



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

JOAILTON MANOEL DE JESUS JÚNIOR

**AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A
ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “D” DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS VEICULADOS NO FORMATO
DIGITAL.**

SALVADOR

2017

JOAILTON MANOEL DE JESUS JÚNIOR

**AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A
ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “D” DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS VEICULADOS NO FORMATO
DIGITAL.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora da pós-graduação da Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial de avaliação para obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário, sob coordenação do professor Eduardo Sabbag.

SALVADOR

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

JOAILTON MANOEL DE JESUS JÚNIOR

AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “D” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS VEICULADOS NO FORMATO DIGITAL.

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário pela Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

BANCA EXAMINADORA:

Nome: _____

Titulação\instituição: _____

Nome: _____

Titulação\instituição: _____

Nome: _____

Titulação\instituição: _____

Salvador, _____, _____ de _____.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me dá força em todos os momentos da minha vida, a ele que me faz acreditar que todo sacrifício vale a pena.

A minha rainha, ao meu grande amor, a MINHA MÃE que estava ao meu lado e me incentivou em todos os momentos, inclusive no início deste curso de pós-graduação. Certamente a senhora está ao lado de Deus e muito feliz por mais essa conquista NOSSA. Amarei-te todos os dias da minha vida.

Ao meu pai, homem íntegro que me ensinou que se queremos algo na nossa vida, temos que correr atrás, pois nada cai do céu. Obrigado por todo seu amor e incentivo.

Ao coordenador da pós-graduação em Direito Tributário da Faculdade Baiana de Direito, o professor Eduardo Sabbag, pelos conhecimentos passados e pelo excelente trabalho realizado à frente deste curso.

A todos que fizeram parte de mais esta etapa da minha vida, ainda que indiretamente, senti todas as energias positivas enviadas para mim.

RESUMO

Diante do constante desenvolvimento tecnológico e da importância da preservação de valores e princípios constitucionalmente assegurados o presente artigo tem por objetivo principal tratar da veiculação dos livros jornais e periódicos no formato digital\eletrônico e a não abrangência da norma constitucional imunizante a estes objetos. Para tanto analisaremos o Art. 150, VI d da Constituição Federal que trata das hipóteses de imunidade, alguns conceitos e fundamentos, os benefícios que podem surgir com a extensão de tal imunidade, as possibilidades de ampliação e o posicionamento de doutrinadores renomados e do STF acerca do tema.

Palavras-chave: livros – jornais – periódicos – digital - Art. 150 da Constituição Federal – Imunidades – STF.

ABSTRACT

Face of constant technological development and the importance of preserving the values and principles constitutionally assured, this article is primarily intended to address the placement of books, newspapers and periodicals in digital/electronic format and the not scope of the constitutional provision immunizing these objects. To analyze both the Article 150, VI of the Federal Constitution of Brazil which addresses hypotheses immunity, some concepts and fundamentals, the benefits that can arise from the extent of such immunity, the possibilities for expansion and the positioning of renowned scholars and the Supreme Court on the subject.

Key-words: Books, Newspapers, Periodicals, Digital, Article 150 VI, Federal Constitution, Immunities, Supreme Court.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR NO BRASIL	8
2.1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	11
2.1.1 – Princípio da Legalidade Tributária	11
2.1.2 – Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária	15
2.1.3 – Princípio da Capacidade Contributiva	17
2.1.4 – Princípio da Irretroatividade Tributária	18
2.1.5 – Princípio da Anterioridade	19
2.1.6 – Princípio da Vedação ao Confisco	21
2.1.7 – Princípio da Liberdade de tráfego de pessoas e coisas	22
2.1.8 – Princípio da Uniformidade Geográfica	26
2.1.9 – Princípio da vedação das isenções heterônomas	27
2.1.10 – Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino	29
2.1.11 – Princípio da transparência	31
2.2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	32
3. AS ALÍNEAS DO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	37
4. O ART. 150, VI, “D” DA CF DE 1988 - A IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO Á SUA IMPRESSÃO	49
4.1 - Conceito de Insumos e os veículos do Art. 150, VI da CF de 1988	53
4.2 - Doutrina e Jurisprudência e, sobretudo, a análise do RE 202.149.	57
5. CONCLUSÃO	65
Referências	67

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil de 1988, em seu Art. 150, VI, “d” concede imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão. O artigo constitucional refere-se a um tipo específico de veiculação, que no caso era o único (ou o mais utilizado) tipo de veiculação de livros, jornais e periódicos, o que aparenta ser uma limitação de tal imunidade aos livros, jornais e periódicos impressos, retirando em um primeiro momento o alcance da referida norma, aos veiculados no formato digital. Diante disto, surge a seguinte pergunta: De que forma o constante desenvolvimento tecnológico torna necessária uma maior abrangência da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, presente no Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988?

O constante desenvolvimento tecnológico no mundo fez com que o celular, o CD-ROM, entre outras ferramentas se tornassem comuns no cotidiano das pessoas, e com os brasileiros não foi e não é diferente. Atualmente há uma grande divergência doutrinária e jurisprudencial se a imunidade prevista no Art. 150 VI “d” da Constituição Federal de 1988 deveria englobar os livros jornais e periódicos veiculados no formato digital.

Isso se mostra necessário no sentido de adaptar a legislação tributária às mudanças da sociedade e aumentar o contato da população com as diversas formas de difusão da cultura, informações e conhecimento fornecidos pelos materiais emitidos de maneira digital, o que poderia acarretar também na diminuição dos valores dos livros tradicionais.

A proteção a valores como a liberdade de expressão, a difusão da cultura, conhecimento, valores estes reputados importantes para não só para o desenvolvimento das crianças e jovens, mas também a sociedade como um todo, visando assim garantir um modelo pleno de Estado Democrático de Direito, sendo de extrema importância todas as formas de incentivo ao desenvolvimento dos valores supracitados, inclusive vedando todas as maneiras de limitar o pleno desenvolvimento social e promover a igualdade no Brasil, ainda que indiretamente.

Para demonstrar essas necessidades, é de extrema importância abordarmos as limitações constitucionais ao poder de tributar, analisando quais são os princípios constitucionais tributários que fundamentam tais limitações, quais as imunidades tributárias (todas as hipóteses presentes no Art. 150, VI, da Constituição Federal), qual o objetivo da imunidade dada aos livros, jornais e periódicos, o motivo pelo qual o legislador especificou o modo de veiculação quando da criação da norma constitucional e os fundamentos utilizados pela doutrina e jurisprudência para ampliar ou não a abrangência da referida norma.

Analisaremos também: os fundamentos para casos em que a norma imunizante foi utilizada em bens não necessariamente considerados livros, jornais ou periódicos (lista telefônica, álbum de figurinhas), os julgados de Tribunais brasileiros, inclusive do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, e os julgados, que reconhecem a repercussão geral do tema, principalmente o Recurso Extraordinário nº 202.149.

Diante disto, visamos alcançar o objetivo geral deste trabalho, que é analisar como essa abrangência contribuiria para a difusão da cultura e conhecimento, ampliando o acesso à informação, mediante essa forma de incentivo, tendo em vista que os altos valores dos livros tradicionais limitam bastante o acesso aos diferentes livros existentes no mercado, sendo que em um país como o Brasil, os menos favorecidos não podem adquirir muitos livros pelos seus altos preços, sendo uma evidente violação a inúmeras garantias e princípios constitucionais, como o princípio da isonomia ou igualdade, como estudaremos especificamente nos tópicos sobre os princípios constitucionais que norteiam as limitações constitucionais ao Poder de Tributar.

Por ser uma questão sem decisão definitiva quanto à abrangência de tal imunidade, analisaremos a doutrina brasileira e o posicionamento do STF em decisões referentes a este assunto, as possibilidades de decisões que englobem as outras formas de veiculação de livros, jornais e periódicos que não os impressos, e a importância das formas de interpretação para que as normas acompanhem as mudanças sociais sem que tenha que haver a utilização do Poder Constituinte Derivado, dando uma utilização mais rápida ao referido dispositivo constitucional.

2. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR NO BRASIL

As limitações ao Poder de tributar estão previstas na Constituição Federal de 1988, sendo as quais limitam a atuação do Estado no que diz respeito à cobrança de tributos. Os princípios tributários e as imunidades tributárias são as principais instituidoras de limitações constitucionais ao poder de tributar e estão previstas (e não apenas) nos Arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988, presentes na Seção II, justamente intitulada das Limitações ao Poder de Tributar.

Conforme o ilustre doutrinador Norberto Bobbio, citado por Eduardo Sabbag, “o poder ‘é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra a vontade, o comportamento’”. (SABBAG, 2015, p. 53) No caso do Direito Tributário e diante deste conceito de poder, podemos entender “a relação entre os dois sujeitos”, considerando a relação entre o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e o contribuinte. A vontade imposta pode ser entendida como a cobrança do tributo ao contribuinte, ou seja, se este realizou o fato gerador, o Estado já pode impor sua vontade de cobrar e o fazer mesmo contra a vontade do contribuinte.

Exatamente por poder impor sua vontade de cobrar o imposto, independente da vontade do contribuinte (desde que realize o fato gerador), existe a necessidade de impor limites, para que não exista cobrança indevida, injusta, fora das hipóteses taxativas, conforme entendimento de Luciano Amaro:

“O que fazem, pois, essas limitações é *demarcar, delimitar, fixar fronteiras* ou *limites* ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte instrumentos *definidores* (ou demarcadores) da *competência tributária dos entes políticos* no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência, consoante, a propósito das imunidades tributárias, já observou Paulo de Barros Carvalho”. (AMARO, 2006, p. 107)

O poder de tributar por ser entendido como uma maneira que o Estado encontrou para cobrar impostos dos contribuintes, tendo com fundamento, e por sinal de extrema relevância, custear a realização de serviços para atender as

necessidades coletivas. Mais uma vez de acordo Eduardo Sabbag (SABBAG, 2015) “Enquanto o tributo visa suprir os cofres públicos de recursos bastantes ao custeio das atividades estatais, no plano da arrecadação, o Direito Tributário almeja efetivar o controle do poder de tributar pelo Estado que tributa”.

É comum ouvirmos tanto as pessoas jurídicas, quanto as pessoas físicas reclamarem da alta carga tributária no país, dificultando assim a continuação de atividades de algumas empresas, bem como na vida privada dos indivíduos. Por estas e outras razões o Brasil possui um grande número de casos de sonegação fiscal, inclusive pelo fato das pessoas físicas e jurídicas não enxergarem seus altos pagamentos a título de tributos tendo um retorno para o mercado e para a sociedade no geral.

Além disto, em um momento em que para os trabalhadores o tempo livre é quase inexistente, facilitar a leitura, inclusive através de meios mais práticos, à exemplo de leitura por um celular ou algum outro dispositivo similar, é incentivar o desenvolvimento cultural, a liberdade de expressão e o acesso a informação, além de evitar que os leitores ocupem espaço ou carreguem peso desnecessariamente ou fiquem ociosos enquanto estão presos em algum engarrafamento quilométrico, cada vez mais comum no dia-a-dia dos brasileiros.

Como já vimos na parte introdutória deste trabalho, as limitações ao poder de tributar são de extrema importância para a manutenção das garantias constitucionais, e preservação de valores sociais que são cruciais para a manutenção e desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito, valores estes considerados *cláusulas pétreas*, sendo instrumentos de proteção de direitos e princípios fundamentais. De acordo com José Afonso da Silva, é uma forma de “suporte da eficácia das normas”, comprometendo-a em caso de modificação, *in verbis*:

“O conceito de rigidez, consubstanciado na imutabilidade relativa da constituição, é de fundamental importância na teoria do direito constitucional contemporâneo. Funciona como pressupostos: a) do próprio conceito de constituição em sentido formal; b) da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; c) da supremacia formal das normas constitucionais. Constitui, também, suporte da própria *eficácia jurídica* das normas constitucionais. Se estas pudessem ser modificadas pela legislação

ordinária, sua eficácia ficaria irremediavelmente comprometida”.
(SILVA, 2008, p. 40)

A abordagem dos elementos teleológicos dos princípios e imunidades é de extrema importância para sabermos quais valores foram protegidos no momento da criação de tais instrumentos de limitação ao poder de tributar, para que possamos entender quais valores objetivavam serem protegidos pelo legislador constituinte, quais foram protegidos quando da criação da Imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal e se tais objetivos serão protegidos de igual forma se a imunidade abranger os livros, jornais e periódicos digitais.

Em um momento em que é extremamente comum ouvirmos falar em “reforma tributária”, podemos observar que a alta carga tributária do país, a ausência de serviços que possam ser vistos como um retorno para a sociedade dos elevados pagamentos e o reflexo principalmente nas classes menos favorecidas, são os principais motivos deste assunto se manter presente entre os assuntos mais comentados, conforme o jurista Kiyoshi Harada:

“Outrossim, o sistema tributário vigente virou uma colcha de retalhos, onde reina o caos entre normas constitucionais, complementares, leis, decretos, portarias, pareceres normativos, atos interpretativos, instruções, ordens de serviços etc. que não obedecem a hierarquia vertical das leis. Isso só serve para beneficiar os próximos ao poder e pune violentamente os desprotegidos politicamente que formam a maioria da população pagante. É preciso reverter esse quadro pernicioso. Enquanto os privilegiados continuarem sendo exonerados do pagamento de tributos por ‘n’ artifícios legislativos, jamais poderá haver a redução da carga tributária, tanto para promover o desenvolvimento econômico, reduzir a taxa de desemprego e elevar o nosso PIB” (HARADA, 2016)

Passaremos agora a abordar as limitações constitucionais ao poder de tributar, iniciando pela abordagem dos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar (Art. 150, 152 e 152 da Constituição Federal) e passando para as imunidades tributárias (Art. 151, VI, da Constituição Federal).

