica* e a *evolutiva*. Assim é que, considerados o espírito e a finalidade da norma imunizante, bem como as inovações tecnológicas, o conceito de livro, para esse fim, deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte, mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional. Enfim, tutelada está a *mídia escrita*, esteja ela materializada em papel, CD etc.

⁶⁶ Costa, Regina Helena. Op. Cit. Pg. 85.

A referida autora ainda traz ao debate que existem, no entanto, posições que destoam da maioria doutrinária e trazer uma opinião diversa, afirmando que não seria possível essa extensão da norma imunizante aos livros eletrônicos pois o próprio texto Constitucional fez questão de afirmar que seriam aqueles livros de papel, pois diz que também seriam imunes os papéis destinados à sua impressão, que seria portanto, uma ampliação forçada do querer constitucional para abranger algo que a própria constituição em tese não teria querido. Traz também como argumento de que por se tratar de uma imunidade objetiva e se referindo apenas aos impostos, alargar seu alcance estar-se-ia transformando esta imunidade numa imunidade subjetiva.

O autor Ricardo Lobo Torres⁶⁷ traz uma posição contrária à possibilidade de extensão dessa imunidade aos livros e meios eletrônicos, assevera o mesmo que “parece incabível, por não se extrapolar a disciplina jurídica da mídia impressa ao mundo eletrônico e ao espaço cibernético”, pois falta-lhe o atributo principal desta entidade que é a garantia de direitos fundamentais, pois apenas barateia o custo e facilita o acesso, e que, portanto, deveria se encaixar em verdade como um privilégio constitucional, e nos casos dos jornais seria em verdade um privilégio odioso, pois em outros países se resguarda apenas contra cobranças discriminatórias e não uma imunidade, nas palavras do tributarista.

Outrossim, para tornar mais rica a discussão acerca dos argumentos prós e contras sobre a possibilidade de extensão da interpretação dada ao artigo 150, VI, d da Constituição, em dissertação de mestrado a autora Ana Andrade⁶⁸ traz de forma didática essa linha argumentativa, a qual passaremos a estudar. O primeiro argumento trazido pela autora é de que se a Constituição quisesse dar essa imunidade ao livro eletrônico ela teria incluído essa possibilidade em seu texto de forma expressa, contudo, no momento de elaboração da norma constitucional seria impossível a previsão de tais suportes e que ganhariam tamanha relevância quase trinta anos após a promulgação da nossa carta magna, seria inimaginável para os legisladores da época pensar que o livro e os suportes digitais ganhariam tanta relevância como tem hoje, além disso, por se tratar em verdade de um princípio e não de uma regra, ela tem textura aberta justamente para que seu conceito evolua com o tempo, ela aponta

⁶⁷ Torres, Ricardo Lobo. Op. Cit. Pg. 77.

⁶⁸ Andrade, Ana de Almeida. A Imunidade Tributária do Papel Eletrônico. Dissertação (Mestrado) –Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2015

diretrizes a serem seguidas e valores a serem preservados, é nesse sentido que o interprete deve observar tal enunciado normativo para que não se torne algo estanque e formalista ao ponto de negar amplitude conceitual e contexto no qual se insere a norma.

A referida autora também nos traz o argumento largamente utilizado na doutrina contra a imunidade que é aquele em que as pessoas citam outros países como exemplo em que não existe esse tipo de norma imunizante, em relação aos livros, jornais e periódicos. Ora, tais comparações não podem ter fundamento pois cada sociedade evolui e pensa de uma forma distinta, e a própria autora em sua obra traz informações de que existem outras normas que trazem isenções para essa categoria de bens que não necessariamente são imunidades, conferindo outro tipo de tratamento e fornecendo outros incentivos, diferentemente da escolha que se fez no Brasil, pois o Constituinte quis ir além e proteger valores para além do mero barateamento da comercialização de livros, jornais e periódicos.

Outro argumento trazido na dissertação é que tal imunidade estaria apenas favorecendo a parcela abastada da população, pois quem de fato consome esse tipo de produto, como os livros e revistas digitais e leitores digitais, são as camadas mais ricas, menosprezando assim a capacidade contributiva na mensuração da opção política e trazendo favorecimentos para essa parte da sociedade que é quem de fato consumiria esses produtos e iria desfrutar com maior intensidade da imunidade, causando assim uma violação também à isonomia tributária. Para bem da verdade é preciso que o interprete leve em consideração que a imunidade iria diminuir o preço do produto e facilitaria inclusive o acesso à parcelas menos abastadas da população se esse fosse o caso, além disso a realidade na qual a sociedade atual está inserida é muito difícil imaginar que as pessoas com acesso à internet da forma como tem hoje não possuam acesso ou pelos menos tenha a possibilidade de ter acesso aos meios eletrônicos de informação, a facilidade é muito maior que outrora e sem dúvidas que uma desoneração fiscal ajudaria nessa inclusão de demanda consumerista por parte de classes mais pobres da população, garantindo inclusive uma maior difusão da informação e liberdade de pensamento e talvez seja justamente isso que alguns tentam combater através de posicionamentos antagônicos à desoneração destes produtos e a possibilidade de maior e mais facilitado acesso à eles.

