

**INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE DIREITO**

DIEGO VARGAS SIMONETTI

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CARÁTER DITATORIAL DO STF

**SÃO MATEUS
2015**

DIEGO VARGAS SIMONETTI

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CARÁTER DITATORIAL DO STF

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de direito da
Faculdade Vale do Cricaré, como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel
em Direito.**

**Orientador: Prof. Samuel Davi Garcia
Mendonça.**

SÃO MATEUS

2015

Simonetti, Diego Vargas.

B576i A imunidade tributária e o caráter ditatorial do STF. _
Faculdade Vale do Cricaré: FVC, 2015.

54f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Direito). Faculdade Vale
do Cricaré 2015.

Inclui referências.

1. Sociedade. 2. Educação. 3. Informação. I. Faculdade Vale do
Cricaré. II. Título.

Classificação Decimal – 665.5

DIEGO VARGAS SIMONETTI

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CARÁTER DITATORIAL DO STF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 02 de dezembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

PROF. SAMUEL DAVI GARCIA MEDONÇA
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
ORIENTADOR

PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

PROF.
FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, pois sem ele, nada seria possível. A toda minha família; em especial aos meus pais, pelo esforço, dedicação e compreensão, em todos os momentos desta e de outras caminhadas. Ao meu amigo "Oscar", por todos os seus conselhos, sempre me apoiando. Ao meu filho Diego Ricardo, por trazer aos meus dias mais alegria, apesar da falta que lhe fiz durante todos esses anos.

Que não lhes falte saúde, esperança, a alegria e muita paz. Quero lhes agradecer pelas noites de vigília, as preces e dedicação plena. Surgem nos horizontes, dias mais tranquilos e noites mais amenas, porque a felicidade está chegando...

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que de alguma forma doaram um pouco de si para que a conclusão deste trabalho se tornasse possível:

A Deus, pois sem Ele, nada seria possível e não estaríamos aqui reunidos, desfrutando, juntos, deste momento tão importante. Ao meu professor orientador, Dr. Samuel, pela disponibilidade de tempo e material, sempre com uma simpatia contagiante. Aos meus amigos e meu filho, por acrescentarem razão e beleza aos meus dias. Aos meus pais Dilmar e Rita, pelo exemplo, amizade e dedicação prestados todos esses anos. A minha irmã Daniela, por estar sempre presente em minha vida. Aos amigos de classe, pouco tempo talvez para escrever uma história, mas muito para preencher mais um capítulo importante que compõe minha vida.

“A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; e, garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito a crítica (...). (...) indispensáveis à pureza do regime democrático.”

(Aliomar Balleiro)

RESUMO

Vivemos em um mundo onde há o predomínio da informação, onde os grandes jornais, revistas e canais de televisão dominam o pensamento de todo o povo, fazendo a imprensa o papel que na Idade Média era da Igreja Católica. É inegável que o mundo que nos cerca é dotado de um enorme arcabouço de mecanismos e meios que possibilitam que a informações chegue até nós, também não existindo dúvidas de que um homem mal informado perde espaço na sociedade. Além disso, é insofismável que para o pleno desenvolvimento de uma sociedade, necessário se faz que seja proporcionada a seus cidadãos uma educação plena, sendo que, para isso, necessário se faz a disseminação de livros, jornais e periódicos que darão o sucedâneo necessário para o desenvolvimento humano. A educação é, sem dúvidas, o principal "divisor de águas" entre sociedades desenvolvidas, que valorizam o ser humano, e as sociedades subdesenvolvidas. É neste prisma que o constituinte fez constar do texto constitucional a imunidade sobre livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, demonstrando seu intuito de proporcionar maior facilidade aos cidadãos brasileiros para obterem informações, cultura, aprendizado e divertimento através da leitura, fonte principal para se adquirir conhecimento. Ademais, vê-se claramente que a imunidade também abarca direitos fundamentais do homem, como o acesso à informação e, principalmente, a liberdade de opinião e de expressão, daí sua grande importância no texto da Carta Maior de nossa nação. E é a partir dessa busca justa e fraterna do constituinte que nós, neste presente trabalho, esperamos tecer comentários capazes de elucidar os institutos concernentes à imunidade ora apresentada, com o intuito de aclarar algumas discussões existentes em nossa doutrina, principalmente quanto à extensão da imunidade aos insumos para produção de livros, jornais e periódicos, esperando, assim, possibilitar a todos o pleno exercício desta imunidade que, para nós, é das mais importantes de nosso elenco normativo. Este é o intuito do presente trabalho, garantir a liberdade de expressão e pleno acesso à informação a todos os cidadãos brasileiros, tendo a certeza de que a paz e justiça social reinarão, proporcionando ao povo brasileiro o desenvolvimento que há tanto espera.

Palavras-chave: Sociedade. Desenvolvimento Humano. Constitucional.

ABSTRACT

We live in a world where there is a predominance of information, where the major newspapers, magazines and television channels dominate the thinking of all the people doing the role that the press in the Middle Ages was the Catholic Church. It is undeniable that the world around us is endowed with a huge framework of mechanisms and media that enable information to reach us, there is also no doubt that an uninformed man loses place in society. Furthermore, it is perfectly clear that for the full development of a society, need to do that is proportionate to its citizens a full education, and for that, make necessary the dissemination of books, newspapers and periodicals that will substitute the need for human development. Education is undoubtedly the main "watershed" between developed societies that value the human being, and underdeveloped societies. It is this perspective that the constituent has incorporated the constitutional immunity of books, newspapers, periodicals and paper for printing, demonstrating its intention to provide greater ease to Brazilian citizens for information, culture, learning and fun through reading, main source for acquiring knowledge. Moreover, one sees clearly that immunity also covers basic human rights such as access to information and, especially, freedom of opinion and expression, hence its great importance in the Charter at Greater of our nation. And from that search just and fraternal of constituent that we in this present work, we hope to able to comment as to elucidate the institutes concerning the immunity now presented with the aim of clarifying some discussions in our existing doctrine, especially regarding the extent of immunity inputs for the production of books, newspapers and journals, waiting, thus enabling all to the full exercise of immunity that, to us, is the most important of our normative cast. That's the purpose of this work, to guarantee freedom of expression and full access to information to all Brazilian citizens, making sure that peace and social justice will reign, giving the Brazilian people development that there is so much waiting.

Key-words: Society. Human Development. Constitutional.

LISTA DE SIGLAS

AC	Acre
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo Regimental
AgRg	Agravo Regimental no Recurso Especial
Art.	Artigo
CD-ROM	Compact Disc Read-Only Memory
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
RS	Rio Grande do Sul
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. REFERENCIAL TEÓRICO DA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DUAS DÉCADAS APÓS SUA PROMULGAÇÃO.....	14
2. ISENÇÃO X ANISTIA	148
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	18
2.1.1 Isenção.....	19
2.1.2 Anistia.....	22
2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	26
2.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	26
2.1.1 Etimologia, Evolução e Aspectos Sociais.....	26
2.2 CONCEITO	28
3. DAS ESPÉCIES DE IMUNIDADES	30
3.1 DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM ESPÉCIE.....	30
3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS RECÍPROCA.....	31
3.3 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	33
3.4 IMUNIDADE DE PARTIDOS POLÍTICOS, ENTIDADES SINDICAIS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS	34
3.5 IMUNIDADES ESPECÍFICAS	37
4. DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS LIVROS, JORNAIS PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO.....	38
4.1 HISTÓRICO	38
4.2 NATUREZA JURÍDICA.....	39
4.3 CONTEÚDO.....	40
4.4 FINALIDADE OU DESTINAÇÃO SOCIAL.....	40
4.5 INTERPRETAÇÃO.....	42

4.6 APLICAÇÃO DAS IMUNIDADES AOS PERIÓDICOS	45
4.7 A IMUNIDADE DOS JORNAIS.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	50

INTRODUÇÃO

Elaborado na vigência da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, CTN considera imune "O papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros" (Art. 9º, inc.IV, letra "d"). E assim era na constituição de 1946 (Art. 31, letra "c"). Mas, na constituição de 1967, em sua redação original como na decorrente da emenda nº 1, de 1969, consideram - se imunes "O livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão" (Art.19, inc. III letra "d"). A Constituição Federal de 1988 manteve a imunidade para livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão (Art. 150, inc. VI letra "d"). A imunidade aqui é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa que pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à destinação.

Esta monografia pretende analisar, de maneira abrangente e completa, o instituto jurídico das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI letra "d", da Constituição, qual seja a incidente sobre os livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

A pesquisa contida neste trabalho monográfico teceu alguns comentários gerais sobre as imunidades tributárias, atribuindo uma visão ampla ao assunto, para depois se centrar no estudo aprofundado das imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, bem como a possibilidade de sua extensão em relação aos livros e periódicos eletrônicos.

Pelo trabalho apresentado, extraiu-se a essência das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI letra "d" da Constituição, pois tal matéria ancora-se em vários princípios, tais como a liberdade de expressão, a divulgação de idéias e conhecimentos, dentre outros aliados a educação. Motivo este ensejou a necessidade do estudo e da produção deste trabalho científico acerca do tema aludido.

Foi identificado que a importância do estudo das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão centra-se em valores econômicos, culturais e políticos que fazem parte de um contexto social e filosófico. Logo, a pesquisa foi tratada com carinho e responsabilidade tremenda para não extrapolar ou dilapidar tais valores.