2.1. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Atualmente, o Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, sendo também um dos que menos investem na qualidade dos serviços essenciais para a manutenção de uma sociedade justa e com qualidade de vida. Com isto, fica evidente a importância de toda discussão acerca do Direito Tributário e principalmente no que diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar, como ferramenta necessária para evitar desigualdades e arbitrariedades do Estado para com os contribuintes.

Os princípios tributários são a base do sistema tributário brasileiro e atribuem limitações ao poder de tributar, organizam a aplicação, concretiza direitos, bem como regula a competência tributária por parte dos entes federativos, de acordo com Luciano Amaro:

“O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor”. (AMARO, 2006, p. 110)

Passaremos a analisar os principais princípios constitucionais que visam limitar a atividade estatal de tributar, sendo consideradas *cláusulas pétreas* (que não podem ser abolidas da Constituição), de acordo com entendimento do STF, sendo uma das principais formas de defesa dos contribuintes quando o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), utiliza meios inconstitucionais de arrecadação, são eles:

2.1.1. Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade é utilizado em todas as áreas do Direito brasileiro e fundamenta o Estado Democrático de Direito. Está presente em vários dispositivos pátrios e na Constituição Federal de 1988 no seu Art. 5º, II, *in verbis*: “Ninguém é

obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei". Com isso, podemos entender que para que exista uma imposição aos cidadãos, é imprescindível que exista lei o fazendo.

O conceito de tributo, presente no Art. 3º do Código Tributário Nacional traz a importância e a necessidade da existência de uma lei que institua o tributo para que este possa vir posteriormente a ser cobrado ao contribuinte, *in verbis*: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

No direito tributário, o princípio da legalidade impede que o Estado crie, aumente, ou realize qualquer ato que interfira na vida do cidadão sem que exista uma lei abordando tal assunto, ou seja, na esfera tributária, para que um tributo seja cobrado é necessário que exista uma lei, sendo necessária uma lei anterior à realização do fato gerador, igual entendimento presente no Art. 9º, I do Código Tributário Nacional: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributos **sem que a lei o estabeleça**, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65". (grifo nosso)

As ressalvas dos Arts. 21, 26 e 65 do Código Tributário Nacional, citadas pelo artigo supracitado referem-se a: alteração das alíquotas ou base de cálculo do imposto com o intuito de ajusta-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior à título de II (Imposto de Importação), de IE (Imposto de Exportação) e de IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários).

Foi a partir da separação dos Poderes, teoria esta preconizada por Montesquieu, que o Poder Legislativo possuiu nitidamente o ato de legislar como função típica, havendo algumas exceções nas quais o Judiciário e o Executivo legislam sobre determinadas matérias.

Nota-se assim que tal princípio é de suma importância para a sociedade como um todo e sempre foi assim, tendo em vista que em todas as Constituições pátrias o princípio da legalidade esteve presente, como na no Art. 179, I da Constituição de

1824 e no Art. 72, §1º e §30 da Constituição de 1891 e no Art. 113, 2 da Constituição de 1934:

"Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:

I - Nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de Lei". (Constituição Federal, 1824)

"Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros, residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes:

§ 1º Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize." (Constituição Federal, 1891)

"Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual, e à propriedade, nos termos seguintes:

2) Ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei." (Constituição Federal, 1934)

Na esfera tributária, o princípio da legalidade tributária encontra sua base constitucional do Art. 150, I, tendo a seguinte redação: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal; I – exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**". (grifo nosso)

Com tal redação, fica evidente a importância que o legislador deu à criação e ao aumento dos tributos no país, condicionando-os a lei. Segundo Luciano Amaro, dentro da legalidade, existe a tipicidade, que deve ser respeitada quando for elaborada uma lei ou uma lei for interpretada, *in verbis*:

"Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários". (AMARO, 2006, p. 113)

De acordo com o Art. 97 do Código Tributário Nacional, o legislador estabeleceu alguns elementos obrigatórios (conhecido como LEGALIDADE ESTRITA) que devem estar presentes quando for instituído algum tributo mediante lei, como alíquota, base de cálculo, fato gerador, entre outros, conforme seguinte redação:

“Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.” (Código Tributário Nacional, 1966)

Conforme Art. 150, §6º da Constituição Federal de 1988, não apenas nos casos de aumento e instituição de tributos que serão imprescindíveis sua realização mediante Lei, mas também em alguns casos que fica evidente se tratarem de redução e extinção de tributo, como explicita o professor Eduardo Sabbag:

“(…) as desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem-se à reserva de lei (art. 150, §6º, CF). Dai se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150, da CF\88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos *instituição-extinção e aumento-redução*.” (SABBAG, 2015, p. 134)

Teoricamente, para a criação ou majoração de tributos é necessário que lei ordinária o faça. Contudo, alguns Tributos são imprescindíveis que tais ações sejam feitas por Lei Complementar, são eles: Contribuição Social Residual (Art. 195, §4º da CF), Empréstimo Compulsório (Art. 148 da CF), Imposto sobre Grandes Fortunas

(Art. 153, VII da CF) e o Imposto Residual (Art. 154, I da CF). Conforme doutrina, pelo fato das Leis Complementares exigirem aprovação de maioria absoluta, tais matérias são consideradas de extrema importância e que são “tendentes a um dado grau de polemização para cujo regramento seria prudente a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares” (SABBAG, 2015).

Conforme Art. 62, §1º da Constituição Federal de 1988, é vedado que Medida Provisória verse sobre matérias reservadas a Lei Complementar, confirmando assim a importância e/ou relevância dado pelo Legislador para determinadas matérias reservadas a Lei Complementar.

Importante destacar a diferença entre o quórum de maioria absoluta, exigido para aprovação de uma Lei Complementar e o quórum de maioria simples, exigido para aprovação de uma Lei Ordinária. Para a aprovação de uma Lei Complementar é necessário a votação a favor da maioria absoluta, que deve ser entendida como o “número inteiro imediatamente superior à metade ou à metade fracionada do total de parlamentares existentes” na casa legislativa (SABBAG, 2015). No caso da aprovação de uma Lei Ordinária, é necessária a votação a favor da maioria simples, que deve ser entendida como “o número inteiro imediatamente superior à metade ou à metade fracionada do total de parlamentares presentes à sessão (quórum de instalação)” (SABBAG, 2015).

Existem algumas exceções, uma delas são as alterações nas alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras, que podem ser feitas facultativamente pelo Poder Executivo, conforme Art. 153, I, II, IV, V e §1º da Constituição Federal. Importante ressaltar que segundo o Art. 97, § 2º do Código Tributário Nacional a atualização do valor monetário da base de cálculo, não constitui majoração de tributo.

2.1.2 - Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária

De acordo com o Art. 5º caput da Constituição Federal de 1988: “ Todos são

iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...). Assim, a igualdade ou isonomia é uma garantia fundamental, que deve ser respeitada em todas as esferas no território nacional, tendo em vista que é de extrema importância para a manutenção de um Estado democrático de Direito como o Brasil.

Na âmbito tributário, tal princípio está presente na Seção “das limitações ao poder de tributar”, mais especificamente no Art. 150, II da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 150 da Constituição Federal de 1988

II - “Sem prejuízo a outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
II – Instituir tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.
(Constituição Federal, 1988)

Visando manter o ideal de igualdade, o princípio da isonomia ou igualdade tributária garantem aos contribuintes que estes sejam tratados de forma igual, na medida das suas desigualdades, ou seja, na esfera tributária os sujeitos passivos contribuirão de maneira equivalente aos que se encontrem em mesma situação econômica, fazendo valer principalmente a expressão “quem pode mais, paga mais” e por consequência, “quem pode menos, paga menos”.

Nota-se assim, que o Princípio da Isonomia ou igualdade Tributária deve ser visto conjuntamente com o Princípio da Capacidade Contributiva, tendo em vista que os que possuem a mesma capacidade contributiva devem ser tratados de maneira igual e os que possuem capacidade contributiva diferente sejam tratados de maneira desigual. Para que o princípio da isonomia ou igualdade tributária seja respeitado, não pode haver o tratamento desigual para contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva.

2.1.3 - Princípio da Capacidade Contributiva

Como visto no tópico anterior, o Princípio da Capacidade Contributiva tem grande importância na aplicação do Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária e vice-versa. Tal princípio teve sua primeira previsão constitucional no Art. 202 da Constituição Federal de 1946, possuindo o seguinte texto: “ Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Foi retirado da Constituição de 1966, e retornou na Constituição de 1988. Este princípio é entendido como uma análise das circunstâncias socioeconômicas dos milhões de contribuintes que se encontram em situações díspares, para que o Estado possa proceder a correta e justa arrecadação, conforme Art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988:

“Art. 145 da CF/1988: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§1º Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (Constituição Federal, 1988)

Aqui, a mesma ideia de “quem pode mais, paga mais” deve ser respeitada, tendo em vista que quem possui maior poder aquisitivo, tem maior capacidade contributiva. Importante salientar que existe diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica. A primeira é a capacidade que o indivíduo possui para contribuir com as cobranças do Estado, sem que isso interfira na sobrevivência mínima e digna do indivíduo. Já a segunda é a quantidade de riqueza que o indivíduo possui, não levando em consideração as contribuições feitas ao Estado.

Em outras palavras, a capacidade contributiva é espécie e a capacidade econômica é gênero, podendo o indivíduo possuir capacidade econômica e não possuir capacidade contributiva, mas o contrário não será verdadeiro, uma vez que para ter capacidade contributiva é imprescindível que o sujeito tenha capacidade econômica.

Segundo Luciano Amaro, (2006, p.138): “O princípio da Capacidade Contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Com isso fica nítido que no momento da instituição do tributo e sua consequente cobrança, é imprescindível que o contribuinte possua capacidade contributiva, caso contrário, o referido tributo não poderá ser cobrado a ele.

2.1.4 - Princípio da Irretroatividade Tributária

Previsto no Art. 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988, o princípio da irretroatividade da lei é entendido com uma vedação constitucional que proíbe que a lei retroaja para prejudicar o sujeito, conforme seguinte redação: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Existem algumas exceções, ou seja, algumas situações em que a lei poderá retroagir, mas apenas para benefício do sujeito, como nos casos de remissão e anistia, ou ainda nos caso em que a lei irá conferir efeitos jurídicos ou modificando os efeitos que decorram da aplicação da referida lei, desde que previsto expressamente.

Na esfera tributária, tal vedação encontra base constitucional no Art. 150, III, a da Constituição Federal, in verbis:

“Art. 150 CF: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
III – cobrar tributos;
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. (Constituição Federal, 1988)

Fica nítido que tal vedação é expressamente apenas quanto a instituição e majoração, ficando assim permitido a lei reduzir ou dispensar o pagamento de tributos, sendo uma forma de benefício aos contribuintes que sejam abrangidos por tal redução ou não cobrança.

Tal princípio deve obediência ao legislador, tendo em vista que tanto para a redução ou dispensa, quanto para a majoração ou criação futura, é necessário estar presente de maneira expressa na lei, não sendo aplicador da lei, como explicitado por Luciano Amaro:

“(...) a cautela que se há de tomar nessas hipóteses, diz respeito ao princípio constitucional da igualdade, a que também deve obediência ao legislador. Já o aplicador da lei não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior.” (AMARO, 2006, p. 119)

Conforme observamos com este princípio, fica clara a importância da proteção ao contribuinte, principalmente para evitar que este não seja alcançado pela cobrança ou majoração de tributos a fato gerador realizado antes da publicação da referente lei, sendo os efeitos da instituição do imposto ou a majoração “ex nunc”, ou seja, apenas para fatos geradores posteriores a lei que instituiu ou majorou.

2.1.5 - Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade da lei tributária é entendido como o princípio que evita a cobrança do tributo no mesmo exercício fiscal no qual foi instituído ou majorado, visando não “pegar de surpresa” o contribuinte, dando tempo no mínimo razoável para que este se organize para o posterior pagamento, conforme Art. 150, III, b da Constituição Federal:

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

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou.” (Constituição Federal, 1988)

No Brasil, o exercício fiscal vai de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, coincidindo com o ano civil, conforme Art. 34 da Lei 4.320 de 1964. Para facilitar o entendimento, vejamos o seguinte exemplo: Se determinado tributo for

instituído ou tiver sua alíquota ou base de cálculo majorada no dia 10 de agosto de 2016, sua cobrança só poderá ser feita a partir de 01 de janeiro de 2017, tendo em vista que a referida instituição ou majoração foi realizada no ano fiscal de 2016.