Igualmente contra, o argumento de que a desoneração dos livros e meios eletrônicos traria um desequilíbrio fiscal com a queda de arrecadação, pois com a revolução tecnológica que estaria por vir quase nada mais seria consumido em formato de papel ou plástico, tudo estaria sendo feito no mundo virtual. Ocorre que, dificilmente o legislador na década de oitenta pudesse pensar dessa forma e ter uma visão de futuro com essa precisão a ponto de não colocar de propósito no texto da norma uma ressalva desse tipo, deixando isso para os legisladores futuros quando a hora chegasse, trata-se em verdade de argumento que não merece prosperar pois se mesmo antes de tudo se tornar digital já havia a imunidade, porque agora que se tornaram digitais haveria um problema de arrecadação se já era feito desta maneira com os livros, jornais e revistas impressos? Parece que o próprio legislador de fato já sabia que haveria um mínimo de renúncia fiscal ao inserir no texto constitucional esta hipótese de imunidade, em prestígio a valores e princípios que valeriam a pena a renúncia.

Importa salientar, que tais fundamentos devem ser refutados, primeiro por não se adequarem ao que se propõe este trabalho e se distanciarem do norte doutrinário que se está seguindo aqui, pois é adotada uma visão progressista e evolutiva da Carta Magna do país que seria uma interpretação expansiva e ampliativa para que se estendesse o conceito e a abrangência da norma; e segundo, porque a mera argumentação contrária não é capaz de justificar a interpretação, pois é somente através da valoração dos argumentos trazidos dentro do que o próprio ordenamento tem como adequado é que se justificam o argumentos jurídicos, devendo ser pautados nos princípios constitucionais já consagrados, privilegiando princípios fundamentais, caso contrário estar-se-ia demonstrando meras preferências e não argumentos jurídicos verdadeiramente.⁶⁹

Desta maneira, o caminho que se trilhou até aqui demonstra que não há outra posição possível para este trabalho senão seguir a corrente majoritária da doutrina que acertadamente argumenta sobre a possibilidade de sim se estender a imunidade contida no artigo 150, VI, d da Constituição Federal para abranger também os livros e meios eletrônicos, como os livros, jornais e revistas eletrônicos e os *e-readers*, que

⁶⁹Ávila, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista eletrônica de direito do estado (REDE), salvador, instituto brasileiro de direito público, nº 21, janeiro/fevereiro/março de 2010. Pg.29.

são os suportes materiais, pois como já fora dito antes, não importa o que se veicula ou sobre qual suporte se veicula, sendo irrelevante para o interprete esse conteúdo ou suporte, porque o que se protege de fato e o que se pretende prestigiar são princípios, valores como a liberdade de expressão, de manifestação de pensamento, opinião, cultura e educação e quanto mais facilitado for a difusão desses valores através destes meios, mais ampla será a proteção dada a esses princípios.

5 - ANÁLISE DE DECISÕES ACERCA DA IMUNIDADE DE IMPRENSA

Este tópico irá se debruçar sobre a análise de alguns julgados, tanto do próprio Supremo Tribunal Federal, como de outros tribunais pátrios, a fim de conhecermos melhor o posicionamento dos operadores do direito em nosso país e traçar linhas argumentativas para que se possa ao final deste trabalho monográfico se chegar a uma conclusão que seja condizente com a realidade a qual está imersa o nosso ordenamento jurídico.

5.1 Julgamento do STF em relação à imunidade de imprensa

Primeiramente irá se estudar o julgamento paradigmático do supremo tribunal federal que reconheceu a repercussão geral da matéria diretamente estudada neste estudo monográfico, qual seja, a possibilidade de extensão da norma imunizante contida no artigo 150, VI, d da Constituição Federal para abranger também os livros eletrônicos e suportes digitais, o mencionado julgamento que reconheceu a repercussão geral no recurso extraordinário 330.817, de relatoria do Ministro Dias Toffoli e que aguarda julgamento até o presente momento.

Neste julgado, o próprio relator faz um apanhado de algumas decisões de outros ministros demonstrando que não é pacífica nem unânime a posição da corte, havendo divergência em uma série de aspectos e afirma em seu voto de reconhecimento da repercussão geral:

No presente recurso, o enfoque está no alcance da imunidade com relação ao suporte físico em que é registrada a produção intelectual; ou seja, trata-se, na espécie, do próprio bem imune. Portanto, no caso em apreço, almeja-se aferir se o legislador, ao criar a norma imunizante, realmente pretendeu contemplar apenas o papel e seus derivados ou, finalisticamente, pretendeu acobertar, de forma genérica, outros suportes físicos ou mesmo imateriais utilizados na veiculação de livros, periódicos e similares.