Entende-se que a imunidade há de ser interpretada amplamente e objetivamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, ao sabor dos pendores subjetivos, morais e religiosos do intérprete.

Como objetivo geral foi caracterizado as imunidades tributárias a fim de um maior conhecimento sobre o tema, elencando alguns fatos históricos que corroboraram para o surgimento delas, partindo-se, logo após, para o objetivo específico que foi o estudo da espécie de imunidade tributária contida no inciso VI, letra "d", do artigo 150, da Constituição Federal.

1. REFERENCIAL TEÓRICO DA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DUAS DÉCADAS APÓS SUA PROMULGAÇÃO.

Em 5 de outubro de 1988, logrou-se promulgar a nova Carta Política, alcunhada de "Constituição Cidadã", não só por ter consolidado a derrocada do regime ditatorial condensado na Carta de 1969, mas sobretudo por haver sido pródiga no reconhecimento e na garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Quanto ao sistema tributário, trouxe inúmeras inovações, dentre as quais se destacam:

- a) a abertura de uma seção para regular exclusivamente as principais restrições ao poder impositivo, que recebeu a denominação "Das limitações do poder de tributar" (Seção II do Sistema Tributário Nacional) na esteira da lapidar obra de Aliomar Baleeiro;*
- b) a previsão expressa dos princípios da irretroatividade tributária (art. 150, III, b), do não-confisco (art. 150, IV) e da igualdade na tributação, com o veto a quaisquer privilégios concedidos a pessoas físicas em razão de sua ocupação profissional (art. 150, II), o que levou ao reconhecimento da revogação de regalias tributárias de magistrados e outros agentes políticos;*
- c) o reforço da reserva de lei em matéria tributária, mediante a extinção da possibilidade de a base de cálculo de certos tributos ser regulada por ato normativo infralegal (art. 150, I);*
- d) a consagração da denominada teoria tricotômica quanto às matérias reservadas à lei complementar, haja vista ter o art. 146 exigido, em incisos separados, tal instrumento legislativo não somente para regular os conflitos de competência em matéria tributária (inciso I) e as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II), senão também para veicular as "normas gerais em matéria de legislação tributária" (inciso III);*
- e) o reconhecimento do caráter tributário das contribuições sociais, mediante a sua inserção no sistema tributário nacional e a determinação de que se lhes apliquem as normas gerais em matéria tributária (art. 149);*
- f) o condicionamento da competência residual da União para a criação de novos impostos à observância dos requisitos da não-cumulatividade e da*

instituição mediante lei complementar (art. 154, I), o que levou à inconstitucionalidade de diversas exigências feitas por leis ordinárias que desbordavam da competência ordinária federal;

g) a criação do princípio da anterioridade nonagesimal, que originalmente era aplicável apenas às contribuições de seguridade social (art. 195, §6º) e em 2003 foi estendido aos tributos em geral (art. 150, III, c, na redação da EC 42/03), de modo a reforçar a garantia da anterioridade de exercício.

Passados vinte anos da sua promulgação, a Carta Tributária de 1988 já se encontra amplamente concretizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que se pronunciou acerca de inúmeras questões de elevada relevância prática, tais quais o significado e as exigências dos princípios da irretroatividade dos tributos, do não-confisco e da igualdade tributária; o alcance da reserva de lei complementar em matéria tributária e da interdição de a União estabelecer isenções heterônomas; a natureza jurídica específica das contribuições sociais e as condições para a sua instituição; e o sentido e a relevância dos conceitos constitucionais utilizados para a outorga de competências impositivas, em célebres precedentes relativos à ilegitimidade da incidência do IOF sobre os saques efetuados em caderneta de poupança, da cobrança do IPVA sobre aeronaves e embarcações, da contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas a autônomos, administradores e avulsos, da contribuição a cargo dos exercentes de mandatos eletivos não-vinculados a regimes previdenciários próprios, da extensão da COFINS às receitas não-operacionais, etc.

Lamentavelmente, inúmeros condicionamentos ao exercício do poder impositivo reconhecidos pelo Supremo foram afastados mediante a edição de emendas constitucionais, num processo de contínua "superação legislativa da jurisprudência", extremamente nocivo à estabilidade da nossa Lei Maior. Foi o que ocorreu com a contribuição ao regime geral de previdência a cargo dos exercentes de mandatos eletivos não-vinculados a regime próprio, declarada inconstitucional e posteriormente legitimada pela EC 20/98; com a progressividade fiscal do IPTU, declarada ilegítima em razão de tal técnica não se coadunar com os impostos reais e posteriormente autorizada de forma expressa pela EC 29/00; com a incidência do ICMS sobre as importações realizadas por pessoas físicas, tida por inconstitucional

pelo Supremo e logo em seguida legitimada pela EC 33/01; com a taxa de iluminação pública, declarada inconstitucional e posteriormente autorizada pela EC 39/02 sob a roupagem de "contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública" (art. 149-A), exação que não se amolda a qualquer das cinco espécies tributárias previstas pela CF/88 em sua redação original.

Também se utilizaram emendas constitucionais para burlar os rigores do sistema de competências tributárias que a Constituição cidadã trouxe no seu texto original. Ante as rígidas condições estabelecidas para o exercício das competências residuais e a repartição de 20% da receita dos novos impostos (art. 157, II), o Governo optou pela via da emenda constitucional para autorizar a instituição do IPMF e, posteriormente, da CPMF. E perante a inexistência de competência, no regime original da Constituição de 1988, para a instituição de contribuições sociais "gerais" (que, contudo, foi surpreendentemente reconhecida pelo STF em 2002), editou-se a EC 33/01, a qual autorizou a instituição de contribuições sociais e interventivas gerais sobre o faturamento, a receita bruta e o valor das operações mercantis.

Tais modificações vêm descaracterizando o sistema constitucional tributário, sobretudo no que concerne às competências impositivas. O sistema concebido pelo constituinte de 1988 foi o de enumerar os tributos que poderiam ser instituídos por cada ente político e atribuir a competência residual à União para a criação de (e tão-somente de) novos impostos e contribuições de seguridade social, sujeitando-a a requisitos rígidos, a saber, a instituição por meio de lei complementar, a não-cumulatividade e a diversidade de hipótese de incidência e base de cálculo perante os tributos nominados. As competências ordinárias deveriam ser exercidas tais quais estabelecidas e as novas exações haveriam de fundar-se nas competências residuais. Sem embargo, a ânsia arrecadatória do Fisco levou a reformas que alargaram as competências ordinárias, incorporaram um tributo inconstitucional (a antiga taxa de iluminação pública) e esvaziaram as restrições impostas para a criação de exações não previstas pela Lei Maior. Até mesmo as imunidades do art. 150, VI, reconhecidas pelo STF como cláusulas pétreas, foram burladas pelo constituinte derivado, mediante o artifício de convolar o IPMF numa contribuição, a CPMF, reiteradamente prorrogada por acréscimos no ADCT e finalmente extinta, mas que provavelmente renascerá em breve das cinzas, agora sob a forma de uma contribuição permanente para o custeio da saúde, a CSS.

Essas contínuas reformas do texto constitucional ferem a segurança jurídica dos contribuintes e a estabilidade da Carta da República, num processo que abala seriamente a sua própria força normativa, notadamente porque os condicionamentos que a Constituição impõe ao exercício do poder impositivo terminam sendo vistos como meros empecilhos à arrecadação, facilmente superáveis, desde que se logre um acordo político para expungir-los mediante o instrumento legislativo adequado.

Quanto à atuação do Supremo na concretização e tutela da Constituição Tributária, há de se reconhecer a existência de inúmeras decisões de singular importância, em que as peculiaridades das espécies tributárias foram explicitadas, o alcance das competências impositivas foi delimitado, o significado e as exigências dos princípios constitucionais foram aclarados e as limitações constitucionais foram impostas ao legislador, mesmo diante de eloqüentes alegações de "razões de Estado" para justificar a inobservância da Carta Política.

No entanto, ainda há um longo caminho a ser trilhado para se extrair do sistema constitucional tributário pátrio toda a riqueza do seu significado e conferir uma tutela jurídica plena aos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes. O guardião da Constituição ainda se mostra assaz tímido na tutela dos direitos subjetivos à segurança jurídico-tributária, à igualdade na imposição e à tributação orientada pela capacidade contributiva. É imperioso que sejam revistas, e.g., a permissão da retroatividade imprópria no Direito Tributário, em que uma lei gravosa ao contribuinte é promulgada no apagar das luzes de um ano e, não obstante isso, aplica-se a fatos ocorridos muito antes da sua edição, ferindo seriamente os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da segurança jurídica; a negativa de tutela aos contribuintes excluídos do alcance de benefícios fiscais com afronta à isonomia, sob o argumento da impossibilidade de o Judiciário atuar como legislador positivo; a incipiente tese da modulação dos efeitos das pronúncias de inconstitucionalidade em matéria tributária, que fulmina a dimensão subjetiva das limitações constitucionais ao poder impositivo; e a não-apreciação de recursos que indicam a existência de desigualdades entre amplos grupos de contribuintes, sob o argumento de não possuírem repercussão geral.

A despeito dessas sucessivas reformas no texto constitucional e das concepções que afetam a força normativa do sistema tributário nacional, podemos nos orgulhar de termos uma Constituição Tributária única, que se singulariza pela riqueza na

regulação do poder impositivo e pela prodigalidade na tutela dos direitos fundamentais dos cidadãos.