Existem algumas exceções para o princípio este princípio, ou seja, que permitem que em alguns casos a majoração ou instituição de determinados tributos sejam cobrados no mesmo exercício. Tais exceções são referentes aos tributos que possuem caráter extrafiscal, aqueles que possuem reflexos importantes e diretos na economia do país, como por exemplo: II (Imposto sobre Importação), IE (Imposto sobre Exportação), IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), os quais podem ter sua instituição ou sua majoração cobradas de imediato, ou seja, no mesmo exercício no qual foi criado ou majorado, de acordo com o Art. 150, §1º da Constituição Federal.

“Com efeito, em temas de comércio internacional (II e IE), de mercado financeiro (IOF), e de produção nacional (IPI), é comum o caráter regulatório na tributação, revestindo tais impostos, ditos “flexíveis” de extrafiscalidade”. (Constituição Federal, 1988)

Para a doutrina, tal princípio divide-se em Anterioridade e “Anterioridade nonagesimal” ou “noventena”. A primeira significa que, em regra, não pode haver a cobrança de novo tributo ou majoração de um já existente em um mesmo exercício e a outra confere uma exigência mínima de 90 dias entre a majoração ou instituição.

Importante salientar que tal divisão é aplicada conjuntamente, sendo que haverá uma prevalência de uma sobre a outra, sendo sempre a mais benéfica ao contribuinte que será aplicado ao caso concreto, de acordo com o disposto no Art. 150, III, c da Constituição Federal, que foi incluído pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003:

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

III – cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.” (Constituição Federal, 1988)

Vejamos outro exemplo para entendermos a aplicação da anterioridade nonagesimal: Determinado tributo é instituído ou majorado em 10 de dezembro de 2016, ainda que tenha sido no ano fiscal de 2016, a cobrança não se dará a partir de 01 de janeiro de 2017, mas apenas a partir de 90 dias da referida majoração ou instituição, tendo em vista que é mais benéfico ao contribuinte utilizar a anterioridade nonagesimal, por ser mais distante do que o primeiro dia do exercício financeiro subsequente. Conforme entendimento de Luciano Amaro:

“A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data que passa a aplicar-se.” (AMARO, 2005, p. 121)

Fica claro que apenas se usa-se a Anterioridade nonagesimal, quando esta se mostrar mais benéfica do que a Anterioridade, ou seja, utiliza-se a que conferir mais tempo para ser cobrada ao contribuinte. Outras exceções são nos casos de Empréstimo Compulsório por motivo de guerra externa ou calamidade pública (Art.148, I da Constituição Federal) e o Imposto Extraordinário de Guerra (Art. 154, II da Constituição Federal), que diante da sua excepcionalidade e urgência, acabaria perdendo sua razão de existir se caso respeitasse obrigatoriamente o Princípio da Anterioridade, justificando assim a instituição e cobrança imediata.

2.1.6 - Princípio da Vedação ao confisco

O Art. 150, IV da Constituição Federal de 1988, proíbe que o Estado utilize a cobrança do tributo, com o resultado confiscatório de bens do indivíduo, conforme a seguinte redação: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

De acordo com Luciano Amaro (2005, p. 144): “O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule e riqueza privada. Vê-se, pois, que o

princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo”.

Entendimento do ilustre autor supracitado, do modo que a Constituição proíbe o confisco, a carta magna garante o direito de propriedade, sendo imprescindível a prévia e justa indenização nos casos de desapropriação, ficando evidente assim, que a vedação ao confisco, visa evitar que com a cobrança do tributo, o indivíduo tenha algum bem que seja de extrema para a própria manutenção digna e da sua família, retirado do seu poder pelo Estado.

2.1.7 - Princípio da Liberdade de tráfego de pessoas e coisas

O Princípio da Liberdade de tráfego de pessoas e coisas tem como objetivo principal, proibir que o Estado limite o tráfego de pessoas e bens através da cobrança de tributos. O referido princípio pode ser analisado conjuntamente com o Art. 5º, XV da Constituição Federal, que afirma em sua redação que “é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens”. Conforme Art. 150, V da Constituição Federal de 1988:

“Art. 150 CF/1988: Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (grifo nosso)” (Constituição Federal, 1988)

O Art. 9º, III do Código Tributário Nacional também traz idêntica redação do Art. 150, V da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais”.

Diante da clara redação do artigo constitucional e do Art. 9º do CTN, supracitado, notamos que a única exceção a este princípio é no caso da cobrança

de pedágio presente nas rodovias. O principal fundamento para tal exceção é que o objetivo da cobrança é a manutenção de conservação das vias nas quais existe a cobrança, de acordo com o ilustre autor Eduardo Sabbag (2015):

“(…) prevista na parte final do inciso V do artigo 150 da Constituição Federal, referente aos pedágios. De fato, o pedágio é ressalva bem posta no mencionado preceptivo, haja vista o fato de ser gravame exigido pela utilização das rodovias conservadas pelo Poder Público, e não pela mera transposição de Município ou de Estado. De modo objetivo, o constituinte quis garantir que a exigibilidade do pedágio não fosse ameaçada pelo agito do princípio da liberdade de tráfego”. (SABBAG, 2015, p. 261)

Existem inúmeras discussões acerca do pedágio no Direito Tributário, sendo uma delas, que do ponto de vista de alguns doutrinadores, antes da existência do inciso V do Art. 150, entendiam que o princípio da liberdade de tráfego de pessoas e coisas era apenas quanto aos impostos, não abrangendo as taxas, como é o caso do pedágio.

Contudo, após a clara redação do Art. 150, V da carta magna, de acordo com alguns doutrinadores enxergaram como bem posto a exceção quanto ao pedágio, que além desta, passou a existir novo entendimento quanto a matéria, sendo visto como “de ordem constitucional” e “bem posto no Art. 150, V da Constituição Federal”, conforme Luciano Amaro:

“essa disposição deu legitimação constitucional expressa ao pedágio. Além disso, reconheceu-lhe natureza tributária (por oposição à ideia de que ele traduziria um preço público), pois essa figura está referida num dispositivo que cuida de tributos, e como exceção a um princípio que limita a criação de tributos”. (AMARO, 2006, p. 48 - 49)

Além da exceção quanto aos casos de pedágio, existe uma outra exceção que diz respeito à exigência do pagamento do ICMS nos casos de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias e circulação de mercadorias e serviços. Novamente de acordo com Eduardo Sabbag, existe um erro quanto ao fato gerador utilizado, que ao ver do ilustre doutrinador, deveria ser apenas quanto a circulação de mercadorias e não por transposições intermunicipais e interestaduais, como fato gerador para a cobrança do ICMS:

“(…) de ordem doutrinária, atinente ao ICMS, exigido pelas autoridades fiscais nos postos de fiscalização, localizadas nas estradas de rodagem, em divisas dos Estados-membros e Distrito Federal, em razão da ocorrência do fato gerador deste gravame tributário. Quanto a essa atenuação, diga-se que o ICMS deve ser recolhido pelo sujeito passivo, em virtude da circulação de mercadorias – o fato gerador do imposto-, e não pelas transposições territoriais supramencionadas.” (SABBAG, 2015, p. 261)

A cobrança da chamada “taxa municipal de turismo” ou apenas “Taxa de Turismo” é outro importante exemplo de violação a este princípio, tendo em vista que a cobrança da taxa é feita no momento do acesso de turistas em algumas cidades turísticas. Em alguns locais, para evitar que a cobrança da taxa de turismo daquela localidade seja enquadrada como violações ao princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens utilizam-se da nomenclatura “Taxa de preservação ambiental”.

Na ilha de morro de São Paulo, localizada no Município de Cairu – Bahia, tal taxa começou a ser cobrada em 2013, no valor de R\$ 15,00 (quinze reais) por turista que entre na ilha. Importante salientar que em 2012, foi extinta a antiga taxa cobrada, a TAXA DE TURISMO.

Mesmo com o fundamento de que a cobrança da TPA (Taxa de Preservação Ambiental) é importante para a manutenção da Política de Meio Ambiente local, o Ministério Público do Estado da Bahia impetrou uma ADIn em 2014, na qual teve sua decisão disponibilizada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no dia 21 de dezembro de 2016, mandando o município de Cairu suspender a cobrança da referida taxa, acatando assim o fundamento utilizado pelo MP-BA de que a cobrança desta taxa viola o Princípio da Não Limitação do Tráfego de pessoas e bens, conforme Maiama Cardoso, redatora do Site do Ministério Público do Estado da Bahia:

“De acordo com a ação, a taxa instituída pelo Município não está vinculada às hipóteses previstas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, o que configura uma “limitação inconstitucional ao direito de liberdade de tráfego”. Os argumentos do MP foram acolhidos de forma unânime pelos desembargadores do TJ, que decidiram pela inconstitucionalidade da cobrança”. (CARDOSO, 2016)

Outro caso é o de Barra Grande, localizada na Península de Maraú, local que recebe milhões de visitantes por ano, atualmente cobra-se uma Taxa de Preservação Ambiental, no valor individual de R\$ 10,00 (dez reais). O fundamento utilizado para a cobrança é preservação ambiental da ilha, porém, fica evidente que existem maneiras mais eficazes e que não exija cobranças pecuniárias, para alcançar tal objetivo.

Estas duas hipóteses de cobrança de Taxa Ambiental, além de violar o princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens, também viola claramente o princípio da isonomia, tendo em vista que nesses locais, apenas os visitantes que utilizam uma forma de transporte (lança que atracar nos cais das duas praias citadas) que pagavam ou pagam as TPA's, pelo fato da cobrança acontecer nos terminais de desembarque, e ser feita no momento em que os turistas saem da ponte em direção ao interior das praias.

Existem mais algumas formas de ingresso nas praias, de lanca particular parando diretamente na praia, de aviões ou helicópteros pousando em aeródromos ou pistas particulares, e, no caso de Barra Grande, ainda existe uma grande quantidade de turistas que vão de automóvel, ou seja, de tantas formas possíveis de ingresso, apenas o ingresso utilizando lanca comercial e o terminal marítimo foi eleita para a cobrança da Taxa de Preservação Ambiental, violando nitidamente o Princípio Constitucional da Isonomia ou Igualdade.

Assim, de acordo com o caput do Art. 150 da Constituição Federal de 1988, o que o legislador pretende é evitar a oneração através de tributos quando o fato gerador se tratar de intermunicipalidade e interestadualidade. Devendo existir uma fiscalização para evitar cobranças indevidas e abusivas, entes federativos que utilizam a intermunicipalidade como fato gerador e modificam a nomenclatura com o objetivo de continuar arrecadando, por exemplo, ou que utilizam um objetivo para instituir uma taxa de preservação ambiental e não investem na preservação ambiental do município arrecadador, ficando uma "suspeita" de cobrança por intermunicipalidade.

2.1.8 - Princípio da Uniformidade Geográfica

O princípio da Uniformidade Geográfica é de extrema importância, tendo em vista que tal princípio visa proibir que haja uma preferência entre os Entes Federativos, em decorrência da instituição de tributos por parte da União, conforme Art. 151, I da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

“Art. 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. (Constituição Federal, 1988)

O Art. 10 do Código Tributário Nacional traz redação similar ao Art. 150, V da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município”.

De acordo com a parte final do Inciso I do Artigo constitucional supracitado, apenas poderá haver a instituição de Tributos em algum ente federativo, de maneira distinta dos demais, caso exista a necessidade de incentivar a economia do local para diminuir as desigualdades e/ou incentivar áreas predominantemente industriais. Existindo crítica quanto ao alcance do incentivo ao desenvolvimento econômico presente na parte final do Art, 151, I da CF/1988, de acordo com o professor Eduardo Sabbag:

“Não se pode deixar de registrar que qualquer tipo de benesse fiscal tem a ‘ponta da “discriminação”, porquanto toda tentativa de igualizar os iguais, na relativização da isonomia, provocará uma desigualação entre estes iguais e outros, porventura, desiguais. Explicando melhor: se há um intuito de promover uma determinada região com a concessão de incentivos fiscais, a fim de que atraia vultosos investimentos e o fluxo de grandes empresas, tal benesse não se torna factível para aquela empresa, que até gostaria de para lá migrar, porém não possui recursos bastantes para financiar o deslocamento necessário. Daí se dizer que o incentivo fiscal igualiza as ‘grandes investidoras’, todavia as desiguala perante ‘pequenas empresas’. É o paradoxo do incentivo fiscal: incentiva, igualizando,

de um lado; discrimina, desigualando, de outro”. (SABBAG, 2015, p. 277)

São alguns dos exemplos de concessões de incentivos fiscais: Polígono das Secas e Zona Franca de Manaus. O polígono das secas são basicamente alguns municípios localizados em determinados estados do Brasil, que passam por longos períodos de estiagem, situação esta que afetam diretamente na economia dos locais e na qualidade de vida dos moradores e que necessitam de incentivos para a continuação do seu desenvolvimento.

A Zona Franca de Manaus é uma zona comercial, agropecuária e principalmente industrial e como o nome já diz, localiza-se em Manaus, foi criada para incentivar o desenvolvimento socioeconômico da Amazônia Ocidental. Dentro dos incentivos fiscais conhecidos, os principais são as isenções de Imposto de Importação, Imposto de Exportação e Imposto sobre Produtos Industrializados.