Neste julgado, num primeiro momento o ministro relator indeferiu a imunidade, mas depois voltou atrás em seu julgamento monocrático e decidiu conferir a

repercussão geral e levar o assunto ao plenário, afirmando aquilo que já vinha sendo discutido pela doutrina como fora exaustivamente demonstrado neste trabalho, demonstrando que o pretório excelso tem se inclinado a fazer uma interpretação mais abrangente, pelo menos demonstra sinais de que o fará com esta decisão, levando em conta todos os valores e princípios que a norma pretende resguardar.

Contudo, apesar de demonstrar sinais favoráveis, membros e antigos membros da corte já haviam proferido votos contrários à extensão interpretativa desta imunidade:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art.150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III Agravo regimental improvido (RE nº 504.615-AgR/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe de 19/5/11).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. – Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalecente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade. - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação (RE nº 327.414-AgR, Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 12/2/10).

A partir desses dois julgados pode-se perceber uma coisa em comum nos dois, que é o apego à literalidade do texto normativo, primeiro porque muitos acreditavam que o legislador realmente queria proteger através desta norma imunizante apenas os livros, jornais e revistas de papel, uma vez que desde aquela época já haviam outros meios de difusão cultural, de informação e de expressão eletrônicos como o rádio e a televisão mas não foram concedidas imunidades a estes meios e tão somente aos de papel propriamente dito e pela análise que se faz do julgado, parece ser esta a posição desses julgadores, entendendo que a expressão contida no texto legal no máximo abrangeria os congêneres e assimiláveis ao papel, interpretando de forma restritiva a norma imunizante, e nesse sentido, também entendeu o Min. Ricardo Lewandowski, no RE 566.259 afirmando que “em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.”

Da mesma forma e seguindo o entendimento exposto acima, seguindo uma linha hermenêutica restritiva em relação à extensão da norma imunizadora, o antigo ministro Joaquim Barbosa afirmou em voto o seguinte:

A orientação firmada por esta Corte interpreta o artigo 150, VI, d, da Constituição de forma a restringir a salvaguarda Constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141) bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes – (RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie) a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da súmula 657/STF). (...) Dado que o suporte físico que funciona como mídia (CD-ROM) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel. Acórdão recorrido contrariou orientação fixada por esta corte. (RE. 276213).

Nota-se aqui novamente uma opção por interpretar de forma quase literal o texto da norma, trata-se de mera preferência por este viés interpretativo, visto que neste ponto não há mais argumentos jurídicos por parte do interprete da suprema corte, o que se observa em verdade são concepções pessoais do julgador que afirma

que outros tipos de suporte, como no caso acima o CD, não poderia ser assimilado ou comparado ao papel, apontando que o legislador citou o papel de forma a restringir justamente o alcance, voltando novamente para a questão da interpretação restritiva e quase que literal, pois para similares ao papel seria possível mas para outros suportes materiais do livro não seria possível, andando ao largo da norma que pretendia preservar valores como a disseminação da educação, informação, liberdade de expressão e cultura, mas esbarra em interpretações retrogradadas e fundadas em mera posição pessoal ou até mesmo política em prol de um estado arrecadador ao invés de um estado protetor e garantidos de direito e garantias tanto individuais quanto coletivas. Essa também foi a interpretação dada pelo ex ministro Eros Grau no RE 282.387, afirmando que a imunidade estaria apenas restrita ao papel os a materiais que a ele são assemelhados e que se destinassem à impressão de livros, jornais e periódicos, demonstrando novamente que havia uma posição muito forte no pretório excelso sobre a interpretação restritiva da referida norma, abarcando apenas aqueles materiais que são assemelhados, transformando-se este entendimento inclusive na súmula número 657 do Supremo Tribunal Federal que tem a seguinte redação: “A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” Confirmando o entendimento dos ministros citados acima e que corrobora com as interpretações dadas por eles nos julgados, nesse mesmo sentido, outros precedentes sobre a matéria no STF que julgaram acerca de tais materiais que se assimilam ao papel, que neste caso, é pacífico já o entendimento so tribunal, como nas ementas a seguir:

"Papel: filmes destinados à produção de capas de livros. CF, art. 150, VI, d. 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, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, Ministro Maurício Corrêa" (STF, RE 392.221, j. 18.05.2004, rei. Min. Carlos Velloso, DJ 11.06.2004).

"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)." (STF, AgRg no AI 597.746, j. 14.11.2006, rei. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 07.12.2006).