É por isso que não concebemos ser a reforma tributária necessariamente salutar. Somente o será se promover, de fato, a racionalidade, a praticabilidade e a justiça da tributação, mediante a redução dos tributos existentes, a harmonização da legislação, o combate à evasão tributária e a estruturação de um sistema efetivamente justo. Até que haja condições para se aprovar tal reforma, é melhor continuarmos com o rico sistema que o constituinte de 1988 nos ofertou, já suficientemente modificado por reformas pontuais e que pouco, ou nada, contribuíram para se alcançar o ideal de uma tributação racional, eficiente e justa.

1. ISENÇÃO X ANISTIA

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Não podemos enfrentar uma dissertação sobre o assunto em questão, sem sabermos os aspectos centrais das imunidades e sua distinção básica quanto a outros institutos inseridos dentro da "Exclusão do Crédito Tributário" como a isenção, e, a anistia.

Excluir o crédito tributário significa impedir a sua constituição. Trata-se de situações em que, não obstante a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária, não pode haver lançamento, de forma que não surgirá crédito tributário, não existindo, portanto, obrigação de pagamento.

Assim, é possível afirmar que as causas exclusivas (isenção e anistia) impedem a normal sucessão de fatos, na linha do tempo do fenômeno jurídico tributário, posto que o procedimento do lançamento em, com o conseqüente nascimento do crédito tributário é evitado.

Conforme previsto no artigo 175 do CTN, somente existem duas hipóteses de exclusão do crédito tributário, quais sejam a isenção e a anistia. A diferença fundamental entre ambas é que a isenção é crédito tributário relativo a tributo, enquanto a anistia extingue crédito tributário relativo à penalidade pecuniária.

Em ambos os casos, apesar de haver dispensa ilegal do pagamento (do tributo ou da multa), não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias

dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela seja conseqüente.

1.1.1 Isenção

Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Segundo a tese que prevaleceu no judiciário, a isenção não é causa de não-incidência tributária, posto que, mesmo com a isenção os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando às respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito (ALEXANDRE, 2007, p. 444).

A doutrina clássica, cujas lições foram em boa parte adotadas pelo legislador do Código Tributário Nacional, em cima que a isenção é um benefício legal em favor do sujeito passivo, o pelo qual o fisco deste de lançar o tributo devido. Mesmo ocorrendo o fato gerador e surgindo a obrigação tributária, não haverá cobrança do tributo, pois o crédito tributário não será constituído pelo lançamento.

A doutrina mais moderna tende a definir a isenção como uma exceção à hipótese de incidência¹ tributária legalmente definida. Quando há isenção, determinadas situações são afastadas da definição geral dada pela hipótese de incidência. Havendo isenção, não ocorre a incidência tributária com relação a determinadas situações, ou seja, não há fato gerador do tributo e, portanto, não há surgimento da obrigação tributária.

Para que fique bem claro: (I) para a doutrina clássica adotado pelo Código Tributário Nacional, com a isenção há incidência, fato gerador e obrigação, mas o benefício legal e impede a constituição do crédito pelo lançamento, já (II) para boa parte da doutrina mais moderna, com a isenção não ocorre incidência, nem fato gerador, nem obrigação e não cabe falar em possibilidade de constituição do crédito pelo lançamento.

Para Alexandre, na sua obra Direito Tributário Esquemático:

Isenção é a dispensa ilegal do pagamento do tributo devido. Segundo a tese que prevaleceu no judiciário e, há isenção não é a causa de não incidência tributária, posto que, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas

¹ Fatos previstos pelo legislador como necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador.

excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito (2007, p.444).

O artigo 177 do CTN a severa que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Taxas e contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais (retributivos), ou seja, tributos cujos fatos geradores são definidos com base numa atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte. O sujeito passivo é, portanto, diretamente beneficiado pela situação definida em lei como fato gerador, de forma a tornar regra a não-extensão do benefício a tais tributos.

É importante perceber, contudo, que a presença da cláusula "Salvo disposição de lei em contrário" torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria, desde que haja previsão expressa neste sentido. Para Barreirinhas, em sua obra Manual de Direito Tributário (doutrina e jurisprudência), ensina que:

A isenção não se confunde com a imunidade. A imunidade, já vimos, é regra constitucional que afasta a competência tributária em determinadas situações. Quando há imunidade, o embate político não pode tributar a situação correspondente. A imunidade é prevista sempre na Constituição Federal. Já a isenção é benefício dado pelo ente tributante. O ente político tem a competência para instituir ou majorar o tributo, mas decide afastar a tributação sobre determinadas situações. A isenção concedida pela lei do ente tributante e pressupõe a existência de competência tributária (2009, p. 393).

A isenção é benefício legal que afasta a tributação. Como tal, deve ser veiculada sempre por lei do ente político competente. São as isenções autônomas ou autonômicas. No sistema constitucional atual pontos do que a União não pode fixar isenções de tributos que não são de sua competência. As chamadas isenções heterônomas são vedadas, em regra.

Excepcionalmente apenas, a própria Constituição prevê determinados benefícios tributários a serem dados por lei complementar federal com relação a tributos que não são da competência da União. Atualmente, cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS municipal a exportação de serviços para o exterior. É caso excepcional de isenção heterônoma, autorizada expressamente

pela Constituição, em que a União fixa a isenção de um tributo municipal. Não é caso de imunidade porque não é determinado conclusivamente pela Constituição.

É comum também a classificação das isenções em objetivas ou subjetivas. Isenção subjetiva é aquela fixada pela lei contemplando determinadas pessoas (isenções para maiores de 60 anos, isenções para professores, isenções para deficientes físicos etc.). Isenção objetivo é aquela fixada por lei sem referência a determinadas pessoas (isenções segundo o valor do bem transacionado, isenções conforme o local da operação, isenções para determinada espécie de rendimentos etc.).

A lei isentiva deve especificar condições e requisitos para a sua aplicação e, sendo o caso, o prazo de sua duração. O artigo 176 do CTN fala em condições e requisitos para concessão da isenção, mas a verdade é que a isenção é concedida diretamente pela lei. É que a isenção pode ser geral ou específica. Nesta última hipótese, caberá a autoridade administrativa apenas verificar se as condições e os requisitos legais foram cumpridos pelo interessado (em caso positivo, que conhecerá o direito ao benefício).

A isenção lembremos o artigo 111 do CTN, deve ser interpretada estritamente. Neste sentido, caso a lei não expresse diferentemente, a isenção se restringirá aos impostos, não se estendendo as taxas as contribuições de melhoria, nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, nos termos do artigo 177 do CTN.

No exercício de sua competência, o legislador pode fixar as isenções e extingui-las a qualquer tempo. No entanto, caso a isenção tenha sido concedida por prazo certo em função de determinadas condições, o ente tributante deverá respeitar o direito daqueles beneficiados. De fato, é razoável que, se o legislador garantiu isenção por 10 anos (prazo certo), por exemplo, para empresas que se instalassem em determinada área deteriorada da cidade (condição), e se determinado contribuinte aceitou tais condições, seria abusivo afastar-se o direito à isenção.

Importante lembrar que, para que não haja possibilidade de revogação ou modificação da isenção concedida, nos termos do artigo 178 do CTN, são necessárias as duas coisas: prazo certo e condições determinadas. Essas condições devem ser onerosas para beneficiário (exigência de investimentos, contratações etc.), e não simplesmente formais, com a idade mínima, o valor do bem.

1.1.2 Anistia

Anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo do infrator da legislação tributária, e impedindo a constituição do crédito.

Corresponde a um benefício, estipulado em lei, que exclui a possibilidade de o contribuinte ter que pagar as penalidades pecuniárias devidas por irregularidades no pagamento de sua obrigação tributária. Significa a não-incidência² de penalidade sobre a ausência de recolhimento do tributo. Com a concessão de anistia o tributo continua sendo devido pelo contribuinte e, portanto, deve ser pago, porém será excluída a aplicação das penalidades devidas pela ausência total ou parcial do recolhimento. Deve ser concedida por lei. Por ser outorgada em caráter geral ou de forma limitada.

A anistia concedida limitadamente abrange somente nos seguintes casos: infrações correspondentes a um determinado tributo; infrações que comportam penalidades de caráter pecuniário (neste caso deve ser especificado o montante da penalidade excluída); penalidades pecuniárias (multas) que venham associadas a outras espécies de penalidades; condicionada ao pagamento do tributo devido em prazo fixado por lei que conceder a anistia das penalidades a ele relativas; referente à determinada região da entidade tributante (ficará a critério da pessoa política determinar a região que será beneficiada com a anistia fiscal).

A anistia não abrange os atos qualificados pela legislação tributária como crimes ou contravenções (tais como previstos na Lei nº8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo; lei nº 8866/94, que estabelece a figura do depositário infiel em matéria tributária etc.).

Para Alexandre:

² Fatos não previstos pelo legislador como necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador.

Anistia é o perdão legal das infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias. É por servir como impeditivo do procedimento administrativo de lançamento que a anistia é incluída como hipótese de exclusão do crédito tributário (2007, p. 448).

Em consonância com o comentário relativo ao significado da expressão "Exclusão do crédito tributário", somente pode se falar em exclusão antes da constituição do crédito (antes do lançamento). Machado (2003, p. 207), defende que "a anistia extingue a punibilidade do infrator, impedindo a constituição do crédito referente à multa".