“A Zona abrange três polos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. Sendo o polo industrial de Manaus a principal sustentação e abrange 600 indústrias de alta tecnologia e gerou milhares de empregos diretos e indiretos. Seus produtos industriais são aparelhos celulares, de áudio e vídeo, televisores, motocicletas e vários outros”. (RIBEIRO, [2000])

Fica evidente assim, que a carta magna brasileira, veda a diferenciação por parte da União quando se trata de instituição de tributos, porém, há necessidade de promover o desenvolvimento de determinadas áreas, respeitando o princípio da igualdade (tratar os iguais de forma igual e os desiguais de maneira desigual) e as citadas ressalvas respeitam principalmente o princípio da solidariedade.

2.1.9 - Princípios da vedação das isenções heterônomas

Conforme explicita o Art. 151, III da Constituição Federal de 1988, a União fica vedada a instituir isenções que não sejam de sua competência, de acordo com a seguinte redação: “é vedado a União **instituir isenções da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**”. (grifo nosso) Em resumo, tal

princípio veda, em regra, que a União conceda isenções no lugar de quem realmente possui a competência para tanto, conforme o seguinte trecho a obra de Eduardo Sabbag:

“A isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária. Nesse passo, será heterônoma uma isenção de IPVA ou IPTU concedida pela União. A heteronomia nas isenções é vedada, devendo prevalecer a regra afeta às isenções autonômicas (ou autônomas).” (SABBAG, 2015, p. 280)

Como já sabemos toda regra possuem exceções, e com a não isenção heterônoma não é diferente, devendo possuir amparo constitucional para serem justificadas, a exemplo do Art. 156, §3º, II (possibilidade de concessão de isenção heterônoma pela União, de ISS nas exportações de serviços), e 155, §2º, XII, “e” (que tratava da isenção heterônoma de ICMS pela União incidente sobre as operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, sendo atualmente hipótese de imunidade decorrente da Emenda Constitucional 42/2003) da CF/1988 e Tratados e Convenções internacionais (não prevista expressamente na Constituição Federal, mas aceita tanto pela doutrina quanto pelo STF, concede, isenção de tributos estaduais e municipais via tratado internacional) (SABBAG, 2015).

Uma das exceções encontra-se no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 543.943, de relatoria do Ministro Celso de Mello, segue ementa abaixo:

“(...) - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes.
- Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional (...)”. (RE 543.943 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 30-11-2010, 2ª T, DJE de 15-2-2011)

Fica evidente que com o referido dispositivo da Constituição Federal visa evitar um conflito de competências. Ainda que a Constituição, no momento em que descreve que a isenção de determinados tributos são de competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, já afirmam, ainda que indiretamente, que tais tributos são vedados possuírem isenções atribuídas por parte da União, salvo nos casos permitidos pela Constituição Federal ou por Tratados Internacionais.

2.1.10 - Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino

O princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino veda que os Estados, Distrito Federal e Municípios modifiquem alíquotas e/ou base de cálculo de algum tributo única tendo por base a procedência ou o destino de bens ou serviços, de acordo com o Art. 152, I da Constituição Federal de 1988, conforme redação: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.**” (grifo nosso)

O Art. 11 do Código Tributário Nacional traz redação similar ao Art. 150, V da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino”.

Assim, fica claro que tal princípio tem o objetivo principal evitar que governantes de determinados entes federativos troquem favores com empresas de bens ou serviços, concedendo assim algum benefício que diferencie algumas empresas de outras, tendo por base a procedência ou destino dos bens e/ou destino.

“Temos dito que tal postulada objetiva coibir barreiras fiscais dentro do território nacional prestigiando o “mercado comum brasileiro”, haja vista vivermos em um país uno, com divisas entre estados e limites entre municípios, mas por uma questão político-territorial. Não se pode admitir a existência de políticas fiscais vocacionadas a ofender o espírito federativo, “quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias”. (SABBAG, 2015, p. 284).

O eminente professor Sacha Calmo Navarro, citado por Eduardo Sabbag (SABBAG, 2015), traz um caso evidente de violação ao referido princípio, quando foram concedidos créditos fiscais presumidos de ICM, pelo governo de Minas Gerais, para os produtores mineiros relativamente ao leite remetido a indústrias mineiras, créditos estes que não existiam para os produtores que destinassem sua produção de leite para fora do Estado, e por ser uma clara e evidente hipótese de discriminação em razão do destino, sendo posteriormente removida a legislação de Minas Gerais que atribuía tal discriminação.

Tal exemplo demonstra que não é apenas um incentivo para que os produtores de determinada região, e sim uma forma de discriminação entre os produtores locais e os produtores que exercem suas atividades em outros estados, ficando menos atrativo o fornecimento dos produtos para o Estado que concedeu tal “benefício”.

Fica evidente que o princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino possui harmonia com o da igualdade e com o princípio da uniformidade geográfica, como já visto anteriormente, previsto no Art. 151, I da Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “é vedado a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção **ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.**” (grifo nosso). Ficando claro assim, que o princípio da uniformidade geográfica, quando analisado em conjunto com o da isonomia\igualdade, deixar subentender que o tributo tem que ser uniforme, evitando a distinção, sendo com isso garantido e respeita o princípio da isonomia\ igualdade a todos.

Assim, fica evidente que o objetivo do princípio da não discriminação em razão de procedência ou destino é exatamente vedar que Estados, Distrito Federal e Municípios atribuam elementos discriminatórios, tendo por base a procedência ou destino, sendo permitidos apenas que apenas a União conceda incentivos fiscais para alavancar a economia de determinado ente federativo.

2.1.11 - Princípio da transparência

Presente na Constituição Federal de 1988, em seu Art. 150, §5º, *in verbis*: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, tal princípio visa deixar claro para os contribuintes sobre os impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, mediante determinação de lei, visando o não pagamento indevido ou a maior do consumidor final, como explana Luciano Amaro:

“O Art. 150, §5º, quer justamente que o consumidor de bens e de serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação - clara, correta, precisa e completa – do consumidor”. (AMARO, 2006, p.147)

Um exemplo claro para que entendamos a aplicação de tal princípio é obrigatoriedade de ser destacados quanto estamos pagamos a título de ICMS de determinado produto comprado em um supermercado, principalmente nos casos de impostos indiretos (IPI, ICMS E ISS), que são aqueles pagos no início da cadeia produtiva, e que são repassados até chegar ao consumidor final, ficando assim evidente a relação direta entre o Direito Tributário e o Direito do Consumidor. Nestes casos, o valor que chega ao consumidor final deve ser destacado e ficar claro quanto o consumidor pagará pelo imposto indireto, ainda segundo Luciano Amaro:

“Os impostos ditos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago”. (AMARO, 2006, p.147)

A Lei 12.741 de 2012, em seu Art. 1º impõe que: “(...) constar dos documentos fiscais ou equivalentes, todos os tributos cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda” e modificou a redação do Art. 6, III do Código de Defesa do Consumidor:

“Art. 6º do CDC: São Direitos básicos do consumidor: III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como os riscos que apresentam”. (Código de Defesa do Consumidor, 1990)

Diante de tudo exposto neste tópico, fica evidente a importância deste princípio, tendo em vista que além de conceder ao contribuinte as informações referentes aos valores pagos por eles, evita atitudes criminosas, como por exemplo, o repasse de valores errados e/ou a maior para o contribuinte, com o intuito de esconder transações ilícitas ou apenas lesar o contribuinte.

2.2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A imunidade Tributária teve sua origem no Brasil a partir da Constituição de 1824 (Constituição do Império), em decorrência da transferência das normas jurídicas então em vigor na metrópole, ou seja, a legislação portuguesa foi aplicada até a edição de legislação própria, com fundamento na Lei de 20 de outubro de 1823 (BALTHAZAR, 2005). Em seu Art. 179, XV, a Constituição do Império determinava que: “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus deveres”. A palavra “exempto” significa “isenção”, palavra que à época não se diferenciava da palavra imunidade.

Contudo, tal afirmação não se verificou na prática, como afirmam Fernando José Amed e José Labriola de Campos Negreiros: “Porém sua efetiva aplicação não se verificou, tendo em vista a estrutura socioeconômica então vigente do Brasil” (Apud BALTHAZAR, 2005, p. 82). Tal afirmação se dá principalmente pela relação que o Estado tinha com a igreja, que além de não pagar impostos, alguns tributos eram cobrados com o intuito de beneficiá-la, principalmente na construção de igrejas.

“A ligação entre Estado e Igreja, neste período, apresentava-se de modo tão forte que tributos eram cobrados para formar recursos para a construção de Igrejas. Em troca, o Imperador tinha o direito de escolher os ocupantes de cargos eclesiásticos, sujeitando se

unicamente a uma confirmação do papa, no caso de altos cargos.”
(BALTHAZAR, 2005, p. 83)

Com o passar do tempo, as demais Constituições brasileiras foram sendo adaptadas aos momentos em que eram promulgadas, levando em consideração as questões políticas, econômicas e sócias da época, como explicitado por André Elali:

"O direito positivo passou a prever tal forma de desoneração constitucionalmente definida a partir da Constituição do império de 1824. Com a Constituição de 1891, no entanto, passou a haver expressa previsão da imunidade recíproca entre o Governo Central e os Estados. Posteriormente, nos textos constitucionais de 1934, 1937 e 1945, 1946 e 1967, o referido fenômeno de desoneração constitucionalmente definida foi sendo alterado, ora abrangendo diferentes situações, ora sendo restringido. Os diversos textos constitucionais, como era de se esperar, foram tratando a imunidade de acordo com as convicções políticas e econômicas de suas épocas. Com o desenvolvimento histórico do Constitucionalismo brasileiro, viu-se a necessidade de garantir a não incidência tributária de algumas atividades e de alguns bens e serviços. Passaram estes, pois, a ter uma proteção constitucional" (ELALI, 2007, p. 148)

Quando o legislador constituinte determinou as hipóteses em que haveria as imunidades tributárias visavam a proteção de valores e direitos fundamentais que são entendidos como importantes para a manutenção do Estado e da sociedade, negando com isso a competência para que o Estado institua e imponha situações as quais geram cobranças de impostos.

Conforme Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1999), a imunidade, assim como os princípios, geram uma limitação ao poder de tributar, ou seja, a imunidade é uma norma denegatória de poder. São os princípios que dão sentido às imunidades, e só a partir daí é que haverá a limitação à extensão das normas tributárias. Ainda para o autor, a imunidade fiscal do livro, jornal e dos periódicos na Constituição de 1969 já era um princípio constitucional e continua sendo, do qual decorre limitação ao poder de tributar, buscando a eficácia de determinados direitos fundamentais (BALEEIRO, 1999)

“O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes, que faz com que se ignore a eventual capacidade econômica revelada pela pessoa, proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes”. (AMARO, 2006, p.151)

A imunidade tributária impede que determinadas situações e objetos sejam tributados, ou seja, é uma limitação à instituição de impostos sobre determinadas fatos e objetos protegidos constitucionalmente. Segundo Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza, conferida a imunidade a estes determinados objetos e situações, se afasta a possibilidade de incidência de certos tributos, conforme abaixo:

“(...) a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma forma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”. (AMARO, 2006, p. 151)

"A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações". (CARRAZZA, 2004, p. 658).

A Constituição Federal de 1988 em seu Art. 150, VI, traz algumas hipóteses em que haverá a imunidade tributária, importante destacar que este dispositivo constitucional foi recentemente alterado pela Emenda Constitucional 75 de 2013, o qual ganhou a alínea “e”, conferindo imunidade tributária aos fonogramas e videofonogramas. Com isso, observamos que os impostos só podem ser instituídos, se não estiverem dentro das hipóteses taxativas de imunidade tributária, previstas no Art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, como explicita Hugo de Brito Machado:

“A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune”. (MACHADO, 2013, p. 288)

Pelo fato da Constituição brasileira tratar o exercício da competência tributária de maneira exaustiva, trazendo as hipóteses de incidência, as bases de cálculo, as alíquotas e os sujeitos passivos e ativos, isso de certa forma, impede que o legislador ordinário atribua quem será e como será “atingido”, fugindo das definições presentes na Carta Magna, de acordo com o eminente professor Roque Antônio Carrazza:

“(…) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar *in abstracto* tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.” (CARRAZZA, 2004, p. 346)

A regra de imunidade no Direito Tributário visa preservar valores reputados importantes para a manutenção de um Estado democrático de Direito, que assim como os princípios, visam preservar as garantias e os direitos individuais. Diferente das isenções que têm sua criação através de lei, sendo consideradas dispensas legais de tributo, as imunidades têm sua criação em sede constitucional e por ser hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, são consideradas dispensas constitucionais de tributos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AOS TÍTULOS DE DÍVIDA AGRÁRIA. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. (...)” (RE 168.110. - 04/04/2000 – Ministro Relator Moreira Alves).

Assim, conforme explicita Eduardo Sabbag (SABBAG, 2015), a norma imunizatória é um “sinalizador de ‘incompetência tributária’” e por se tratarem de limitações constitucionais ao poder de tributar, tanto os princípios, quanto as imunidades tributárias são consideradas *cláusulas pétreas*.