No tocante aos assimiláveis ao papel não há mais o que se discutir, tendo em vista as reiteradas decisões da corte, inclusive em diferentes épocas e por diversos ministros, que seguiram o mesmo entendimento em relação a este ponto que são os materiais que são praticamente papeis, contudo, como visto acima, há uma barreira ainda quando se tenta expandir este entendimento para abranger outros tipos de suporte material, como no caso estudado o cd-rom, ora, se a própria política nacional do livro já aceita a possibilidade dos diversos suportes que um livro, jornal ou revista pode ter, qual o sentido de julgadores se aterem tanto à literalidade da norma, porque não adotar novos conceitos jurídicos? O conceito de livro evoluiu, transcendeu à sua antiga forma, tomando novos contornos e significados, a palavra que designava um a coisa agora passa a designar um conceito muito maior que abrange diversas formas, e o interprete deve ter isso em mente para não se prender a conceitos obsoletos e que possam de alguma forma trazer prejuízo à sociedade ou cercear direitos fundamentais como os que estão em questão pois são protegidos por essa norma imunizante e não o livro em si como já discutido acima.

Contudo, também se observa na própria corte suprema posicionamentos diferentes dos vistos acima, tendentes à progressividade e evolução da interpretação extensiva e ampliativa, como ocorreu em casos similares ao estudado neste trabalho, como na ocasião em que o próprio Min. Celso de Melo no RE nº 327.414 adota uma interpretação extensiva, teleológica e menos restritiva em relação à norma imunizante do artigo 150, VI, d, da Constituição, afirmando que a referida norma tem importância política, tendente a proteger o exercício da liberdade de manifestação de pensamento e opinião, além da função jornalística, sendo que tal norma não poderia ter um fim em si mesmo, funcionando como verdadeira fonte de limitação ao poder do Estado impedindo que o mesmo crie barreiras que pudessem impedir a fruição desses valores que em verdade são prerrogativas do cidadão.

Outro julgamento paradigmático neste assunto foi o referente à imunidade dos álbuns de figurinhas, que seguiu essa linha interpretativa de extensão e ampliação da imunidade de imprensa/Cultural conforme julgado a seguir:

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 (RE nº 221.239/SP, Segunda Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 6/8/04)

Irretocáveis as palavras da antiga ministra que proferiu voto no sentido de dar a amplitude necessária para a norma constitucional, garantindo a aplicabilidade do direito ao caso e promovendo o exercício de garantias constitucionais historicamente protegidas, ao citar a irrelevância do conteúdo ou de juízo de valor acerca da informação que contém o livro, está se fazendo uma interpretação que privilegia os valores e as finalidades daquela norma, sendo de menor importância o que veicula aquele objeto mas sim o simples fato de poder veicular opiniões e manifestações, pois é isso que se visa proteger com a norma, calcada nas garantias contidas no artigo 5º, IX da CF a fim de evitar embaraços à liberdade de expressão, intelectual, científica, artística, além de facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final, barateando o acesso e a distribuição do material. Por isso a ministra percebeu que o álbum de figurinhas em verdade nada mais é do que um livro voltado ao público infantil, viabilizando a leitura e o incentivo à leitura para essa parcela da população, mostrando-se em conformidade com os fins a que a norma procura proteger, adotando por isso uma postura interpretativa mais abrangente e evolutiva para albergar no seio da norma outros conceitos.

Novamente, no mesmo sentido, ementa de julgamento do Supremo Tribunal Federal que proferiu julgamento de forma restritiva:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF: IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I- O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II- A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III-

Agravo regimental improvido. (RE n.504615- AgR, rel, Min. Ricardo Lewandowski, 1ª turma, julgado em 03.05.2011, Dje-094, divulg. Em 18.05.2011, public. Em 19.05.2011).

Outrossim, o Ministro Marco Aurélio no recurso extraordinário nº 595.676/RJ, que visa derrubar a decisão do TRF-2 que não reconheceu a possibilidade de entender a imunidade para pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático que seria usado no curso prático de construção de computadores, pois seriam componentes inerentes dos livros impressos e sem eles não haveria como realizar o curso, por conta disso, o ministro reconheceu a repercussão geral da matéria afirmando que saltava os olhos essa repercussão uma vez que na era da informática não seria possível se dissociar tal entendimento um do outro, em seu voto afirmou que seria preciso adotar uma interpretação evolutiva da Constituição para que ela não se tornasse ultrapassada, observando sobretudo as novas dimensões das formas e meios de ensino e comunicação, não devendo o Supremo ficar alheio à essa evolução conceitual e que ignorando essa nova realidade estaria se colocando em risco a própria efetividade da Constituição, reduzindo o alcance da norma imunizadora e por conseguinte esvaziando os valores inerentes à própria Constituição. Terminou seu voto afirmando que o alcance interpretativo do STF deveria ir além da interpretação literal e se utilizar de outros métodos interpretativos em conjunto, demonstrando assim uma linha de raciocínio jurídico mais condizente com os valores e finalidades do estado democrático de direito do ordenamento jurídico no qual estamos inseridos.