Mesmo que a lei não fale expressamente em anistia, se houvesse redução ou extinção da multa tributária, ocorre à anistia total ou parcial das multas referentes a infrações anteriores, desde que ainda não pagas, por força da retroatividade da Lex mitior (artigo 106, II, do CTN).

O Código Tributário Nacional veda a concessão de anistia com relação a atos qualificados em lei como crime ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude e a ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro e benefício daquele (artigo 180, I). Veda também a concessão de anistia com relação às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (artigo 180, II), mas, neste caso, admite disposição de lei em contrário. Carvalho ensina que:

Como o inciso II do artigo 180 CTN admite a que a lei preveja a anistia mesmo em caso de conluio, e considerando que o conluio pressupõe dolo dos agentes e a fraude contra o fisco, parece razoável entender que a lei pode autorizar a anistia também em caso de dolo, fraude e simulação, previstos no inciso I do artigo 180. Somente será impossível à lei anistiar em caso de crimes e contravenções (2000, p. 494).

Tratando-se de concessão de anistia, existe outra limitação temporal a ser observada. O artigo 180 do CTN que, o benefício somente pode abranger as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Tal regra não pode ser excetuada, posto que do dispositivo não conste a expressão "Salvo disposição legal".

A anistia pode ser concedida em caráter geral. Isto ocorre, na prática, quando, por medida de economia processual, o ente federativo resolve livrar-se de milhares de processos cujo valor é insignificante como arrecadação em relação ao dispêndio do processo.

Lembre-se de que a anistia refere-se às infrações e a remissão (artigo 172) refere-se ao tributo. Assim, a lei que resolver cancelar processos fiscais deve conceder remissão do tributo e anistia das infrações. A anistia também pode ser concedida limitadamente nos casos específicos das letras a até d do inciso II do artigo 181 do CTN. Neste caso, a anistia é efetivada por despacho fundamentado da autoridade administrativa a requerimento do interessado.

A anistia concedida de forma limitada deve ser efetivada por despacho da autoridade administrativa competente para fiscalizar e arrecadar o tributo a que se aplica. Ou seja, o particular deve comprovar, por meio da documentação hábil (requerimento e formulários), que preenche os requisitos legais para obter a concessão de anistia fiscal.

Caso seja apurado que o contribuinte deixa de atender às exigências legais ou teria prestado informações falsas para obter o benefício fiscal, tal benefício será imediatamente revogado, sem prejuízo de imposição de outras penalidades. A anistia concedida em caráter geral, ou seja, aquela cuja lei que a determina não estabelece uma série minuciosa de exigências, não necessita de efetivação por meio de despacho por parte da Fazenda Pública. Barreirinhas aduz que:

A anistia pode ser concedida limitadamente, com relação às infrações da legislação relativa determinada tributo, às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza, a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, ou pode ser concedida sob condição do pagamento de tributos no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (2009, p. 398).

Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, afirma que:

A anistia pode ser concedida em caráter geral, isto é, abrangendo as penalidades relativas a todos os tributos, sem qualquer condição. É absoluta e, neste caso, decorre diretamente de lei, não havendo

necessidade de requerimento do sujeito passivo (CTN, artigo 181, I). Mas pode ser concedida limitadamente, vale dizer, referindo-se apenas:

- a) às infrações da legislação relativamente a determinado tributo;
- b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
- c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
- d) sob a condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei autoridade administrativa (CTN, artigo 181).

Uma vez enfrentadas as duas causas excludentes do crédito tributário - a isenção e a anistia-, faz-se necessário, delinear os principais traços distintivos desses dois institutos com a remissão e a imunidade.

Conforme se apresentou neste capítulo, na isenção e na anistia ocorre o fato jurídico- tributário, a luz da subsunção tributária, constitui-se a obrigação tributária, despontam sujeito ativo e sujeito passivo, nascem os deveres patrimoniais e instrumentais (obrigação principal e acessória, respectivamente); porém, antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento, interrompesse a relação jurídica-tributária no tempo pela barreira isentiva ou anistiadora, excluindo-se o crédito tributário. Acresça-se que a isenção atinge o tributo, enquanto a anistia obsta a formalização do crédito tributário atinente a penalidade pecuniária.

Segundo Machado:

A isenção é distinta da imunidade por estarem planos hierárquicos dessemelhantes. A primeira é uma exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. Já a segunda, é um 'Obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas' (2004, p. 218).

Carvalho discorre com argúcia sobre a distinção entre imunidade e isenção:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano de legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como o expediente redutor do campo de abrangência os critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...) (2007, p.198).

2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1.1 Etimologia, Evolução e Aspectos Sociais

Para adentrarmos na síntese do estudo do instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, faz-se necessário abordar a matéria de uma forma ampla. Logo, traçaremos algumas observações genéricas sobre as imunidades como um todo, para uma melhor compreensão do tema.

Etimologicamente, o vocábulo imunidade procede do latim *immunitas*, *immunitate*. Trata-se de palavra que indica negação de *munus* (cargo, função ou encargo), sendo que o prefixo *in* oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos ou *munus*) (MORAES, 1998, p. 105).

Em princípio, pois, o vocábulo remete à noção de desobrigação de se suportar uma condição onerosa. *Munus* é também empregado, no latim, como sinônimo de imposto e, também, como dádiva ou favor.

Ainda, no que tange a etimologia da palavra imunidade, faz-se necessário observar-se que a sílaba latina *in*, que antecede o radical, além de negação, assume também o significado de 'em para dentro de' e o termo *munitus*, que obedece a mesma raiz de *munus*, que, por sua vez, tem o mesmo sentido de 'algo protegido por uma barreira'.

Tal instituto em estudo deve ser entendido como uma espécie de privilégio, pois as imunidades tributárias protegem valores sociais e políticos abarcados na Magna Carta, tais como a liberdade de expressão e a difusão de conhecimentos através das fronteiras internas e externas de nosso país.

No direito romano, muito embora houvesse uma estrutura tributária mais complexa, a situação não era diversa em relação a outras sociedades da Antigüidade. Também em Roma, '[...] com freqüência, as isenções eram concedidas, mais ou menos caprichosamente, como graça ou favor, aos seguidores ou amigos dos senhores e soberanos' (FARIA, 2002, p. 117-118).

Logo, infere-se que, nos tempos remotos, a imunidade tributária constituía privilégio para os que eram beneficiados por ela, pois os governantes pouco se importavam com valores sociais, culturais e políticos da população como um todo, tendendo a proteger seus próprios interesses.

Baseava-se precipuamente, na diferenciação das classes sociais, sendo concedida indiscriminadamente como graça ou favor aos amigos e protegidos do soberano. O privilégio tributário era decorrente do domínio político inicialmente, para, em seguida, manifestar-se em favor dos povos invasores e conquistadores em relação aos conquistados, como também

em favor das classes tidas como superiores diante dos menos privilegiados desprovidos de direitos de direitos civis e políticos. Todavia, com o passar dos tempos, não mais havendo razão para a distinção de classes, os privilégios fiscais foram sofrendo radical transformação, dando lugar à fundamentação jurídica com base nos supremos interesses sociais.

Na Idade Média esse privilégio se fundamenta nas diferenciações de classes, castas ou estamentos sociais, privilegiando certas pessoas. Com o passar dos anos, a imunidade passou a repousar em bases diferentes calcadas no interesse social e político do Estado (FARIA, 2002, p. 118).

Destarte, analisando as imunidades tributárias sob uma perspectiva histórica, elencaremos alguns fatos sociais ocorridos que corroboraram com a implantação do instituto das imunidades tributárias no Brasil.

Primeiramente citamos o principal movimento de independência política do Brasil Colônia em relação ao domínio de Portugal, que se fundou em vários fatores, dentre eles, a tributação.

Em um segundo plano, temos a Conjuração Mineira de 1789 que eclodiu a partir de uma revolta contra a opressão portuguesa, exigindo o pagamento dos impostos que estavam em atraso, terminando violentamente sufocada pela metrópole, mantendo-se os privilégios das classes e a cobrança abusiva de impostos.

Um século depois da Inconfidência Mineira, com a Proclamação da República Federativa do Brasil e com a instauração do Regime Federativo do Brasil é que se fixaram regras e princípios jurídicos do Estado de Direito que passariam a estruturar a ordem tributária, incluindo as hipóteses da imunidade.

Através da primeira Constituição Republicana de 1891 foram instituídas as primeiras imunidades tributárias no Brasil, estando a permanecer até os dias atuais no texto da atual Magna Carta (FARIA, 2002, p. 118-123).

Através da imunidade tributária, pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, deixam de ser alcançados pela tributação.

O rol das imunidades tributárias está previsto em nosso ordenamento jurídico no artigo 150, inciso VI, alíneas "a" a "d", da Constituição Federal de 1988, protegendo o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; os templos de qualquer culto; o 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, atendendo os requisitos da lei; e, por último, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

2.2 CONCEITO

A Constituição fixa as competências tributárias de maneira positiva, indicando, por exemplo, que os Estados poderão exigir impostos das circulações de mercadorias (ICMS, artigo 155, II, da CF). Por outro lado, a Constituição Federal, ao delimitar essa competência do estado, o faz também por meio de regra negativa, determinando que o imposto estadual sobre circulação de mercadorias não incidirá sobre as exportações (artigo 155, X, a, da CF).