O fato de serem *cláusulas pétreas* é mais um motivo pelo qual é importante analisarmos os fundamentos teleológicos utilizados pelo legislador constituinte, que por se tratar de *cláusulas pétreas* não devem ter sua interpretação feita de forma restritiva, entendimento consolidado na obra *Imunidade Tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF da emitente doutrinadora Regina Helena da Costa*:

“(...) quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. (...) No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são *cláusulas pétreas*, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado”. (COSTA, 2006, p.68)

Como já visto anteriormente, no Brasil, as imunidades encontram sua base constitucional no Art. 150, VI da Constituição Federal de 1988 e abordaremos seguindo a ordem das alíneas do referido inciso do artigo constitucional, conforme redação:

“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.” (Constituição Federal, 1988)

Como visto nos tópicos anteriores, as imunidades tributárias são hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificada, tendo em vista que possuem previsão constitucional no Art. 150, VI da carta Magna de 1988.

No tópico a seguir analisaremos todas as alíneas do Art. 150, VI da Constituição Federal, menos a alínea “d”, tendo em vista que esta possui um tópico próprio neste trabalho. Começando pela imunidade recíproca, presente na alínea “a” do Art. 150, VI da Constituição Federal.

3. AS ALÍNEAS DO ART. 150, VI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Art. 150, VI da Constituição Federal, como já citado anteriormente, traz as hipóteses taxativas das imunidades tributárias. Todas as imunidades possuem fundamentos teleológicos, ou seja, proteção a valores e princípios que o legislador constituinte utilizou para fundamentar a criação das imunidades tributárias, como explicita Eduardo Sabbag:

“É imperioso destacar que as cinco alíneas do inciso VI delineiam exonerações teleologicamente justificadas, uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, e longe de se pautar com aleatoriedade, decidiu prestigiar *valores* constitucionalmente consagrados – ideias – forças ou postulados essenciais ao regime democrático -, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc., entre outros objetivos essenciais” (SABBAG, 2015, p.297)

Neste tópico, abordaremos todas as alíneas do Art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, salvo a alínea “d” que será tratada em um tópico específico, tendo em vista que é o objetivo principal deste trabalho. A seguir, começaremos nossa abordagem com a alínea “a” do Art.150 VI da Constituição Federal, a chamada “Imunidade Recíproca”.

A alínea “ a” do Art. 150, VI - IMUNIDADE RECÍPROCA

A Imunidade recíproca está presente no Art. 150, VI, “a” da Constituição Federal de 1988 e é o nome dado às imunidades das entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

“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;” (grifo nosso)
(Constituição Federal, 1988)

Com a leitura da alínea supracitada fica claro e evidente que o objetivo do legislador constituinte ao criar tal imunidade foi a proteção do federalismo, vedando a cobrança de tributos sobre patrimônios, rendas e serviços de um ente para o outro, sendo que tal vedação não se aplica aos tributos “indiretos”, a exemplo do IPI e o ICMS e surgiu com a Constituição de 1891 (Constituição Republicana), em seu Art. 10, § 1º).

O pacto federativo é cláusula pétrea, possuindo vedação às emendas que tentem aboli-lo, conforme Art. 60, §4º, I da CF/1988: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado”, tendo em vista que o pacto federativo visa a manutenção harmônica e autônoma entre os entes federativos, como explicita Eduardo Sabbag:

“Com efeito, o preceito imunitório visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos, que devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação), ou, na expressão utilizada pelos alemães, a “lealdade mútua federal”, segundo a qual “os entes devem agir amigavelmente”. (SABBAG, 2015, p. 298)

Através da EC nº18/65, tal vedação passou a abranger também as autarquias e com a Constituição Federal de 1988 passou a abranger as fundações públicas, devendo ser utilizada juntamente com o Art. 150, §2º da CF/88, conforme redação: “é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda, aos serviços, vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”. O cumprimento das finalidades essenciais são requisitos para o alcance da imunidade, assim como a detenção da personalidade jurídica de direito público.

“Tal dispositivo, afastando a incidência de impostos, impõe uma extensão da imunidade intergovernamental às autarquias e fundações públicas, federais, estaduais ou municipais, que desempenham atividades próprias da soberania, em razão da personalidade jurídica de direito público de que são possuidoras, em plena homenagem ao caráter ontológico da imunidade recíproca”. (SABBAG, 2015, p. 302)

Alcançando também as autarquias em regime especial (Agências Reguladoras, Agências Executivas e Associações Públicas), exigindo que sejam

revestidas de personalidade jurídica de direito público, a imunidade recíproca não alcançam as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Porém, nos casos de Empresas Públicas que prestam serviços públicos dotados de estatalidade, ou seja, serviços de prestação obrigatória pelo Estado.

A exemplo da Empresa de Correios e Telégrafos, que presta um serviço de competência da União (serviço postal e correio aéreo), conforme Art 21, X Constituição Federal de 1988, *in verbis*: “Art. 21 - Compete à União: X – manter o serviço postal e o correio aéreo nacional”. Contudo, não são todos os serviços prestados pela Empresa de Correios e Telégrafos que possuem o caráter público, como por exemplo, os serviços de pagamento de contas e o recente anúncio de prestação de serviço de telefonia, tornando-se com isso questionável o fundamento que embasa o alcance da imunidade recíproca concedido à Empresa de Correios e Telégrafos. Conforme Art. 150, §3º da CF/1988:

“Art. 150, §3º CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§3º As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.” (grifo nosso)
(Constituição Federal, 1988)

Assim, entendemos que tal imunidade aplica-se entre os entes federativos (União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios) quanto aos tributos diretos e não aos indiretos, por estes últimos serem considerados extrafiscais. Abrangendo as Autarquias, Fundações Públicas e Autarquias em regime especial, excluindo de tal abrangência as Sociedades de Economia Mista e as Empresas Públicas, salvo as que prestam serviços públicos dotados de estatalidade.

A alínea “b” do Art.150, VI - IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

Tal princípio está presente no Art. 150, VI, “b” da Constituição Federal: *in verbis*: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **VI – instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto.**” (grifo nosso). A imunidades dos templos religiosos, também conhecida apenas por imunidade religiosa, tem seu fundamento principal no fato do Brasil ser constitucionalmente um Estado laico, ou seja, um país que não possui uma religião oficial.

O Brasil é um país com inúmeras religiões, nada mais prudente do que declarar-se um Estado laico, sendo constitucionalmente vedado o auxílio, a dificuldade ou proibição de qualquer templo ou disseminação de religião, conforme Art. 19, I da Constituição Federal de 1988:

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - **estabelecer cultos religiosos ou igrejas, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embarcar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança**, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.” (grifo nosso) (Constituição Federal, 1988)

As religiões no Brasil possuem grande importância, tanto que é a liberdade religiosa (proteção de cultos e templos), a assistência religiosa em entidades civis e militares de internação coletiva e a vedação da privação de direitos por motivo religioso estão presentes no Art. 5º, VI ao VIII da Constituição Federal (Direitos e Garantias Fundamentais).

A redação do Art. 150, VI da CF/1988 é clara quando afirma que tal vedação é apenas para os impostos, ficando assim, todo e qualquer templo religioso imune ao pagamento de impostos relacionados aos bens da entidade religiosa, ficando de fora da norma imunizante as demais espécies tributárias, como taxas, contribuições de melhorias, Empréstimo Compulsório e contribuições.

Paulo de Barros Carvalho e Oswaldo Othon de Pontes V. Saraiva Filho, citados por Eduardo Sabbag, explicitam quais tipos de ideologia ou crenças são vedados no Brasil, sendo exceções a afirmação de liberdade de religião e templo de qualquer culto:

“Portando, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário. Vale dizer, nesse passo, que ‘cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam’”. (SABBAG, 2015, p. 337)

Os templos são os locais onde a religião é disseminada, sendo este o local mais comum que há o alcance da imunidade religiosa, principalmente imunidade quanto ao pagamento do IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano). Contudo, existem outros locais que são abrangidos ou que fazem parte de maneira análoga dos templos religiosos, a exemplo da casa onde o pastor, padre, pai ou mãe de santo reside de forma contígua no mesmo terreno do templo ou na loja onde vendem objetos referentes a aquela religião, explicitado pelo ex ministro e eminente professor Aliomar Baleeiro citado por Eduardo Sabbag, que entende que também deve ser considerado como templo: “a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor desde que não empregados em fins econômicos” (SABBAG, 2015, p. 339)

Exemplos bastante comuns da aplicação da imunidade religiosa são: 1) os casos de IPTU de um ponto comercial ou um prédio utilizado para a realização dos cultos; 2) os carros registrados e utilizados para a atividade eclesial são imunes ao pagamento do IPVA por força da imunidade religiosa; 3) Imposto Sobre Serviços sobre serviços religiosos a exemplo de batizados e seminários; 3) Imposto de transmissão *inter vivos* (ITBI ou ITIV) nos casos de aquisição de bens móveis ou imóveis para as atividades religiosas, entre outros.

A imunidade do Art. 150, VI, “b” da Constituição Federal enfrenta algumas discussões, a exemplo do alcance da imunidade religiosa aos cemitérios, que encontra-se ainda sem um posicionamento definitivo por parte do Supremo Tribunal Federal, após interposição de Recurso Extraordinário (RE nº 544.815) pela proprietária de um terreno onde localiza-se um cemitério privado, com o objetivo que os cemitérios sejam considerados templos de qualquer culto e assim, sejam alcançados pela imunidade religiosa.

Quanto ao Recurso Extraordinário 544.815, o Ministro relator Joaquim Barbosa, com seu voto e fundamento desprovendo o referido Recurso foi citado por Eduardo Sabbag, conforme redação:

“Nesse interim, o ínclito Ministro, evitando privilegiar a exploração econômica particular, em detrimento da proteção da liberdade religiosa, rejeitou a condição de templo de qualquer culto ao terreno em análise e concluiu que não é coerente que ‘terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença sejam considerados como templos’. Ademais, deixou claro que “serviço funerário é atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de saneamento, não se tratando ontologicamente de questão de índole religiosa, pois é possível conceber a existência de doutrina mística que ignore por completo esta questão” (SABBAG, 2015, p. 350)

Porém, alguns Ministros do STF, votaram pelo provimento do referido Recurso, a exemplo no Ministro Carlos Ayres Britto, com o argumento de que os cemitérios são “revestidos de religiosidade”, não devendo ser tributado o “dever” de enterrar os mortos, considerando falta de respeito e uma falha fiscal do poder público, que “não respeita sequer a última morada do indivíduo” (SABBAG, 2015), sendo que ainda não houve decisão definitiva, estando “conclusos ao Relator” após pedido de vista dos autos pelo Ministro Celso de Mello.

A Constituição Federal de 1891, em seu Art. 72, §5º, conferiu caráter secular aos cemitérios e deixou livre todos os cultos religiosos, *in verbis*: “os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis”. Porém, o legislador não teria como saber que com o passar do tempo os cemitérios passariam a ser explorados economicamente.

Com redação supracitada, fica claro a administração dos cemitérios por parte da Administração Pública, não podendo abranger os cemitérios particulares, ou seja, os cemitérios que utilizam seus serviços como exploração econômica. Ainda que exerçam atividade teoricamente da Administração Pública, e forneçam um serviço com a qualidade que quase todos os cemitérios públicos não fornecem, a referida imunidade ainda não alcança tais cemitérios.

Assim, fica evidente que a imunidade dos templos religiosos gera e ainda irá gerar muita discussão, tendo em vista que atualmente existem inúmeras religiões e cada uma anseia por um espaço para que possam externar suas crenças, receber aqueles que concordam e seguem a doutrina de determinada religião e pelo fato de ser uma garantia fundamental, a liberdade religiosa é plenamente utilizada em território nacional.

Porém, por ser cada dia mais comum encontrarmos mais de uma igreja da mesma religião em uma cidade e por ser relativamente fácil “abrir” um templo, existe muita confusão quanto ao alcance da imunidade dos templos religiosos, principalmente quanto ao que é considerado ou não templo religioso ou quais atividades econômicas realizadas por determinado templo serão considerados o lucro revertido para a própria entidade eclesiástica, entre outras inúmeras discussões acerca do tema.

A alínea “c” do Art. 150, VI - IMUNIDADES DOS PARTIDOS POLÍTICOS

Presente no Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, imunidade dos partidos políticos, não trata apenas de partidos políticos, mas também, de sindicatos de empregados, instituições de educação e entidades de assistência social, conforme redação:

“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: 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”. (Constituição Federal, 1988)

O fundamento para a existência de tal imunidade, especificamente para os partidos políticos é o pluralismo político, princípio fundamental, presente no Art. 1º, V da Constituição Federal de 1988. Para um Estado democrático de Direito como o Brasil, a imunidade conferida aos partidos políticos de certa forma incentiva a criação de partidos com ideologias próprias e permite que políticos e cidadãos filiem-

se ao partido que melhor correspondam a suas expectativas para o desenvolvimento político e social do país. Importante ressaltar que os partidos políticos devem possuir o devido registro junto ao Tribunal Superior Eleitoral para que gozem de tal imunidade.

Quase todos os partidos políticos existentes no Brasil, possuem fundações, a exemplo da Fundação Liberdade e Cidadania, vinculado ao partido político DEM (Democratas), fundações estas que visam disseminar suas ideologias e prestar alguns serviços sociais, sendo elas alcançadas também pela imunidade do Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, quanto a seu patrimônio, renda e serviços.