Por fim, para concluir a análise acerca dos posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, a atual presidente da corte ministra Carmem Lúcia no RE 656203 SP, afirmou que o as regras que trazem exceções devem ser interpretadas literalmente, “todavia, interpretar restritivamente o art. 150, VI, d da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional.” Mantendo e seguindo o entendimento outrora firmado naquela corte na decisão proferida pela ministra Ellen Gracie sobre os álbuns de figurinhas, demonstrando assim que existem posicionamentos e existiram também, no sentido de conferir uma interpretação ampliativa e extensiva à norma imunizante, demonstrando que apesar de a corte suprema do país ter posicionamentos diversos, também existe forte corrente no sentido de dar nova interpretação à essa norma,

seguindo a grande maioria doutrinária e adotando uma interpretação evolutiva da Constituição, não só observando o lado fiscal e arrecadatário da norma, mas sim à finalidade a qual ela fora criada para alcançar, conferindo um viés de extrafiscalidade à norma.

5.2 - DECISÕES DE OUTROS TRIBUNAIS

Importante também a análise de alguns julgados dos tribunais pátrios acerca da imunidade cultural ou de imprensa como muitos a chamam. O primeiro julgado é referente ao assunto que é o cerne deste trabalho, qual seja, a possibilidade de extensão da imunidade contida no artigo 150, VI, d, da Constituição para os livros eletrônicos e seus suportes eletrônicos, tal qual os e-readers, ou seja, leitores digitais que servem somente ao fim de server de suporte físico à mídia eletrônica, ou livro eletrônico, grosso modo, serve como o papel do livro digital. O referido julgado é o mandado de segurança impetrado na 22ª vara federal de São Paulo processo nº 2009.61.00.025856-1, que visava possibilitar que não incidisse o imposto sobre importação incidente sobre o produto “Kindle”, que em verdade é um leitor digital, um e-reader, dedicado única e exclusivamente para a leitura dos livros digitais como dito acima, e que por isso se pleiteou que a imunidade referida protegesse também esse produto. Assim, o juízo reconheceu em primeira instância a possibilidade de o leitor digital ser imune, traduzindo uma verdadeira guinada para que se possa abrir caminho para uma interpretação mais ampla e abrangente sobre a imunidade estudada, e em brilhante decisão, afirmou a juíza que:

Observo outrossim que, ainda que se trate o aparelho a ser importado pelo impetrante de meio para leitura dos livros digitais vendidos na internet, aquele goza efetivamente da imunidade, assim como o papel para impressão também é imune. Ressalto, por fim, que em que pese o art. 150, VI, da CF/88, ter instituído a imunidade apenas a impostos, a Lei 10.865/2004, que instituiu a contribuição ao PIS e a COFINS incidentes na importação de produtos estrangeiros ou serviços, em seu art. 8º, §12, inciso XII, prevê a alíquota zero para a importação de livros, conforme definido no art. 2º da Lei no 10.753, de 30 de outubro de 2003. No entanto, referida lei trata apenas do livro impresso, ou digital para uso exclusivo por pessoas com deficiência visual e, tratando-se de norma que amplia dispositivo constitucional, estendendo alíquota zero relativamente a contribuições sociais, não englobadas por aquela, não se aplica ao caso presente. Diante do exposto, DEFIRO A LIMINAR, para reconhecer a imunidade tributária do produto denominado “Kindle”, nos

termos do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, em relação ao recolhimento dos impostos incidentes na importação.

A magistrada, assim como afirmado pela doutrina, confirma o entendimento de que a norma em questão é genérica, não impondo qualquer condição ou limite para que possa vigorar, entendeu que a finalidade da norma é resguardar a liberdade de pensamento e expressão, também da cultura e da educação, devendo, portanto, ser interpretada de forma sistemático teleológica para abranger inclusive o citado leitor digital, seguindo o mesmo entendimento preconizado por este trabalho.

Outrossim, de forma parecida o julgado do TRF da 3ª região⁷⁰ afirmou que os novos meios e mecanismos de divulgação de propagação da cultura e informação como aqueles contidos em CR-ROM e livros digitais, pois visa facilitar essa divulgação da cultura, liberdade de expressão e de opinião, alcançando dessa forma todos os suportes físicos sejam eles quais forem, não se restringindo ao vocábulo literal contido no texto normativo constitucional. Em igual sentido julgamento do TRF da 4ª⁷¹ região que também entendeu da mesma forma dos seus colegas, afirmando o seguinte:

“Hoje, o livro ainda é conhecido por ser impresso e ter como suporte material o papel. Rapidamente, porém, o suporte material vem sendo substituído por componentes eletrônicos (...) a imunidade, assim, não se limita ao livro como objeto, mas transcende sua materialidade, atingindo o próprio valor imanente ao seu conceito. A Constituição não tornou imune o livro objeto, mas o livro valor. E o valor do livro está justamente em ser um instrumento do saber, do ensino (...). É por tudo isso que representa, que o livro está imune a impostos. Diante disso, qualquer suporte físico (...) estará imune a impostos. O denominado quickictionary, embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade...”