Essas regras negativas de competência são o que denominamos Imunidades Tributárias. Nossa definição de imunidade, portanto, toma-as como norma delimitadora das competências tributárias como quer a melhor doutrina. Toda regra de imunidade é regra constitucional, não cabendo falar em imunidade que não conste do texto da Constituição Federal (SAKIYAMA, 2009, p. 113)

Se há imunidade tributária, a situação abarcada por ela não pertence ao âmbito das competências tributárias da União em, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. São situações fora do alcance da pretensão arrecadatória dos entes políticos. Qualquer lei que pretender instituir tributação em tais casos é considerada inconstitucional. Jardim, em sua obra manual de direito financeiro e tributário, aduz que:

Imunidade é a não incidência tributária com institucionalizada. Concebida ao ensejo da edição do texto excelso de 1934, percorreu as cartas de 1937, 1946, 1967 e 1969, nas quais foi gradualmente ampliada, encontrando-se atualmente em diversos comandos do Diploma Magno (2008, p. 199).

Nos termos do artigo 150, VI, da Constituição Federal, São imunes a impostos: as pessoas jurídicas de direito público interno equivalem dizer a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; os templos de qualquer culto, neles compreendidos os desdobramentos indispensáveis ao desempenho de suas atividades típicas, a exemplo da casa paroquial, excluídos os bens ou rendimentos provenientes de atividade mercantil, assim como a exploração de estacionamento; os partidos políticos devidamente registrados no Superior Tribunal Eleitoral, bem como suas fundações de natureza cultural, científico, social ou qualquer outra; as entidades sindicais de trabalhadores; as instituições de educação e assistência social e, desde que não tenham fins lucrativos, em consonância com os requisitos da legislação infraconstitucional integrativa; os livros, os jornais periódicos e o papel destinado a respectiva impressão.

Segundo Alexandre (2007, p. 147) “As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.

Importante salientar que boa parte das imunidades está descrito no artigo 150 da, no mesmo dispositivo que congrega os mais importantes princípios tributários. Embora imunidade não se confunda com princípio, o certo é que o constituinte reuniu ambos na Seção II de seu Título VI denominada Das Limitações Do Poder, De Tributar. Assim, pelo texto constitucional, a imunidade é uma limitação constitucional do poder de tributar.

Machado diz que a imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado.

A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. Há quem afirme que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação de competência tributária, resulta evidente que as imunidades são uma limitação dessa competência (MACHADO, 2004, p. 266).

A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa pela Constituição Federal. Logo, tal observância, significa dizer que a pessoa ou o bem descrito pela Magna Carta não podem sofrer tributação, pois, ressalta-se novamente que, as imunidades, resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico.

Logo, não se deve considerar a imunidade tributária como um benefício ou como um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim, uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades, toma como base parâmetros que podem levar em consideração as pessoas beneficiadas pela exceção (imunidades subjetivas); os objetos cuja tributação é impedida (imunidades objetivas) ou as duas coisas ao mesmo tempo (imunidades mistas) (ALEXANDRE, 2007, p.150).

A título de exemplo, a regra imunizante que impede a tributação de patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos (CF, art. 150, VI, a) é subjetiva (o pessoal), pois um veículo pertencente ao município de São Paulo não pode ser tributado por conta do ente a que pertence. Se tal veículo for vendido a um particular, automaticamente passa a ser sujeito do IPVA, o que demonstra que não é o bem que é imune, mas sim a pessoa que é sua proprietária.

Como exemplo de imunidades objetiva, pode-se citar a que protege os livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, d). Não importa quem é o proprietário do livro, quem vende ou quem compra. Se for livro, será imune.

Por fim, um bom exemplo de imunidade mista é aquela que impede a incidência do imposto sobre a propriedade rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (CF, artigo 153, § 4º, II) (ALEXANDRE, 2007, p.150).

Para imunidades é mista porque depende de aspectos subjetivos para (o proprietário possuía apenas um imóvel) e objetivos (área da pequena gleba está dentro dos limites da lei).

Conforme analisado, sempre que a Constituição Federal diretamente limita a competência tributária atribuída aos entes políticos, está conferindo uma imunidade.

Teoricamente, as regras imunizantes podem suprimir a competência tributária para quaisquer espécies tributárias, bastando à respectiva previsão constitucional.

3. DAS ESPÉCIES DE IMUNIDADES

3.1 DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM ESPÉCIE.

Na atual Carta Magna, a título de exemplo, existem imunidades relativas a taxas de (CF, artigo 5º, XXXIV), impostos (CF, artigo 150, e me VI), e contribuições para a seguridade social (CF, artigo 195, § 7º).

As mais importantes imunidades, contudo são aquelas constantes do artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988. Esta como deixa clara a redação constitucional, são aplicáveis exclusivamente aos impostos.

3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS RECÍPROCA

No seu art. 150, VI, a, a Constituição Federal proibiu a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns os outros.

Trata-se de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939).

A imunidade recíproca somente se aplica aos impostos, não impedindo a título de exemplo, que um Município institua a taxa pela coleta domiciliar de lixo, cobrando-a, também, pelo serviço prestado nas repartições públicas federais e estaduais localizadas em seu território (ALEXANDRE, 2007, p. 151).

Por força do valor disposto no § 2º do citado artigo 150, a imunidade prevista é extensiva às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, a renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes. Parte da doutrina denomina a regra de extensão de "Imunidade tributária recíproca extensiva".

Percebe-se que a extensão da imunidade tributária recíproca as autarquias e fundações públicas não lhes conferem uma garantia de igual amplitude aquela conferida aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A diferença fundamental é que, nos precisos termos constitucionais, para gozar da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes, restrição esta não aplicável aos entes políticos.

Outro ponto de fundamental importância é que o STF entende que a imunidade tributária recíproca, previsto no artigo 150, VI, a, da CF abrange as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos a (RE 407.099/RS e AC 1.550-2) esse entendimento é interessantíssimo, pois a extensão da imunidade recíproca a entes da administração indireta só abrange, expressamente, as autarquias e fundações públicas.

A primeira novidade surgiu quando STF apreciou a possibilidade de extensão da imunidade recíproca a Empresa de Correios e Telégrafos. Em sessão realizada

no dia 6 de fevereiro de 2007, o STF entendeu que a imunidade tributária recíproca era também extensiva às sociedades de economia mista prestadores de serviço público (AC 1.550-2).

Em resumo, a partir dos mesmos pressupostos utilizados para a decisão que entendeu que as empresas públicas prestadoras de serviços públicos estariam abrangidas pela imunidade tributária recíproca, o STF entendeu que também são destinatários de proteção constitucional as sociedades de economia mista.

Com base na imunidade recíproca, o STF proferiu algumas decisões cujo conhecimento é fundamental para compreensão da matéria:

Os valores investidos pelos entes federados, bem como a renda auferida estão imunes ao IOF e ao IR (AgRg 174.808; RE 196.415);

Bens que integram o patrimônio ente federados são imunes, mesmo que estejam ocupados pela empresa delegatária de serviços públicos (RE 253.394);

A empresa privada que presta serviço de iluminação pública e remunerada pelo município não é beneficiada pela a imunidade, visto que paga o ICMS a fazenda estadual e o inclui no preço do serviço disponibilizado ao usuário. Segundo STF "A imunidade tributária, no entanto, pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio município" (ADI 457);

A imunidade tributária recíproca diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições (RE 378.144 - AgR) nem as taxas (RE 364.202).

A imunidade de tributária recíproca não pode servir como mecanismo de concorrência desleal dos entes estatais com as pessoas jurídicas de direito privado.

O legislador constituinte originário expressamente afirmou que a imunidade recíproca e sua extensão às autarquias e fundações públicas não se aplicam ao patrimônio, a renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, artigo 150, § 3º).

Machado aduz que:

A expressão: em que haja contra prestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não se há de perquirir um respeito da natureza da atividade. Basta à cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contra prestação, de preços ou de tarifas, não há imunidades, seja qual for à natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.

Qualquer emenda que por ventura autorizar a união a cobrar qualquer tributo dos estados, ou dos municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar qualquer tributo da união, ou de qualquer outro estado ou município, é inconstitucional (MACHADO, 2004, p.267).

3.3 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A liberdade ao culto religioso é fundamento do estado democrático de direito laico (em que o estado não se confunde com ou patrocina qualquer igreja). Nossa constituição garante a liberdade de crença, assegurando a forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias, nos termos do seu artigo 5º , VI.

O artigo 19, I, da CF impede a união, os estados, o distrito federal e os municípios de embaraçarem o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas.

Para dar eficácia a essa liberdade de culto religioso, o artigo 150, VI ,b, da CF prevê a imunidade dos templos religiosos. Dessa forma, o estado não dificultará a celebração da religiosidade do povo, afastando-se a tributação não apenas do espaço físico, mas também das atividades da igreja ou de suas rendas.

A citada alínea b não fala exatamente numa "Entidade", fala em "Templos de qualquer culto", o que demonstra que o legislador tinha por objetivo imunizar não apenas o templo, mas a própria entidade religiosa. Neste ponto, o entendimento do STF é pacífico, conforme demonstra o seguinte excerto:

"Instituição religiosa - IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no artigo 150 VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e de serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do artigo 150 da CF, equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas" (RE 325. 822).