A imunidade dos sindicatos de empregados também confere a não incidência de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, conforme redação do Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal. A proteção conferida aos empregados considerados hipossuficientes, que embasam a imunidade conferida aos sindicatos dos empregados, do mesmo modo, tal imunidade não alcança os sindicatos dos empregadores, que mesmo estando de acordo com o Art. 8º da Constituição Federal (considera livre a associação profissional ou sindical), não são considerados hipossuficientes e não possuem base para serem beneficiados por tal imunidade.

Importante ressaltar que a imunidade conferida aos sindicatos dos empregados, impede que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cobrem impostos relacionados a patrimônio, renda e serviços, com isso, fica evidente que a referida imunidade alcança as associações sindicais estaduais e nacionais, conforme explicita Eduardo Sabbag:

“Não perca de vista que os efeitos protetivos do preceito imunitário alcançará, naturalmente, as associações sindicais estaduais e nacionais, a saber, as *Federações* (conjunto de, pelo menos, cinco sindicatos, conforme art. 534 da CLT) e as *Confederações* (conjunto de, pelo menos, três Federações, consoante o art. 535 da CLT. Da mesma forma, a regra estender-se-á às *Centrais Sindicais*”. (SABBAG, 2015, p. 362)

A imunidade das instituições de educação também está presente na Constituição Federal de 1988 em seu Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988 e possui seu fundamento na proteção Constitucional e incentivo à Educação,

de acordo com os Arts. 205 ao 214 da CF/1988 dentro da Seção I (Da Educação) do capítulo III (Da Educação da Cultura e do Desporto). Apenas com o intuito de exemplificar, segue apenas redação do Art. 205 da Constituição de Federal de 1988: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será **promovida e incentivada** com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho.” (grifo nosso).

Com a redação supracitada, fica evidente que a imunidade conferida às instituições de educação, são formas de promoção e incentivo à educação, respeitando de certa forma um Direito social de todos os cidadãos e um dever do Estado, de modo que, cobrar impostos à instituições de ensino seria de certa forma dificultar um dos deveres constitucionais do Estado.

Tal proteção é aplicada à aquelas entidades que possuem uma finalidade didática, protegendo assim a educação formal, a exemplo de escolas, faculdades e universidades. Já a proteção à educação informal, concede os benefícios da imunidade das instituições de educação a aquelas que fornecem instruções, como bibliotecas, teatros, museus, centros de estudos e etc., (SABBAG, 2015) e assim como as entidades de assistência social, não podem ter fins lucrativos, devendo todo tipo de lucro ser aplicado diretamente à atividade fim daquela instituição. Confirmando tal entendimento acerca da não abrangência da imunidade religiosa para cemitérios particulares e outras entidades com fins lucrativos, explana Luciano Amaro:

“A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não-distribuição de patrimônio ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores as despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que - repita-se - não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit)”. (AMARO, 2006, p.156)

Como já vimos, a imunidade das instituições de educação aplica-se aos seus patrimônios, bens e serviços. Por exemplo, as referidas instituições são imunes ao pagamento do IPTU, permanecendo com essa benesse nos casos em que a instituição de ensino aluguem o imóvel que goza da imunidade, conforme Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal.

A imunidade das entidades de assistência social possui sua previsão na parte final do Art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, tendo com fundamento a prestação da assistência social, conforme Art. 203 e 204 da CF/1988 e visam, por exemplo, a proteção à família, à maternidade, à infância (art. 203, I), a promoção da integração ao mercado de trabalho (art. 203, III), a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência (art. 203, IV), entre outros. Em suma, tais entidades visam auxiliar o Estado a garantir, proteger e desenvolver dos Direitos sociais, previstos no Art. 6º da CF/1988, independentemente de contribuição à seguridade social.

As Organizações sem fins lucrativos (ONG's), as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's) e as Organizações Sociais (OS), são entidades do chamado "terceiro setor" que realizam atividades e prestam serviços de interesse público, na maioria das vezes de competência do Estado e sem fins lucrativos, são alcançadas pelos benefícios da imunidade das entidades de assistência social, sendo imunes também às Contribuições social-previdenciária, incidindo normalmente as taxas e as contribuições de melhoria.

As instituições de educação e as entidades de assistência social, devem respeitar alguns requisitos presentes no Art. 14 do Código Tributário Nacional, de acordo com o respeitável professor Luciano Amaro:

"A função de explicitar os requisitos dessa imunidade é exercida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. A Lei Complementar nº 104/2001 deu nova redação a alínea c do item IV do art. 9º do Código (que correspondia a alínea c do item VI do art. 150 da Constituição, com cujo texto foi, dessa forma, sincronizado); o dispositivo codificado faz remissão aos requisitos do art. 14 do mesmo diploma, onde se exige que as **instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos**, para gozar da imunidade, não distribuam nenhuma parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, "a qualquer título" (na redação anterior, dizia-se "a título de lucro ou participação no seu resultado"); apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração de suas receitas e

despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”. (AMARO, 2006, p. 156)

Com já visto na redação do Art. 150, VI, 4º da Constituição Federal de 1988, a referida imunidade é aplicada apenas ao patrimônio, bens e serviços daquelas entidades mencionadas anteriormente, a exemplo das instituições de educação, relacionados com suas finalidades essenciais e que não possuam fins lucrativos.

Importante ressaltar que ainda que uma das entidades presentes na redação do Art. 150, VI, “c” da Constituição Federal alugue a terceiros um dos seus imóveis que são imunes ao pagamento do IPTU por força da referida imunidade, tal imóvel continua imune, desde que o valor dos aluguéis sejam aplicados às atividades essenciais da entidade.

A alínea “e” do Art. 150, VI – IMUNIDADE MUSICAL

A imunidade presente no Art. 150, VI “e” da Constituição Federal, é também chamada por alguns doutrinadores de imunidade musical. A mais recente hipótese de imunidade inserida no referido artigo pela Emenda Constitucional 75 de 2013, com a seguinte redação:

“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:

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.”
(Constituição Federal, 1988)

A imunidade musical foi a segunda imunidade considerada objetiva, tendo em vista que a única imunidade objetivo era a da alínea “d” deste mesmo artigo constitucional, chegando a ser chamada por alguns doutrinadores de imunidade objetiva, como observamos na obra de Eduardo Sabbag:

“Outrossim, impende frisar que as alíneas já estudadas no inciso VI do Art. 150 do texto constitucional (“a”, “b” e “c”) tratam de imunidade com natureza subjetiva (atingem pessoas jurídicas). A alínea “d”, por seu turno, versando sobre a chamada “imunidade de impensa”, possui natureza objetiva (atinge bens ou coisas – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão – ou seja, três veículos de pensamento e um insumo”. (SABBAG, 2014, p. 377)

O Art. 150, VI, “e” da Constituição Federal, pode trazer algum benefício ao que diz respeito à norma imunizante e sua extensão aos livros, jornais e periódicos digitais, principalmente por haver relação direta com os objetivos da imunidade do Art. 150, VI, d da Constituição Federal de 1988, que são a difusão da cultura, conhecimento, etc., por um material que é veiculado também no formato digital, além de incentivar os artistas brasileiros através do barateamento na produção de tais obras musicais.

A Emenda Constitucional 75 de 2013, originou-se da Proposta de Emenda a Constituição nº 123 de 2011, e tinha no início da sua justificativa a seguinte frase: “A presente proposta de emenda à constituição é, antes de tudo, um brado em defesa da cultura nacional”, tal frase deixa claro a igualdade dos objetivos das normas. Segundo Regina Helena Costa, em sua obra “Imunidades Tributárias”, uma vez identificado o objetivo da norma imunizante, o intérprete deve o realizar a interpretação com base em tal objetivo, como observado abaixo:

“As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, portanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido e sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior”. (COSTA, 2006, p. 115)

Os Princípios fundamentais tais como a cidadania e a dignidade da pessoa humana, devem ser respeitados para que se tenha um Estado Democrático de Direito conforme Art. 1º da Constituição Federal de 1988.

Uma forma de respeitar tais princípios sem a mudança no texto constitucional é através da mutação constitucional, que Segundo J. J. Gomes Canotilho “Considerar-se-á como transição constitucional ou mutação constitucional a revisão

informal do compromisso político formalmente plasmado na constituição sem alteração do texto constitucional”. (CANOTILHO, 2003, p.1228)

Com este conceito de mutação constitucional, fica claro que pode haver uma alteração na interpretação e na aplicação da lei, sem que seja necessária sua modificação textual, o que facilitaria a maior abrangência de certas imunidades com mais facilidade e rapidez, sem que haja a necessidade preencher requisitos para modificar sua matéria, sendo que o necessário e mais importante seria a garantia de valores reputados importantes para a sociedade.

4. O ART. 150, VI, “D” DA CF DE 1988 - A IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

Na Constituição de 1946 existia a imunidade que se referia tão somente ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, presente no seu Art. 31 “c”. Na assembleia constituinte de 1946, o escritor Jorge Amado defendeu tal imunidade tomando como fundamento principal o interesse cultural. “O imposto encarece a matéria prima do livro pela carga fiscal que é adicionada ao preço e pelos efeitos extrafiscais, como monopólios em favor de produtores protegidos aduaneiramente” (BALEEIRO, 1999. P.339).

O Código Tributário Nacional por ter sido elaborado na vigência da Emenda Constitucional 18\1965 traz em seu Art. 9º, IV, “d”, presente no Capítulo “Limitações da Competência Tributária”, somente a imunidade referente ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos o qual mantém seu texto original até hoje, conforme observamos a seguinte redação: “Art. 9 É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – cobrar impostos sobre: d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Somente na Constituição de 1967 no seu Art. 19, III d (engloba-se a Emenda Constitucional de 69), que foi trazida pela primeira vez a imunidade objetiva dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão. Para Aliomar Baleeiro, “livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação

de idéias no interesse social, melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade” (BALEEIRO, 1999, p. 354). Ainda para o autor, não há que se falar em democracia, expressamente adotada pelo Brasil em sua Constituição, se não existir informações e livres debates.

Tal imunidade foi mantida na Constituição de 1988 em seu Art. 150, VI, “d”, *in verbis*: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. O objetivo principal desta hipótese de limitação constitucional ao poder de tributar é amparar e estimular a cultura, bem como garantir a liberdade de expressão prevista no Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), no Art. 5º, IV, IX e XIV da Constituição Federal de 1988:

“Art. 5º CF - “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;
IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;
XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional”.
(Constituição Federal, 1988)

Não basta que o livro, jornal de periódico seja veiculado no papel ou formato convencional para ser caracterizado, mas sim que as publicações neles contidas destinem-se a difundir ideias, conhecimentos e informações, conforme o Aliomar Baleeiro:

“Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos” (BALEEIRO, 1999, p. 354).

De acordo com Carrazza (2003) e com Machado (2013), a Constituição pretende com a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, garantir a liberdade de comunicação, de pensamento e idéias, facilitando assim a difusão da cultura, como previsto no Art. 215 da Constituição Federal: “O Estado garantirá a

todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”.

No momento em que foi elaborada a Constituição Federal, a única forma de veiculação de livros, jornais e periódicos era de forma impressa em papel, única e exclusivamente e o constituinte não poderia saber quais seriam as outras formas que surgiriam com o passar do tempo. O que era e é de grande importância no momento da criação da norma imunizante, é que a redução do custo acarretaria maior difusão de conhecimento, cultura e educação, sem que para isso o consumidor /leitor fosse onerado.

Diante do exposto até aqui, nota-se que não há se dar extrema importância ao tipo, à maneira da veiculação dos livros, jornais e periódicos, mas sim se estes estão alcançando os objetivos os quais são indispensáveis para a caracterização de tais matérias e a consequente abrangência da imunidade do Art. 150, VI, d da Constituição Federal.

“A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso inclui, pareceu-nos, os outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não têm por veículo o papel” (BALEIRO, 1999, p. 354)

Atualmente, com o constante desenvolvimento tecnológico é muito comum à veiculação de livros, jornais e periódicos no formato digital. Isso pode ser observado pela facilidade com que as pessoas atualmente têm acesso aos meios tecnológicos eletrônicos, tais como smartphones, computadores, ipads e muitos mais. Através desses meios eletrônicos, o contato com livros, jornais e periódicos se torna mais fácil, uma vez que o leitor não precisa se deslocar até uma livraria para ler ou adquirir um livro, nem a uma banca de revista para adquirir um jornal ou periódico.

“Hoje temos os sucedâneos dos livros, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos CD-Roms e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional.” (CARRAZZA, 2003, p.693)

Ainda segundo Carrazza (2003), a palavra livro não está empregada na Constituição Federal restritivamente aos livros tradicionais (impressos), mas sim no seu sentido finalístico, ou seja, meios de difusão da cultura. Esta ideia deve ser levada cada vez mais em consideração uma vez que com o progresso da informática e com a devastação das florestas, os livros convencionais deixarão de existir, ou seja, por questões ecológicas e de espaço muito em breve haverá uma prevalência dos livros no formato digital.

Obviamente, quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada eram inexistentes (ou quase inexistente) meios tecnológicos de veiculação dos livros, jornais e periódicos, por isso fica claro o motivo do legislador não mencioná-los no artigo constitucional que se refere às imunidades. Como muito bem explicitado por Hugo de Brito Machado (p. 296, 2013), quando diz que se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância.