Tal entendimento consagra uma posição que vem sendo adotada por nossos tribunais de uma forma geral no país, tendente a aceitar a possibilidade de se estender a imunidade para outros componentes similares ou que exerçam a mesma função do livro, repugnando a interpretação literal do texto da lei magna para adotar uma interpretação evolutiva e abrangente. Tal tendência mostra que o interprete do direito

⁷⁰ Tribunal regional federal da 3ª região – TRF 3 - processo ams 200161000221230 ams - apelação em mandado de segurança – 307236, relator (a) juiz Nery Junior sigla do órgão trf3 órgão julgador terceira turma fonte djf3 cj1.

⁷¹ AMS 2000.70.00.002338-5, Rel. Juiz Vilson Darós, ago/01, TRF4, 2ª Turma.

não pode se curvar diante de uma opção política arrecadatória ou do medo de diminuição dessa arrecadação, pois se os livros de papel vem sendo substituídos pelos livros eletrônicos e esses livros de papel já tinham a imunidade aos impostos garantias seria praticamente a mesma coisa, fora que as novas tecnologias por serem novas nunca foram tão impactantes na arrecadação, não sendo essa uma linha argumentativa capaz de impedir que se faça essa interpretação mais abrangente

Contudo, há tribunais que rechaçam esta visão, entendendo de forma completamente contrária e este entendimento infelizmente vem ganhando cada vez mais adeptos com o passar do tempo, apesar de ser minoritário e estar contra a corrente majoritária da doutrina, como exemplo no tribunal de justiça do estado de Goiás⁷² que teve entendimento contrário à prorrogação da imunidade dos livros, jornais, revistas, periódicos e papéis destinados à sua impressão para os CDs, não interpretando de forma extensiva a referida imunidade, asseverando que interpretar o dispositivo em discussão, “não é qualquer papel que está imune à tributação de impostos, mas apenas aquele destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, descabendo estender-se o benefício de natureza constitucional a outras hipóteses não contempladas pela constituição, para abranger outros insumos como o livro eletrônico, em forma de CD-Rom”, fazendo portanto, uma interpretação literal do texto normativo da nossa Carta Magna para conceder imunidade apenas ao que está devidamente escrito no texto, não se preocupando com a finalidade e o espírito da norma, não se preocupando com os valores e o que está por trás daquela exação constitucional, promovendo um verdadeiro retrocesso para a proteção dos direitos e garantias fundamentais, mostrando-se completamente contrária aos interesses não só do contribuinte mas também da sociedade como um todo. Ademais, apesar de promover uma interpretação restritiva, o referido julgado talvez já tenha se tornado obsoleto uma vez que está caindo em desuso o suporte dos CDs e DVDs para livros, jornais e revistas, mas ainda sim funciona como um paradigma interpretativo para aqueles que acreditam de forma contrária à possibilidade da interpretação expansiva e evolutiva deste preceito constitucional.

Em mesma direção, de negativa da possibilidade de extensão da interpretação da norma imunizadora, o TRF 3ª região⁷³ “negou pedido da Saraiva e Siciliano S/A de

⁷² Apelação Cível em Mandado de Segurança 55839-9/189, de 5/12/2002.

⁷³ Apelação cível nº 0007994-45.2014.4.03.6119/SP – TRF 3ª região.

extensão aos leitores de livros eletrônicos digitais (e-readers) da inexigibilidade de PIS/COFINS concedida para o papel destinado à impressão de livros, jornais e revistas. ” Tal decisão tem um aspecto interessante, pois num primeiro momento o relator trabalha sob o mesmo ponto de vista que este trabalho vem desenvolvendo, sustentando um discurso de que seria de fato possível uma interpretação extensiva do termo papel para que a imunidade alcançasse outros tipos de suportes, não somente aqueles exatamente de papel e similares, mas sim todos aqueles que tivesse o mesmo fim, de dar suporte ao livro, fosse ele impresso ou digital, já que o que definiria o livro seria seu conteúdo, e não seu suporte, além disso defendia a interpretação finalística da norma, pois em verdade o que o legislador pretendia com a referida norma imunizante seria a proteção de valores e princípios consagrados em nossa Constituição Federal. Ocorre que a negativa veio do fato de que a empresa não especificou como seria o produto, pois o magistrado entendeu que tal produto serviria a outros fins que não somente servir de suporte eletrônico para o livro, mas seria quase tal qual um computador pessoal e por isso não poderia fazer jus à pretendida imunidade pois estaria destoando do sentido ao qual o legislador quis dar quando escreveu o texto normativo assegurando a imunidade apenas para livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, não comportando em seu significado essa espécie de computadores pessoais, pois ultrapassaria a mera finalidade de ser um suporte digital para o livro eletrônico. Ademais, realmente não seria possível a concessão da imunidade pois ela recai somente sobre impostos, não iria recair de qualquer forma sobre o PIS/COFINS ao qual se pretendia, mas de qualquer forma a trilha seguida pelo juiz demonstra uma interpretação novamente restritiva e em descompasso com a maioria doutrinária que milita em sentido contrário.