Para Alexandre (2007), o STF entende que se um imóvel que pertencer a ente imune é alugado, não deixa de estar vinculado às finalidades essenciais do ente, não perdendo a imunidade. A Suprema Corte exige apenas que os rendimentos obtidos com aluguel do imóvel revertam para as finalidades essenciais da instituição. Obedecida esta regra, tanto o imóvel permanece imune ao IPTU quanto os rendimentos advindos do aluguel são imunes ao IR.

Ressalte-se, porém, que é o do ente imune, e não do fisco, o ônus da prova da relação existente entre o patrimônio, a renda e os serviços e as finalidades essenciais da entidade. Dessa forma, se a entidade não conseguir comprovar a vinculação do, passa a se sujeitar à tributação como os demais contribuintes.

O entendimento jurisprudencial têm sido no sentido de que a imunidade não afasta a tributação sobre o fornecimento de bens para o ente imune, ainda que o ônus econômico recaia sobre o adquirente. Por exemplo, a venda de um automóvel para a igreja será onerada pelo ICMS, na forma da legislação local (a imunidade da igreja não aproveita ao vendedor, que é o contribuinte 'de direito') (BARREIRINHAS, 2009, p.126).

A imunidade dos templos inclui todo o espaço necessário ao culto, mesmo seus anexos, como a casa do religioso (padre, pastor, rabino, pai-de-santo etc.), estacionamento para os fiéis deixarem os seus carros durante o culto, banheiros, capelas, retiros etc., desde que tais espaços sirvam aos propósitos da igreja, e não a exploração econômica.

3.4 IMUNIDADE DE PARTIDOS POLÍTICOS, ENTIDADES SINDICAIS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a 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;

(...)

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

(...)

As entidades listadas na alínea "c" acima transcritas ficam fora do alcance dos impostos, apenas, e não das contribuições ou das taxas. A imunidade abrange todos os impostos que possam reduzir seus patrimônios, prejudicar as atividades ou a prestação dos serviços típicos dessas entidades ou comprometer suas rendas. Assim, a imunidade abrange não apenas ITR, IPTU, IPVA (imposto sobre a propriedade), IR (imposto sobre a renda), ICMS e ISS (o imposto sobre serviços) modelo, mas também impostos sobre operações financeiras (IOF), sobre transmissão de propriedade (ITCMD e ITBI) e a aquisição de bens importados (II e IPI)³.

Valem também as considerações já feitas quanto ao posicionamento do STF a respeito dos impostos indiretos. A Suprema Corte tem entendido que não há tributação sobre a produção e as vendas realizadas pela entidade imune. Segundo Machado não pode haver imposto sobre patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações. Os constituintes não perderam a oportunidade. Colocaram na Constituição 1988 regras que expressamente convalida, pelo menos no plano estritamente jurídico-formal tais fundações, instituídas com o fim de fugir a certas normas da legislação partidária e eleitoral⁴.

A imunidade tributária conferida aos partidos políticos e as fundações por eles mantidas é corolário do estado democrático de direito e assegura o pluralismo político, ao evitar que o estado use do poder de tributar como pretexto para subjugar partidos políticos cujas concepções contrariam aquelas adotadas por quem esteja no exercício de poder (ALEXANDRE, 2007, p. 158).

São também imunes às entidades sindicais. A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas a entidades sindicais dos trabalhadores, o que exclui as entidades patronais. A expressão utilizada (entidades sindicais) é ampla e abarca os sindicatos, as federações (que reúne diversos sindicatos), as confederações (que reúnem federações) e mesmo as centrais sindicais. Esta imunidade da eficácia a liberdade de associação sindical, prevista nos termos do artigo 8º da CF.

A Constituição Federal valoriza a educação, impondo-a como dever do Estado e da família e direito de todos, nos termos dos artigos 205 e seguintes. O mesmo dispositivo prevê a colaboração da sociedade, visando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação profissional.

Ciente da impossibilidade e talvez da inconveniência em o Estado tomar para si a exclusiva responsabilidade pela oferta de ensino no Brasil, a Constituição Federal, em seu artigo 209, previu a liberdade do ensino à

³ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

iniciativa privadas cumpridas as normas gerais da educação nacional, com a devida autorização e a avaliação qualitativa pelo Poder Público (SAKIYAMA, 2009, p.129-130).

Para garantir e fomentar essa essencial a participação do setor privado na educação, o sistema constitucional tributário previu imunidade para as instituições de educação cujo objetivo seja colaborar com o Estado no atingimento dos objetivos traçados pelos artigos 205 e seguintes da CF. A imunidade das instituições de ensino aproveita apenas aquelas sem fins lucrativos, nos termos da lei.

Salientamos que são abrangidas pela imunidade apenas as entidades educacionais, cujo foco é a transferência de conhecimento. E não, por mais meritórias que sejam entidades científicas, que pesquisa, de desenvolvimento institucional, consultorias etc.

O artigo 203 da CF dá as diretrizes que regem a assistência social no Brasil. Ela engloba um conjunto de ações do poder público e da sociedade destinado a garantir um mínimo de amparo às populações, independentemente de contribuição pelo beneficiado. Mais uma vez, a Constituição prevê a imunidade para fomentar e garantir as atividades das entidades não estatais que colaboram com estado no atingimento desses objetivos constitucionais.

Assim, são também imunes às entidades de assistência social sem fins lucrativos, nos termos da lei. Esta imunidade compreende abrigos, entidades de assistência médico-hospitalar, entidade de auxílio ao idoso, orfanatos, entidade de auxílio a deficientes, entidades voltadas à integração dos marginalizados pela sociedade e pelo mercado de trabalho etc..

Tanto as instituições de educação com mais de assistência social, para serem abrangida pela imunidade não podem ter fins lucrativos, nos termos da lei. O artigo 14 do CTN regulamenta a matéria:

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

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

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

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

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

(...)

Para Barreirinhas⁵ o fato de a entidade não tem fins lucrativos não significa, absolutamente, que seus serviços devam ser gratuitos. Tratando-se de entidade assistencial cujo foco seja o mais desamparado, o natural é que haja gratuidade. Mas, no caso de entidades educacionais, ou mesmo algumas assistenciais, não há óbice para a cobrança de algum montante módico a ser paga pelo beneficiado, suficiente para o sustento e, eventualmente, expansão da entidade.

Reforçamos o entendimento jurisprudencial, sumulado pelo STF sob o n.º., pelo qual "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

3.5 IMUNIDADES ESPECÍFICAS

Embora as principais imunidades tributárias, encontre - se reunidas no inciso, do artigo 150 da CF, estudado há pouco, já havíamos dito que o texto constitucional traz outras regras de imunidade dispersas em outros dispositivos. Algumas dessas imunidades se referem cada uma delas, a um imposto especificamente, razão pela qual são denominadas imunidades específicas, em oposição as imunidades já estudadas, que se referem a diversos impostos.

Robinson Sakiyama Barreirinhas chama a atenção para imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF. é que essa imunidade é atualmente regulada por lei ordinária; o STF, apesar de reconhecer tratar-se de imunidade, ainda não se manifestou definitivamente quanto à possibilidade de sua regulação por lei ordinária.

As demais imunidades são referentes a impostos, como a do IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF), do ITR sobre pequenas glebas (art. 153, § 4º, II, da CF), as imunidades do ICMS (art.155, § 2º, X, da CF) e as imunidade do ITBI (art. 156, § 2º, I, da o CF). As transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes por força do artigo 184, § 5º, da CF).

⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009, p. 132.

No sentido de desonerar as exportações, a constituição federal traz, em seu artigo 149, § 2º, I, a previsão de imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes dessa atividade.

4. DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS LIVROS, JORNAIS PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

4.1 HISTÓRICO

As imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão foram introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro através do artigo 31, letra "c", da Magna Carta de 1946.

Em 1965, com a elaboração do Código Tributário Nacional, através da Emenda Constitucional n. 18, o mesmo considerou imune, em seu artigo 9º, inciso IV, alínea "d", "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros". Na Constituição de 1967, tanto em sua redação original, como na decorrente da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, consideraram-se imunes os livros e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão, em seu artigo 19, inciso III, letra "d".

A Constituição de 1988 manteve o instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão no inciso VI, letra "d" do artigo 150. Vejamos o dispositivo aludido no parágrafo anterior:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

4.2 NATUREZA JURÍDICA

Torres preceitua acerca da Natureza Jurídica das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão de forma descrente, aludindo que a proteção do artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição não é mera imunidade tributária, pois falta-lhe o traço característico que é ser atributo dos direitos fundamentais e constituir numa plena garantia da liberdade de expressão, tendo como fundamento a idéia de justiça ou de utilidade, categorizando-se melhor como um privilégio constitucional, podendo em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de "privilégio odioso".

Adiante, o referido doutrinador citado no parágrafo anterior, afirma que não se encontra no direito comparado exemplo de imunidade nem de incidência constitucional para jornais e livros. Nos Estados Unidos há algumas isenções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos da imprensa; inexistindo, entretanto, vedação constitucional ou imunidade genérica, muito menos ancorada na 1ª Emenda, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela tributação punitiva ou pelos discrimenes nos favores concedidos aos jornais.

Logo, se a não-tributação dos livros e jornais tem a natureza de não-incidência constitucional ou de mero privilégio, não se lhe estendem as conseqüências das verdadeiras imunidades, entre as quais a irrevogabilidade.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, publicado pelo Diário de Justiça na data de 18 de março de 1994, classificou no rol das imunidades os jornais e livros e a declarou insuscetível de alteração por Emenda Constitucional, considerando-a norma imunizante.