Nota-se com isso que os livros, jornais e periódicos em formato digital, são e serão cada vez mais comuns no cotidiano das pessoas, pela facilidade de aquisição dos meios de difusão (“smartphone”, computadores), a menor ocupação de espaço e a grande veiculação de tais materiais em formato digital que acontece atualmente.

É cada vez mais comuns, inclusive no Brasil, as “cyberlivrarias”, que são lojas acessadas diretamente pelo aparelho eletrônico, onde se tem acesso de maneira rápida à sinopse dos livros, a avaliação de outros leitores sobre o livro e a relação de outros livros do mesmo assunto só que de autoria distinta.

Com o constante desmatamento no Brasil e no mundo, a veiculação dos livros jornais e periódicos veiculados em formato digital seria uma possibilidade de diminuição do desmatamento e da degradação ao meio ambiente. Outro benefício de tal veiculação é a diminuição dos espaços físicos ocupados pelos livros em residências, podendo tais espaços serem aproveitados para o melhor bem estar dos moradores, visando uma melhor qualidade de vida, além de evitar que o leitor saia do conforto do seu lar e enfrente as mais diversas situações desagradáveis que podem ocorrer no trajeto até uma biblioteca.

A facilidade com que diversos livros digitais podem ser transportados também é um grande benefício a ser observado e notoriamente respeita o objetivo principal da imunidade do Art. 150, VI, d CF\1988 ao tempo da sua criação, que é a difusão de cultura e conhecimento. Segundo o doutrinador Aliomar Baleeiro (1999, p.339): "A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária."

A livre manifestação do pensamento e informação é uma garantia fundamental, sendo vedada qualquer censura conforme visto no Art. 220, §1º e 2º da carta magna:

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

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

§ 2º - É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística". (Constituição Federal, 1988)

Diante do exposto, nota-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de relacionar a imunidade do Art. 150, VI, "d" da CF\88 à difusão da cultura, conhecimento e liberdade de expressão. Motivo pelo qual também deve ser entendido dessa forma para alcançar os livros, jornais e periódicos veiculados no formato digital, por ser notória a difusão e respeito aos valores supracitados.

4.1 - CONCEITO DE INSUMOS E OS VEÍCULOS DO ART. 150, VI DA CF DE 1988.

Na parte final do Art. 150, VI, "d" da Constituição Federal, mais especificamente na expressão: "(...) e o papel destinado a sua impressão", fica clara a importância que o legislador deu ao papel no momento da criação da chamada imunidade de imprensa. Por ser o único insumo previsto no Art. 150, VI, "d", o papel merece ser analisado de forma mais detalhada, para que possamos entender o seu objetivo e se outros insumos alcançam o mesmo objetivo.

Os Arts. 1º, II e 2º da Lei 10. 753 de 2003, que trata da Política Nacional do Livro, definem como livro aqueles textos escritos em fichas ou folhas e não periódica.

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

(...)

II – o livro é 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”.

“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”.
(Lei 10.753, 2003)

Porém, no inciso VII do parágrafo único Art. 2º da mesma lei, os livros em meio digital, magnético e ótico para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual são equiparados aos livros, *in verbis*: “Art. 2º - “Parágrafo único. São equiparados a livro: “VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual”. Fica claro assim, que os livros em meio digital, ainda que mencionado na lei seu uso exclusivo para pessoas com deficiência visual, tem o mesmo objetivo dos livros tradicionais.

De acordo com Eduardo Sabbag, os livros possuem o objetivo de disseminar a cultura e as formas de pensamento, independente da forma pela qual é veiculada, conforme entendimento do ínclito professor:

“O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

A nosso sentir, os livros são suportes matérias utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma base física (em papel ou em mídia eletrônica) e uma finalidade “espiritual” de geração do bem educativo”. (SABBAG, 2015, p. 380)

A proteção constitucional a valores como a educação e a cultura deixa claro que a Constituição entende como de extrema importância para o desenvolvimento

não só da pessoa, mas como da sociedade como um todo e por ser dever Estado, não deve ser imposta limitações a difusão de tais valores, como poder ser observado nos Arts. 23, V, 205 e 227 da Constituição Federal:

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência”; (Constituição Federal, 1988)

“Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. (Constituição Federal, 1988)

“Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão”. (Constituição Federal, 1988)

Pelo fato do dispositivo referente a imunidade de imprensa ter sido criado em um momento no qual o papel era o único insumo para a circulação dos veículos de pensamento (livros, jornais e periódicos), o artigo constitucional restringiu-se a imunizar apenas tal insumo. Contudo, respeitando os valores protegidos (liberdade e expressão, proteção a livre manifestação de pensamento, acesso a informação) pela imunidade de imprensa, seria importante também o legislador imunizar outras matérias primas que integravam o processo de fabricação e o próprio livro (tintas, máquinas, entre outros).

Aliomar Baleeiro, citado por Eduardo Sabbag, entendo que a cobrança de impostos de livros, jornais e periódicos podem dificultar a disseminação dos ideais protegidos no momento da criação da imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal:

“A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica (...)(...) o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, à crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas

individuais, mas indispensáveis á pureza do regime democrático”.
(SABBAG, 2015, p. 378)

Os livros, jornais e periódicos eletrônicos, assim como o CD e o CD-ROM, que são os insumos destes veículos disseminadores de pensamento, cultura, informação, assim como qualquer outra forma de disseminação de valores protegidos constitucionalmente, merecem ser abrangidos pela imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, tendo em vista que para a manutenção de um Estado Democrático de Direito, é de extrema importância o respeito aos valores reputados relevantes no momento da criação da supracitada norma imunizante, com o objetivo de adaptar-se às evoluções da sociedade e de todas e qualquer forma de meio que vise garantir constitucionalmente determinados direitos e garantias, entendimento que pode ser reforçado por Eduardo Sabbag:

“Diante da mudança de paradigmas na difusão de informação - do tipográfico (ou impresso) para o eletrônico (ou cibernético) -, à qual todos estão sujeitos, torna-se necessária uma *interpretação constitucional evolutiva*, que leve ao processo informal de reforma da Constituição. Tal fenômeno da mutação constitucional, bem situado por Luís Roberto Barroso, longe de significar aplicação por analogia da norma constitucional, ou violar os princípios fundamentais do sistema jurídico, visa atualizar o discurso do constituinte, buscando cercar a ampla realidade posta com sentidos adequados e adjetivação própria para o bem tratado no texto constitucional”.
(SABBAG, 2015, p. 382)

Atualmente, o STF ainda entende que o Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretado de maneira restritiva, analisando na literalidade tal dispositivo constitucional. Contudo, grande parte dos doutrinadores defende a interpretação evolutiva, visando continuar a defender os valores outrora protegidos pelo legislador constituinte.

Então, como fazer para adaptar a atual situação da sociedade, ao texto constitucional, para que não haja limites aos valores protegidos, uma vez que se torna extremamente necessária a abrangência da imunidade do Art. 150, VI, d da Constituição Federal de 1988? Uma possibilidade seria a utilização da interpretação histórico-evolutiva combinada com a interpretação teleológica e evolutiva, para que aja a abrangência da norma imunizante aos livros, jornais e periódicos veiculados no

formato digital sem que tenha a necessidade de uma assembleia constituinte para modificar o texto constitucional.

4.2 - DOCTRINA, JURISPRUDÊNCIA E, SOBRETUDO A ANÁLISE DO RE 202.149.

É notório que há uma divergência de entendimento sobre a abrangência ou não da imunidade tributária, constante no Art. 150, VI, d da Constituição Federal aos livros, jornais e periódicos veiculados no formato digital. Ao ver de alguns importantes doutrinadores, a melhor maneira seria a utilização da interpretação teleológica, que pode ser entendida como aquela que é realizada levando em consideração a finalidade da norma no momento em que foi criada, ou seja, é a interpretação que analisa o sentido finalístico da norma no momento da sua criação, como explicitado por Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Essa imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate de idéias, em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação, de forma que a interpretação que se deve fazer da Constituição, in casu, é muito mais teleológica do que literal” (COELHO, 1997, p. 378).

Além da utilização da interpretação teleológica, a interpretação histórico-evolutiva se mostra de extrema importância, a qual significa a interpretação utilizando a análise das evoluções de tendências e condições a partir da produção da norma até a atualidade.

Limitar a ampliação da imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, apenas aos livros, jornais e periódicos tradicionais, veiculados em papel é um retrocesso, é negar todas as evoluções sociais e também, é uma violação ao princípio da isonomia\igualdade, sendo que conceder imunidades apenas a uma forma de veiculação de conhecimento, informação, entre outras garantias constitucionais é extremamente desigual, tendo em vista que as outras formas de veiculação também objetivam garantir valores protegidos constitucionalmente.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região já decidiu sobre a imunidade dos livros veiculados de maneira eletrônica e a possibilidade da utilização da interpretação Teleológica e evolutiva, como pode ser observada abaixo na ementa da Apelação em Mandado de Segurança nº 216577:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. **INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA.** POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional. 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 6. **A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte.** 7. **Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada.** 8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC nº 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648. 9. A alegação de que a percepção do D. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional. 10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional. 11. Apelação e remessa oficial improvidas". (Apelação em Mandado de Segurança nº 216577 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relatora: Consuelo Yoshida, 2008)

No momento da criação de tal norma até os dias atuais, houve grandes mudanças no que se refere aos meios de difusão de cultura, informação, educação e outros meios de conhecimento, o que torna necessária a interpretação extensiva,

ou seja, uma interpretação que alcance os livros, jornais e periódicos digitais, dando o mesmo tratamento àqueles tradicionais. Tal interpretação é de extrema necessidade para que haja a continuação da proteção dos objetivos de sua origem, como a liberdade de imprensa, difusão da cultura e educação e a liberdade de expressão.

Segundo Coutinho (2002), há nesse caso a necessidade de uma interpretação teleológica para que seja respeitado o objetivo pretendido pelo legislador quando à criação do Art. 150, VI, “d” CF. Pode ser entendida como interpretação teleológica aquela que visa adaptar a norma às atuais exigências sociais, devendo levar em consideração valores, como por exemplo, o bem comum e a liberdade. É indispensável para o progresso de um país, a adaptação das legislações às evoluções sociais, econômicas, tecnológicas e todas as outras que se repute necessárias ao desenvolvimento.

“Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido estritamente literal”. (MACHADO, 2013).

Para Hugo de Brito Machado, deve haver uma interpretação evolutiva, ou seja, aquela interpretação que acompanha as evoluções ocorridas até aquele momento, no caso as evoluções nos tipos de livros, jornais e periódicos, principalmente no que diz respeito as formas de veiculação, devendo ser tais evoluções analisadas no momento da interpretação e aplicação do Art. 150, VI, d da Constituição Federal, como pode ser visto abaixo:

“Não pode, pois, o interprete deixar de considerar essa evolução, nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva. (MACHADO, 2013, p. 296)”.

Se a imunidade conferida aos livros, jornais e periódicos tiver por fundamento a proteção de determinados princípios que se encontram presentes também nos veiculados em formato digital, tal imunidade deve abarcar igualmente os livros, jornais e periódicos digitais, pois esta proteção encontra-se presente até os dias atuais. Fica evidente assim, que a interpretação é a melhor saída para resolver tais

divergências, pois, nesse caso, as interpretações teleológicas e evolutivas são em prol do bem comum e respeito a Direitos Fundamentais constitucionalmente garantidos.

“A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe.” (MACHADO, 2013, p.307)

O Supremo Tribunal Federal fundamentou em sua decisão que deferiu a abrangência da norma imunizante ao álbum de figurinhas e da lista telefônica no exercício da democracia, na qualidade cultural e no valor pedagógico, como podemos observar no Recurso Extraordinário 221.239/ SP, de 25.5.2004, tendo como Relatora a ministra Ellen Gracie, conforme ementa a seguir:

"Constitucional. Tributário. Imunidade. Artigo 150, VI, d, Constituição Federal. "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. "Penso que, no nosso sistema juspublicísticos, a imunidade tributária do livro, do jornal e dos periódicos é ancilar da liberdade de opinião e de informação e que esta abrange as formas impressas de transmissão e difusão de qualquer forma de conhecimento (...)" (RE 221.239\SP, 2ª T., Min. Ellen Gracie, j. 25-05-2004)

Atualmente existem alguns julgados de Tribunais que conferem imunidade aos livros, jornais e periódicos no formato digital. O Supremo Tribunal Federal, contudo, entende que a imunidade prevista no Art. 150, VI da Constituição Federal não alcança tais materiais veiculados no formato digital.

Conforme vimos no decorrer deste tópico, existem inúmeras decisões que visam ampliar a abrangência da imunidade do Art. 150, VI “d” da Constituição Federal, a exemplo da imunidade conferida às listas telefônicas, álbum de figurinhas, revistas e quadrinhos, entre outros. Conforme a ementa a seguir, de decisão prolatada pela Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 221.239\SP de 25 de maio de 2004, estendendo a imunidade dos livros jornais e periódicos aos álbuns de figurinhas:

No mesmo sentido, o pleno do Supremo Tribunal Federal ampliou o alcance da imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal para as listas telefônicas, conforme Ementa do Recurso Extraordinário nº 101\441 de 04 de novembro de 1987 de relatoria do Ministro Sydney Sanches:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART.19, III, “D”, DA CF). ISS LISTAS TELEFÔNICAS. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (Art. 19, III, “d”, da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos “periódicos”, imunizando-se ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os “periódicos” que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de “inegável utilidade pública”, como é o caso das listas telefônicas. (...) (RE 101.441\RS, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, j. 04-11-1987)

Para confirmar tal entendimento, a Súmula nº 657 do Supremo Tribunal Federal conferiu imunidade aos filmes e papéis fotográficos: “A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Com isso, observamos que alguns fundamentos de que a redação do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal deve ser interpretada de maneira restritiva, de certo ponto perdeu um pouco do objeto, tendo em vista que ao ampliar a abrangência de tal dispositivo constitucional, observamos que há outras formas possíveis de interpretação para a referida imunidade.