Dessa forma, percebe-se que ainda há uma certa desconfiança entre os tribunais do nosso país, muitas opiniões controversas e diversos pequenos aspectos ligados à matéria como é o caso do filme que serve para fotos impressas, álbum de figurinhas, suporte eletrônico, acessórios dentre outros que estão diretamente ligados à imunidade do artigo 150, VI, d, da Constituição e foram alvo de litígio para que se promovesse o devido resguardo prometido pela Carta Magna, em alguns casos logrando êxito e em outro não, demonstrando uma certa resistência por parte de alguns interpretes do direito que se recusam a adotar uma interpretação extensiva, evolutiva e ampliativa do texto constitucional, tal qual se defendeu ao longo deste

trabalho. O estudo das decisões dos tribunais reflete a maneira como questões de menor relevo impedem um avanço na interpretação da norma para algo que seja mais abrangente e mais protetora, como de fato deve ser vista uma imunidade e não pensando sempre na questão arrecadatória como vem sendo fundamentado em algumas decisões.

6- CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente trabalho possibilitou um aprofundamento sobre a temática da imunidade tributária dos livros e meios eletrônicos, que seria em verdade possível através de uma interpretação extensiva e ampliativa do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, mas que para que isso fosse possível, fora também necessário perpassar pelo estudo de diversas matérias e tópicos de assuntos relacionados ao tema, como o estudo das imunidades, do que seria o livro eletrônico e o seu suporte digital, estudou-se também a interpretação da norma imunizante e decisões do Supremo Tribunal Federal e de outros tribunais pátrios acerca da matéria.

O Livro eletrônico e o seu suporte material, como no caso do leitor digital de livros, ou e-readers teve papel de grande relevância neste trabalho e fora o foco da pesquisa, pois foi a partir dele que se baseou o estudo e que gerou a celeuma nos tribunais. O livro em seu sentido clássico que seria aquele com suporte físico de papel, encadernado e que transmitem um pensamento ou informação, está em constante mutação na atualidade, o que culminou com a criação e o desenvolvimento de novos suportes materiais para os livros, como é o caso dos livros em formato digital que pode ter como suporte um CR-ROM, um DVD, um e-reader, podem ainda não estar impresso em papel mas em plástico, ou outro material qualquer, o que se buscou aqui de fato foi a verdadeira finalidade do livro, o chamado fim espiritual do livro, que como já dito no capítulo apropriado, seria aquele fim teleológico ao qual o livro, jornal ou revista se presta a fazer que é a difusão livre do pensamento, da cultura, da informação, do lazer e sobretudo da educação, são esses os valores que representam o livro e que são protegidos pela norma, o livro em si é apenas um meio para disseminação e propagação desses valores e princípios, a questão do seu suporte material deveria ser secundária, de menor importância visto a grandiosidade do que se propõe a fazer o livro e seus congêneres. Então, se há um livro, qualquer que seja seu formato, desde que transmita ideias formalmente consideradas, não importando seu conteúdo ou sob qual suporte esteja, se impresso ou digitalizado, nem fazendo juízo de valor acerca do que se propaga ali, deve ser considerado livro, sempre seguindo uma interpretação ampliativa e extensiva, abarcando toda e qualquer forma de proliferação de ideias, opiniões e expressões, pois essa é a verdadeira finalidade

dos livros, a de proporcionar tanto ao leitor quanto ao escritor uma liberdade de expressão e de opinião, valores essenciais para a sociedade e para o estado democrático de direito que fora construído calcado sobretudo nesses princípios e valores que encontram hospedaria nos livros.