Logo, atribui-se um caráter assemelhado ao de uma cláusula pétrea, pois, se tal dispositivo não pode ser alterado via Emenda Constitucional, logicamente, também não poderá ser modificado por nenhum outro tipo de norma, tendo em vista o princípio da hierarquia.

4.3 CONTEÚDO

Torres preceitua que o entendimento majoritário da vedação do artigo 150, inciso VI, letra "d", prevalece apenas quanto aos impostos, dela se excluindo, portanto, as taxas e contribuições.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por serem impostos objetivos, têm a sua incidência afastada pelos jornais, livros e periódicos (TORRES, 1999, p. 305).

Em contrapartida, inexistente imunidade para os tributos subjetivamente incidentes, como o imposto de renda, que recai sobre as disponibilidades financeiras de autores, editores, empresas jornalísticas e outras pessoas envolvidas com o mundo das publicações. Através desse entendimento citado, entende-se que o artigo 150, inciso VI, letra "d", não diz respeito às imunidades tributárias, mas sim a imunidades de impostos, pois, em nenhum momento, a Constituição se refere a tributos. Mesmo assim, iremos dissertar tal instituto referindo-se a ele como imunidades tributárias, pois é como os tributaristas denominam o assunto em questão.

4.4 FINALIDADE OU DESTINAÇÃO SOCIAL

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos, envolvem a livre manifestação do pensamento, a divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

O doutrinador Torres preceitua que o fundamento precípua da intributabilidade ou não-tributação dos livros, jornais e periódicos é baseado na idéia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações. Dessa forma, em um país com gravíssima crise de educação e com a necessidade premente de se ampliar o

número de pessoas alfabetizadas e instruídas, torna-se vital diminuir o custo da produção dos seus instrumentos os mais importantes – os livros e os periódicos.

As imunidades tributárias, previstas no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, fundam-se no aspecto teleológico ou finalístico, pois a finalidade da dispensa constitucional do imposto é a proteção da cultura e a divulgação de informações em todo o território brasileiro, protegendo de forma peculiar, a livre expressão do pensamento, que é a base, a viga mestra ou o alicerce utilizado na construção de um autêntico regime democrático de um Estado de direito (BALEEIRO, 2000, p. 148).

O douto doutrinador e professor Aliomar Baleeiro dispôs de forma brilhante acerca do tema, preceituando que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, nada mais é que uma forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos no artigo 5º, da Magna Carta, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (inciso IV e IX), artigo 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), artigo 220, § 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação do veículo impresso de comunicação), dentre outros. Mais do que isso, a imunidade há de ser invocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, do qual o pluralismo político, a crítica e a oposição são requisitos essenciais.

Somente através do contraditório que a sociedade acha seus próprios caminhos para atingir um desenvolvimento satisfatório. Percebe-se que, do ponto de vista histórico, até mesmo as guerras, apesar de sangrentas, acabam por estabelecer novos parâmetros de vida da população. O vencedor geralmente se eleva em relação ao vencido. Como exemplo disso, podemos citar o auge dos Estados Unidos da América e da antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas após a 2ª Guerra Mundial.

Isso não significa que somos favoráveis ao derramamento de sangue como meio para alcançar o desenvolvimento. Mas fatos são realidades e, somente através da contradição e confronto de idéias, que se pode chegar a conclusões mais próximas do "dever ser", como faziam os filósofos gregos em seus diálogos intermináveis chamados de retóricas.

Logo, a imunidade tributária filia-se aos dispositivos constitucionais que amparam a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate de idéias em prol da cidadania, simpatizando com o desenvolvimento da cultura e da informação, contribuindo na formação de cidadãos para nossa sociedade.

Contudo, pode-se afirmar que, as imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, trata-se de um instituto jurídico que protege valores superiores, amparados pela ordem jurídica, que revelam, de forma inequívoca, que as situações nele contidas são representativas de tais valores.

Esse é o entendimento adotado por Hugo de Brito Machado Segundo, ao preceituar que, sobre livros e jornais não incidem impostos, pois a Constituição assegura que o Governo não utilizará a tributação como forma de prejudicar direitos fundamentais, que não contribuirá para que tais produtos sejam caros, que não utilizará o imposto para dificultar sua produção e consumo, garantindo, assim, a liberdade de expressão, a difusão da cultura e do conhecimento.

Desta forma, podemos constatar que a liberdade de expressão pode ser utilizada como argumento subalterno, eis que ao se baratear o custo das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento, tendo em vista que a justiça e a liberdade integraram a mesma equação valorativa (TORRES, 1999, p. 284).

Sendo assim, constata-se a importância das imunidades tributárias elencadas no artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal, pois, se não fosse o barateamento do custo dos livros, jornais e periódicos ocasionados por ela, estaria ferindo de uma forma injustificada grande parte do texto constitucional que protege a liberdade de expressão.

4.5 INTERPRETAÇÃO

A doutrina e a jurisprudência divergem acerca do assunto em tela, no que se refere à interpretação das imunidades tributárias.

Alguns afirmam que, a interpretação das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, deve ser feita de forma objetiva e literal, diferentemente de outros que advogam a tese de que tal instituto deve ser interpretado de maneira ampla.

Uma corrente liderada pelos doutrinadores Sérgio Pinto Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho e José Eduardo Soares, afirmam que a imunidade é objetiva, ou seja, o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado a sua impressão estão livres de tributação, independentemente do assunto, da moralidade do assunto ou da finalidade perseguida dos objetos imunes, mediante a desoneração de impostos, pois o princípio da isonomia não consente qualquer efeito discriminatório.

Adotando uma linha de pesquisa voltada para uma interpretação ampla acerca do tema, Hugo de Brito Machado, Vittorio Cassone e Aires Fernandino Barreto preceituam que a imunidade para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o material considerado, mas o conjunto e, devido a isso, nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente para a produção desses objetos. Logo, não se interpretará corretamente o artigo 150, inciso VI, letra "d", se em vez de valorizar os princípios constitucionais em que a imunidade se assenta, se der ênfase, seja a literalidade desse preceito, seja à cláusula final "e o papel destinado a sua impressão", como se esta tivesse o condão de restringir a imunidade ao livro, ao jornal e aos periódicos impressos em papel.

Intermediando as duas linhas de pensamento citadas, entendemos que as imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal, devem ser interpretadas extensivamente, mas como um certo grau de razoabilidade, analisando a substância e os interesses protegidos pela Constituição.

O Supremo Tribunal Federal cometeu, a nosso ver, uma incoerência ao reconhecer no julgamento ao Recurso Extraordinário 221.239, ser aplicada a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão aos álbuns de figurinhas.

É certo que tais álbuns trazem alguma dose de informação científica ao público infante-juvenil, mas não passam de meros instrumentos propagandísticos utilizados no mercado capitalista em que vivemos.

Ventila-se a idéia de que tal decisão deve ter sido meramente política, pois envolveu a Editora Globo como pólo ativo da ação, e, em julgamento ao Recurso Extraordinário 325.334, o mesmo Tribunal não concedeu a extensão da imunidade em tela às capas duras utilizadas na encadernação de livros.

Em sentido contrário, Ricardo Lobo Torres afirma que as sobrecapas e as ferragens destinadas à encadernação de folhas soltas impressas, por serem acessórias dos livros, também hão de ser compreendidas pelo instituto das imunidades tributárias.

Também entendemos desta forma, pois as capas são onerosas para os fabricantes dos livros. Podem ocasionar a elevação do preço, tendo como consequência o empecilho da população em adquiri-los.

As aparentes desconsonâncias ocasionadas pelas decisões do Supremo Tribunal Federal não param por aqui. Em julgamento ao Recurso Extraordinário 324.600, o responsável pela guarda da Constituição decidiu que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Carta citada, não é estendida a outros insumos que não seja o papel destinado a sua impressão, suprimindo, dessa forma, a extensão de tal instituto aos livros eletrônicos chamados de CD-ROM, que trazem informações como os feitos de papel, ferindo, de forma abrupta o princípio da divulgação de ideias.

No mercado capitalista em que estamos a viver, os empresários procuram várias formas de obter um aumento das receitas de suas empresas, utilizando-se de vários métodos. Dentre eles, o ingresso de ações com pedidos de liminares, requerendo a aplicabilidade do instituto da imunidade tributária através da interpretação extensiva aos produtos que fabricam.

O Supremo Tribunal Federal decidiu em julgamento ao Recurso Extraordinário 208.638, decidiu com firmeza que, a imunidade objeto da pesquisa deste trabalho, não alcança as tiras plásticas para amarração de jornais, pois estas já fazem parte de um setor diverso, não se enquadrando como periódicos.

Já, consagrando a proteção do princípio da divulgação de conhecimento, o Pretório Excelso, em julgamento ao Recurso Extraordinário 265.025, estendeu a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, letra "d", da Magna Carta aos filmes fotográficos utilizados na elaboração de livros, jornais e periódicos.

Ainda, deve-se ressaltar a importante lição jurídica trazida no julgamento do Recurso Extraordinário 183.403, que teve como relator o Ministro Marco Aurélio de Melo, que preceitua a aplicabilidade das imunidades tributárias dos livros, jornais, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão às chamadas apostilas, visto que se constituem em veículo de cultura simplificado.