Porém a suprema corte já tem entendimento sumulado que tal imunidade abrange os filmes e os papéis fotográficos necessários para a publicação de jornais

e periódicos, conforme Súmula 657 do STF, como também as revistas pornográficas, apostilas didáticas, catálogos telefônicos e os álbuns de figurinhas como já visto na ementa sobre os álbuns de figurinhas citado anteriormente neste trabalho, por estes serem entendidos como materiais de qualidade cultural.

Até o momento o atual entendimento da Suprema Corte é que os livros, jornais e periódicos veiculados de forma digital, ou qualquer outro tipo de insumo utilizado para a sua impressão não estão amparados pela imunidade, além do “papel” destinado à sua impressão, e a interpretação do Art. 150, VI, d da Constituição Federal deve ser feita de maneira restritiva, ou seja, a interpretação de tal imunidade deve ser feita para alcançar somente os livros, jornais e periódicos convencionais, como podemos ver na Ementa do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 504615 Relator Ministro Ricardo Lewandowski.

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, “D”, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA. 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 504.615, Min. Ricardo Lewandowski, 03 de mai. 2011)

Porém, o STF reconheceu que alguns Recursos Extraordinários possuem Repercussão Geral referente ao tema deste artigo, com base o Art. 543 – A § 1º do CPC pode ser entendida como: “a existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos da causa”. Segue abaixo a ementa do Recurso Extraordinário 595.676/RJ Relator Ministro Marco Aurélio:

“IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA 'D', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui **repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Carta**

Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores.”

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.” (RE nº 595.676, Relator Min Marco Aurélio)

Com tal Recurso Extraordinário fica claro que ainda há a possibilidade de ocorrer a abrangência da norma imunizante aos livros jornais e periódicos veiculados no formato digital, facilitando assim, principalmente, a difusão da cultura e conhecimento. A seguir, abordaremos o Recurso Extraordinário nº 202.149, de extrema importância para analisarmos como efetivamente vem evoluindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Mesmo tal julgado ser de 2012, sua matéria continua sendo bastante atual e importante.

O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 202.149

A interpretação teleológica, como já visto no decorrer deste trabalho, deve levar em consideração a intenção do legislador constituinte quando criou tal dispositivo constitucional, que era a proteção a cultura, o conhecimento, a liberdade de expressão, a publicidade, e, por ter sido em uma época em que apenas existiam livros, jornais e periódicos impressos, estes foram os únicos objetos presentes no texto constitucional, por isso inclusive, tal imunidade alcança o papel destinado à impressão destes objetos, conforme a ementa do Recurso Extraordinário nº 202.149 de 2012, disponível no :

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

original). (Recurso Extraordinário nº 202.149 de , Min. Marco Aurélio, DJe 11 de out de 2011)

A decisão monocrática do Ministro Celso de Mello, em um Embargo de Divergência no Recurso Extraordinário nº 202.149 de 2012, de acordo com tal decisão, amplia-se a abrangência da imunidade do Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, tendo em vista que a redação é apenas em caráter exemplificativo, devendo ser analisando, de acordo com o referido julgado utilizando a interpretação teleológica e evolutiva, conforme seguinte redação:

(...) a possibilidade de interpretação extensiva **do postulado da imunidade tributária**, na hipótese prevista **no art. 150, VI, “d”, da Carta Política**, considerando, **para esse efeito**, a própria teleologia **da cláusula** que impõe, **ao Estado**, essa específica **limitação constitucional ao poder de tributar**. **Não desconheço que o postulado da imunidade consagrado pela Constituição da República**, em favor **dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão** (CF, **art. 150, VI, “d”**), reveste-se designificativa **importância de ordem político-jurídica**, destinada **a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística**, valores em função dos quais **essa prerrogativa de índole constitucional foi conferida, instituída e assegurada**.

O instituto da imunidade tributária não constitui **um fim em si mesmo**. Antes, **representa um poderoso** fator de contenção **do arbítrio do Estado**, na medida **em que esse postulado fundamental**, ao inibir, **constitucionalmente, o Poder Público** no exercício **de sua competência impositiva**, impedindo-lhe **a prática de eventuais excessos**, prestigia, favorece e tutela **o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas**. **Considero, por isso mesmo, que o postulado da imunidade** qualifica-se **como instrumento de proteção constitucional vocacionado** a preservar **direitos fundamentais** – como **a liberdade de informar e o direito do cidadão de ser informado** -, em ordem a evitar **uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas (reais destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica)**, ao poder impositivo do Estado” (grifo original) (Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 202.149 de 16 de abril de 2012, Min. Celso de Mello)

De acordo com a decisão supracitada, entendemos que a interpretação teleológica e integrativa deve ser utilizada para o Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988, com o objetivo de dar mais concretude possível ao referido artigo constitucional.

Diante do exposto, nota-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de relacionar a imunidade do Art. 150, VI, “d” da CF\88 à difusão da cultura, conhecimento e liberdade de expressão. Motivo pelo qual também deve ser entendido dessa forma para alcançar os livros, jornais e periódicos veiculados no formato digital, por ser notória a difusão e respeito aos valores supracitados.

5. CONCLUSÃO

Diante de tudo exposto, nota-se que é cada vez mais comum a circulação de materiais educativos e culturais veiculados no formato digital, os quais seguem o objetivo geral que embasou a imunidade dos livros, jornais e periódicos quando foi criada. Não há porque não ampliar o alcance do referido artigo constitucional, pois há um encaixe perfeito com o atual momento em que vive a população brasileira, tendo em vista que maioria da sociedade utiliza meios digitais para se comunicar, se informar e mantendo-se atualizados.

A análise dos princípios e imunidades que norteiam as limitações constitucionais ao poder de tributar são sinais evidentes de que o legislador deu extrema importância à proteção do contribuinte aos excessos por parte dos entes federativos ao instituir e/ou realizar a cobrança de tributos.

O Brasil como um país que possui altos índices de criminalidade, pobreza e evasão escolar, sendo estas a realidade de grande parte da população, seus representantes, tanto os legisladores, quanto os que ocupam cargo no Poder Executivo, deveria exercer seus mandatos com o pensamento voltado para o bem comum, para o bem estar social, para a redução dos índices supracitados, tendo em vista que é notório que um país só se desenvolve economicamente e socialmente, através de políticas públicas eficazes e que respeitem diretamente o princípio da igualdade, ou seja, que existam políticas de promoção social eficazes, como por exemplo, políticas que visem incentivar a educação, através do barateamento dos livros, jornais e periódicos tradicionais, bem como imunizar os mesmo insumos que

são veiculados em um formato diverso do papel, mas que atingem o mesmo objetivo.

Com a grave crise que o país passa, a promoção do desenvolvimento social deveria ser prioridade, tendo em vista que tais promoções na maioria das vezes fornecem subsídios suficientes para que o cidadão busque evoluir, através de qualificação profissional, pensamentos voltados ao desenvolvimento sustentável, desenvolvimento mútuo, respeitando assim o princípio da solidariedade, sendo que na maioria das vezes só é possível através da educação e por isso a necessidade de incentivo a toda e qualquer forma de difusão de cultura, conhecimento, informação, entre outros valores.

O Poder Constituinte Difuso deve acompanhar as mudanças políticas, sociais e econômicas que no caso do Art. 150, VI, "d" da Constituição Federal, necessita de uma atualização em seu sentido, tendo em vista que tal norma foi criada em uma época em que o modo de veiculação de ideias e notícias era preponderantemente o papel e atualmente a sociedade tem priorizado a veiculação de livros, jornais e periódicos no formato digital.

As formas de interpretação devem ser levadas em consideração para que se alcance o objetivo da imunidade dos livros, jornais e periódicos, principalmente as interpretações teleológica e histórico-evolutiva, as quais identificam plenamente o objetivo da norma e as evoluções que acontecerem em tais objetos até os dias atuais.

Apesar de algumas decisões do STF que negam a abrangência da imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos publicados em formato digital, alguns Recursos tiverem sua relevância jurídica, social e econômica reconhecidas, assim possibilitando que essa matéria seja ainda discutida, podendo trazer reflexos positivos, respeitando assim os princípios, direitos e garantias fundamentais presentes da Constituição Federal de 1988, necessários para a manutenção e evolução de um Estado Democrático de Direito como o Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, Fernando José. NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Editora Forense, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005;

BARRETO, Aires Fernandino. BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias - Limitações Constitucionais ao Poder**. 2ª ed. Dialética, 2001.

BRASIL. Apelação em Mandado de Segurança nº 216.577 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Constitucional. Tributário. Imunidade. Livros eletrônicos e acessórios. Interpretação teleológica e evolutiva. Possibilidade**. Publicado no DJF-3 em 03 de nov. de 2008. Disponível em <http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20091216-01.pdf>. Acesso em 10 de março de 2017.

BRASIL. Código de Defesa do Consumidor 1990. **Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em 18 de agosto de 2016 às 14h.

BRASIL, Constituição (1824). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 22 de janeiro de 2017 às 14h.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 17 de setembro de 2016 às 14h.

BRASIL. Código Tributário Nacional 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 18 de agosto de 2016 às 14h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Imunidade Tributária do Art. 150, VI, D da CF. Abrangência. IPMF. Impossibilidade. Interpretação Restritiva. Agravo Improvido**. Recurso Extraordinário nº **504.615**, 03 de mai. 2011, Ministro Relator **Ricardo Lewandowski**,. Disponível em <<http://www.botelho.adv.br/noticias/2304livros-jornais-periodicos-imunidade-tributaria-decisoes-stf.shtml>>. Acesso 19 de março de 2017 às 13h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária**. Recurso Extraordinário nº 168.110, 04 de abril de 2000, Ministro Relator Moreira Alves,. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo189.htm>>. Acesso em 14 de dezembro de 2016 às 13h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Constitucional. Tributário. Imunidade. Art. 150, VI, “d” da CF\88. “Álbun de Figurinhas”. Admissibilidade**. Recurso Extraordinário nº 221.239, 25 de mai. de 2004, Ministra Ellen Gracie. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo.htm>>. Acesso em 14 de dezembro de 2016 às 17h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Constituição Federal. Extrai-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. Imunidade – Livros, Jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão – Artigo 150, Inciso VI, Alínea ‘d’ da Carta da República – Inteligência.** Recurso Extraordinário nº 202.149/RS de 11 de novembro de 2011, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=4114988>>. Acesso em 23 de março de 2017 às 10h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Imunidade – Componentes Eletrônicos – Material Didático – Artigo 150, Inciso VI, Alínea ‘D’, da Constituição Federal – Alcance – Recurso Extraordinário – Repercussão Geral Configurada.** Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-defende-ampliacao.pdf>>. Acesso em 25 de março de 2017 às 10h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=R&id=451>>. Acesso em 16 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. **Isenção de tributo municipal (ISS) concedida pela República Federativa do Brasil mediante acordo bilateral celebrado com a República da Bolívia.** Recurso Extraordinário nº 543.943/PR - AgR, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 14 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LqxriLejUekJ:www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D2954917%26tipoApp%3DRTF+%amp;cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em 10 de janeiro de 2017 às 21h.

BRASIL. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 29 de janeiro de 2017.

BRIZOLA, Alan. **Imunidade de livros deve se estender ao formato digital**. Consultor Jurídico. Jul. 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Almedina: Coimbra. 2003.

CARDOSO, Maiama. **Taxa de entrada em Morro de São Paulo deve ser extinta após ação do MP**. Disponível em <<http://www.mp.ba.gov.br/noticia/35306>>. Acesso em 15 de janeiro de 2017 às 08h.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1997.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2ª ed. 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

COUTINHO, Sérgio. **A imunidade cultural e as novas formas de difusão do conhecimento**. São Paulo. Fiscosoft. 2002.

ELALI, André. **Revista Tributária e de finanças públicas**. São Paulo, RT. N° 70 , 2007.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Comentários acerca do instituto da imunidade tributária e o seu tratamento na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal**. Jusnavigandi. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 164-176.

HARADA, Kiyoshi. **Necessidade de Reforma Tributária**. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/necessidade-de-reforma-tributaria/>>. Acesso em 25 de fevereiro de 2017.

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

MORAES, **Alexandre**. **Direito Constitucional**. 21^a ed. São Paulo: Atlas. 2007, 994 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **“A imunidade tributária e seus novos aspectos”**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et alii. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 105-142.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. Revista dos Tribunais, 2001.

RIBEIRO, Leandro Nieves. **Zona Franca de Manaus**. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/economia/zona-franca-de-manaus/>>. Acesso em 17 de janeiro de 2017 às 07h.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7^a ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso Da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008.