Tratou-se também das imunidades dentro do tema das limitações ao poder de tributar do estado, em que se discutia se estaria dentro desta temática das limitações ou não e que neste trabalho se entendeu que sim, as imunidades estariam dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar e sendo conceituada como uma delimitação negativa de competência, sendo uma exoneração fiscal prevista na própria constituição, diferente da isenção e da não incidência, sendo a isenção uma exoneração do pagamento que é veiculada através de lei e não pela constituição, já a não incidência seria a própria falta de subsunção do fato à norma pois sequer estaria se praticando a hipótese de incidência daquele tributo; ademais ainda se falou em alíquota zero, que como o próprio nome já informa não há alíquota para determinada situação o que importa em um não pagamento daquele tributo. Discutiu-se também acerca da interpretação da norma imunizante, prevalecendo a tese sobre a possibilidade de uma interpretação extensiva e ampliativa das imunidades, buscando sempre a finalidade da norma e os valores aos quais fora criada para proteger, indo muito além de uma mera desoneração fiscal, utilizando o método da interpretação sistemática e teleológica, primeiro observando-se o contexto ao qual a norma está inserida, o ordenamento jurídico do qual ela faz parte, fazendo uma análise conjunta das normas como um todo até se chegar à interpretação daquela específica, aliada a uma interpretação teleológica, finalística, buscando o espírito da lei e suas verdadeiras finalidades que são proteger valores consagrados na própria Constituição, por isso se aderiu neste trabalho à esta vertente interpretativa de ampliar e estender o alcance de sentido da norma.

Ademais, buscou-se no presente trabalho monográfico o aprofundamento sobre a imunidade contida no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, que preconiza a imunidade de impostos para livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão chegando à discussão sobre a possibilidade de se estender este conceito para abarcar também os livros digitais e seus suportes eletrônicos, uma vez que para além da semântica estampada no texto, haveriam outros aspectos a serem levados em consideração, como o sentido da norma e a sua finalidade, o que o legislador

queria de fato ao colocar essa imunidade no texto Constitucional, e mais uma vez a vertente seguida por este trabalho aponta para a direção da possibilidade da extensão da norma imunizadora para alcançar também os livros digitais e todos os seus suportes eletrônicos ou não, pois o conceito de livro é muito mais amplo e abrangente do que o que está no texto, pois é através da atividade interpretativa que o interprete e operador do direito irá se chegar à norma.

Ao fim, analisou-se a posição dos nossos tribunais, sobretudo do Supremo Tribunal Federal, que apesar de ter reconhecido a repercussão geral do recurso extraordinário em que se discute a possibilidade de extensão da norma imunizante para os livros eletrônicos, não possui posição unânime, havendo divergências e até posicionamentos contrários, mas também existindo algumas decisões a favor da interpretação extensiva desta imunidade, ainda sendo, portanto, uma barreira a ser enfrentada pois a resistência de alguns criam entraves para dar a interpretação ampliativa que a norma merece ter.

Portanto, após todo esse caminho percorrido, pretende-se com este trabalho demonstrar a importância do tema, sua relevância para a sociedade e sua atualidade pois o julgamento sobre o qual este trabalho se debruçou ainda está pendente de ser julgado pelo pleno da nossa corte máxima, podendo ser decisivo para confirmar a tese aqui defendida de possibilitar uma interpretação extensiva, ampliativa e evolutiva à imunidade contida na constituição para abrigar também os livros eletrônicos e suportes digitais, facilitando a difusão de ideias, informação e ensino, reafirmando a importância que tem os princípios da liberdade de expressão e educação, caso contrário estaria se negando a possibilidade de evolução da Constituição para se adequar aos novos tempos e ao mesmo tempo se impedindo e dificultado o acesso aos princípios e garantias constitucionais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Ana de Almeida. **A Imunidade Tributária do Papel Eletrônico**. Dissertação (Mestrado) –Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. Revista eletrônica de direito do estado (REDE), salvador, instituto brasileiro de direito público, nº 21, janeiro/fevereiro/março de 2010. Disponível na internet: www.direitodoestado.com/revista Acesso em 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo - os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição, Saraiva, 2010.

BARTINE, Caio. **Direito tributário**. Editora revista dos tribunais -São Paulo, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado, 1988.

_____. **Lei 10.753**, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. Brasília, DF, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.753.htm>. Acesso em: 5 de setembro de 2016.

_____. Tribunal regional federal da 3ª região. **Apelação cível nº 0001668-74.2011.4.03.6119/sp**. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/2534858>.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no recurso extraordinário 330.817**. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: DJe 01/10/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 202149**. Relator: MELLO, Celso de. DJe-195 10-10-2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=202149&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acessado em 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 221.239**, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-5-04, DJ de 6-8-04. Disponível em:

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERRAZ JÚNIOR. Tercio Sampaio. **Livro eletrônico e imunidade tributária**. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social**. Revista do advogado, nº 115, abril/2012.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. - 3. ed. - São Paulo: Dialética, 2002.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. – Salvador: Editora Juspodium, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 16ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 14ª. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, out./2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional** – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18^a ed. ver, atual. e ampl – Rio de Janeiro, Renovar, 2011.