4.6 APLICAÇÃO DAS IMUNIDADES AOS PERIÓDICOS

Torres define os periódicos como sendo as revistas, técnicas ou não, e os impressos que se editam repetidamente dentro de certo intervalo de tempo, tendo o seu conceito amplo, abrangendo até mesmo as revistas pornográficas, tendo em vista que a acusação de pornografia sempre serviu de base à opressão da livre manifestação do pensamento e às discriminações no campo da literatura. Logo, tal doutrinador firma o entendimento de que o privilégio das imunidades às publicações de fins meramente comerciais, de propaganda ou de interesse interno de empresas, sem nenhum objetivo cultural ou político, não devem ser abarcadas pelo instituto da imunidade.

A nosso ver, a imunidade tributária não deve abranger as revistas pornográficas, pois o teor das mesmas não se refere a conteúdos educativos, tanto que é proibida sua venda a menor de 18 (dezoito) anos.

A pornografia utilizada como manifesto de reprovação na época da ditadura militar foi um meio de fazer com que publicassem tais conteúdos. Hoje, estamos a viver num país democrático, logo, tal benesse não pode ser estendida a tais objetos.

Embora muitas vezes seja fácil identificar a figura de um livro, nem sempre é possível caracterizá-lo de forma precisa, o mesmo ocorrendo com o periódico, tendo em vista as diferenciadas situações que se apresentam.

Melo preceitua que os periódicos são aqueles objetos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, poético, literário ou filosófico.

Já o ilustre professor tributarista Yoshiaki Ichihara afirma que dentre o conceito de periódicos se incluem as revistas técnicas, os boletins e os semanários, desde que sejam utilizados na veiculação de informações técnicas, como os referentes a direito, economia, administração, medicina, matemática e física.

Alguns doutrinadores entendem que os anúncios vinculados aos periódicos são também afetos pela imunidade tributária. O professor Martins cita como exemplo de periódico, os folhetos distribuídos nas missas, pois circulam toda a semana, sendo que, os anúncios nele incluídos estão imunes ao ISS.

Logo, percebe-se o sentido finalístico, conferido pelo doutrinador citado no parágrafo anterior, ao instituto da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Baleeiro preceitua que o boletim distribuído regularmente por empresas privadas, para difusão de seus negócios, propaganda, orientação de agentes e empregados, não é periódico no sentido conferido pela Constituição Federal. Admitir-se-á que o livro didático, para distribuição gratuita e colaboração com os serviços públicos de educação, possa conter discreta propaganda do ofertante ou de terceiro, como meio de prover-lhe o custo. Várias são as discussões no que tange à extensão das imunidades tributárias dos periódicos às listas telefônicas.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, em julgamento ao Recurso Extraordinário 17.804/67, que não é imune o papel utilizado na impressão de guia telefônico.

Como o direito é uma disciplina dinâmica e se modifica quotidianamente, o referido tribunal entendeu em julgamento aos Recursos Extraordinário 101.441-5 e 111.960, que as listas telefônicas, vieram a ser alcançadas pelas imunidades, sob o fundamento de 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, o mesmo se verificando com os catálogos ou guias telefônicos, mesmo que neles haja publicidade paga, tendo em vista a inegável utilidade pública atribuída a eles.

Machado entende que a Jurisprudência dos Tribunais Superiores evoluiu no sentido de estender a imunidade a todo o periódico que, como os catálogos telefônicos, prestam serviços essenciais de informação à coletividade, independentemente do fato de conterem publicidade paga.

Entende-se que seria por este e outros motivos que a maioria dos juristas é contra a adoção das súmulas vinculantes, pois o caráter dinâmico do direito foi, a nosso ver, benéfico no que tange ao princípio da livre informação protegido pela Magna Carta.

Ainda, sobre o assunto, Machado entende que a imunidade há de ser interpretada amplamente e objetivamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, ao sabor dos pendores subjetivos, morais e religiosos do intérprete.

Logo, até mesmo as revistas pornográficas ou eróticas seriam protegidas pelo artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal.

4.7 A IMUNIDADE DOS JORNAIS

Historicamente, o sistema constitucional tributário brasileiro procurou privilegiar o acesso à informação e a propagação de idéias, prevendo imunidade para livros, jornais e periódicos, além do papel destinado à sua impressão.

Não se faz referência a pessoa que publica livro ou periódico. Não importa se tem fim lucrativo ou não. A imunidade não lhe aproveita, ao menos diretamente, não o exonera de recolhe IR sobre os seus ganhos, não afasta o dever de a gráfica recolher e ISS pela prestação do serviço, nem abrange outros bens, sendo devido, por exemplo, IPTU sobre o imóvel em que a gráfica está instalada. Tão pouco aproveita ao anunciante, que deve recolher o ISS pelo serviço de publicidade, independentemente de veicular sua propaganda em periódico imune.

Muitos autores defendem a interpretação desta imunidade de maneira finalística, pela qual a imunidade deve ser entendida como ampla, atingindo todos os insumos e meios necessários à produção do livro e do periódico, e não apenas o papel. Por esta interpretação, se impediria a incidência do imposto sobre a tinta de impressão, os equipamentos gráficos utilizados, os fotolitos, as chapas de impressão etc.

No entanto, o judiciário tem dado uma interpretação mais restrita ao dispositivo, restringindo a imunidade aos livros e periódicos, ao papel destinado a impressão, abarcando, adicionalmente, apenas os materiais relacionados com papel – assim, o papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para tele foto. O STF tem entendido que tal imunidade não abrange a tinta utilizada na impressão, por exemplo.

O termo livro é entendido em sentido amplo, abarcando as apostilas, por exemplo. Os livros infantis, que muitas vezes vem com figuras tridimensionais em papel (pop up), bonecos afixados as páginas ou mesmo mecanismos eletrônicos que geram sons diversos durante a leitura, tem sido considerados livros, para fins de imunidade, e não brinquedos (sujeitos aos impostos).

O doutrinador Torres entende que as imunidades tributárias não podem prevalecer para os jornais, pois em uma estrutura liberal de poder, devem eles ser mantidos pelos seus leitores e anunciantes, sem apoio estatal permanente, o que evidencia o parentesco entre a vedação constitucional e os privilégios injustificados.

Entende-se que tal ponto de vista aludido no parágrafo acima não merece prosperidade dentro do universo jurídico, pois as revistas também contêm grande quantidade de anúncios e não foram citadas na crítica feita pelo respeitável doutrinador.

A imprensa não pode ser tratada de forma isolada. Não devemos discriminar as formas de comunicação como os jornais, em detrimento das revistas. Se até mesmo as revistas pornográficas são abrangidas pelas imunidades, porque não estendê-las aos jornais e todos os insumos necessários para sua confecção?

É de notório saber popular que várias redações foram fechadas no período ditatorial. Logo, tal discriminação em relação à aplicabilidade do artigo 150, inciso VI, letra "d", da Constituição aos jornais, seria ferir vários valores alcançados pelo Estado Democrático de Direito, retrocedendo à fase obscura e negra do autoritarismo.

Se um doutrinador ou outro defender a tese da extinção das imunidades tributárias para "os jornais", deverá também apoiar os fins das imunidades tributárias aos partidos políticos, livros, periódicos, CD-ROM, e também em relação aos tempos religiosos, pois, a Constituição não estabeleceu hierarquia entre elas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por intermédio deste trabalho monográfico foi apresentado todo o conteúdo pertinente ao tema referente às imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Ainda não está pacificada judicialmente a discussão quanto à imunidade de livros veiculados por meios diversos que o papel. Falamos dos livros gravados em fitas de áudio, para deficientes auditivos, livros veiculados por meio eletrônico. A jurisprudência se divide, apesar de, como vimos, o Supremo Tribunal Federal atualmente tenho um entendimento bastante restrito ao suporte papel, no que tange a imunidade dos livros.

Na pesquisa ficou caracterizada a posição da maioria dos doutrinadores entendendo que o instituto em análise não deve ser interpretado de maneira literal, pois as imunidades tributárias remontam a valores maiores protegidos pela Constituição Federal, como o princípio da livre divulgação do conhecimento, prezado sempre a informação e a educação. Logo, deveria ser aplicado sempre que houvesse o cerceamento da divulgação do saber em virtude dos altos preços dos objetos que trouxessem consigo informações.

Utilizando-se a indução e a dedução foram respondidas todas as hipóteses de extensão das imunidades, inclusive no que tange a sua aplicabilidade aos jornais e livros, uma vez que os insumos utilizados na confecção do produto final, bem como a tinta e os serviços de composição gráfica são objetos de discussão dentro do direito tributário.

Sendo assim, demonstrada a importância das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, espera-se que este instituto, que surgiu na Constituição de 1946, perdure eternamente, enquanto houver democracia neste país, observando sempre o bem maior que nos é dado pela Carta Magna: Educação.

E que a melhor interpretação é, de fato e apesar dos percalços judiciais, a finalística, que tem em mente o objetivo da norma de imunidade, que é privilegiar a divulgação do conhecimento e de informações. Por isso, todo o livro ou periódico, qualquer que seja a mídia pela qual é veiculado, está abarcado pela imunidade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4 - 2001.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Machado (org.). **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A interpretação das normas de imunidade tributária**: conteúdo e alcance. Revista Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n° 36, Coordenação Dejalma Campos.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.