



**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito**

John Ender

**Imunidade tributária do livro:
Justificação constitucional à luz do atual ordenamento jurídico**

**Brasília/DF
2022**

JOHN ENDER

**Imunidade tributária do livro:
Justificação constitucional à luz do atual ordenamento jurídico**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria.

**Brasília/DF
2022**

John Ender

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO:
JUSTIFICAÇÃO CONSTITUCIONAL À LUZ DO ATUAL ORDENAMENTO JURÍDICO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 20 de setembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria – Presidente da Banca
Universidade de Brasília

Professor Mestre Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Universidade de Brasília

Professor Doutor Valcir Gassen
Universidade de Brasília

Dedico este trabalho à minha mãe e à minha bisavó, Olédia, cujas lutas possibilitaram a jornada aqui iniciada.

AGRADECIMENTOS

Firme na convicção de que nada seria possível acaso não houvesse a estima daqueles que nos amam, posso dizer que o apoio da minha família foi fundamental para a realização do sonho da graduação, simbólico por representar apenas o começo da mudança que pretendo realizar em minha vida. Por outro lado, o suporte emocional que sempre recebi dos amigos que fiz ao longo do ensino médio e do ensino superior foi imprescindível para que tivesse vigor quando o cansaço tentou forçar a minha desistência ou quando a solidão persistiu em meus pensamentos.

Sou muito grato também à fé que muitos docentes, verdadeiros mestres, depositaram em mim durante a minha caminhada acadêmica, sem a ajuda de quem jamais teria aprendido a acreditar no meu próprio potencial e na capacidade infinita de evoluir que todos nós possuímos. Agradeço, por fim, aos professores Gurgel de Faria, cuja brilhante orientação deu-me o substrato teórico necessário à construção desta obra, e aos professores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Valcir Gassen, os quais engrandeceram a mim com a sua presença no dia que marcou o final de uma trajetória exitosa na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

“Todo idealismo perante a necessidade é um engano”

(Friedrich Nietzsche)

RESUMO

A presente pesquisa é voltada a aclarar se a fundamentação da imunidade tributária dos livros, comumente associada pela doutrina clássica à proteção da liberdade de expressão, passou por alguma evolução de sentido material desde a sua introdução, em 1946, no ordenamento jurídico brasileiro. A indagação suscitada advém do fato de que a Constituição Federal já dispõe de inúmeros mecanismos destinados a coibir a tributação excessiva sobre obras literárias ou artísticas, o que parece dispensar que a citada prescrição imunizante seja tratada como uma forma de garantia à educação e à cultura. Além disso, a multiplicidade de meios pelos quais as ideias circulam em sociedade, alguns dos quais não abarcados pela previsão imunitória, leva a que se questione a noção de que ela protegeria a liberdade de expressão em toda a sua completude. Por fim, a circunstância de que abrange operações desenvolvidas em campo privado indica possível caráter indutor na espécie, o que traz consequências ao seu alcance e à sua interpretação.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Livros. Justificação. Indução. Intervenção no domínio econômico.

ABSTRACT

The present research aims to clarify whether the basis of tax immunity for books, commonly associated by classical doctrine to the protection of freedom of expression, has undergone some evolution of material meaning since its introduction in the Brazilian legal system in 1946. The question arises from the fact that the Federal Constitution already has numerous mechanisms to curb excessive taxation on literary or artistic works, which seems to exempt the aforementioned immunizing prescription from being treated as a form of guarantee to education and culture. In addition, the multiplicity of means by which ideas circulate in society, some of which are not covered by the immunity prediction, leads to questioning the notion that it would protect freedom of expression in all its completeness. Finally, the fact that it covers operations carried out in a private field indicates a possible inducing character in the species, which has consequences for its scope and interpretation.

Keywords: Tax immunity. Books. Justification. Induction. Intervention in the economic domain.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ART.	Artigo
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
FINSOCIAL	Fundo de investimento social
IE	Imposto de exportação
II	Imposto de importação
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto provisório sobre movimentações financeiras
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto sobre a renda da pessoa física
IRPJ	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis
ITR	Imposto territorial rural
RE	Recurso extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

<i>Introdução</i>	<i>11</i>
<i>1. Imunidade</i>	<i>12</i>
1.1 Conceito	12
1.2 Características gerais	21
<i>2. Imunidade do livro</i>	<i>27</i>
2.1 Considerações históricas	27
2.2 Fundamentação	32
2.3 Alcance	46
<i>3. Estudo de casos</i>	<i>54</i>
<i>Conclusão</i>	<i>60</i>
<i>Bibliografia</i>	<i>63</i>

INTRODUÇÃO

A imunidade tributária do livro, prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, constitui, à evidência, uma importante ferramenta de que dispõe o ordenamento jurídico para a realização de objetivos fundamentais relacionados à educação e à cultura, uma vez que põe à margem do poder impositivo do Estado alguns dos principais meios que as materializam em sociedade. Raciocínio semelhante é responsável por explicar por que a doutrina, em sua maioria, assenta o fundamento da citada prescrição imunizante na circunstância de que a sua instituição se voltaria à proteção do princípio da liberdade de expressão, noção repetida, de modo dogmático, desde a inauguração do instituto no ordenamento constitucional brasileiro de 1946, época em que se verificou forte reação parlamentar, à qual se deve a sua gênese, ao uso da tributação como mecanismo de oposição de embaraços à circulação de jornais que eram críticos ao Governo Vargas.

Ocorre que a sobrevivência do regime democrático desde a edição da Carta Política de 1988 retirou parte substancial do contexto histórico que sempre deu sustentação à fundamentação clássica conferida por muitos estudiosos ao mandamento imunitário dos livros, moldado em resposta a um período de exceção. Não se pode descurar também de que a atual ordem jurídica já possui inúmeros instrumentos destinados a coibir a tributação desarrazoada, dos quais são exemplos os princípios da seletividade, da proibição ao efeito de confisco e da legalidade, o que leva a se questionar quanto à real necessidade de se atribuir à mencionada imunidade o papel de resguardar o exercício de direitos individuais, que parecem dispensá-la como tal, dada a específica conformação que lhes foi outorgada pela Lei Maior. Por outro lado, deve-se ter em conta que a manifestação de pensamentos não se restringe, atualmente, apenas a livros, jornais e periódicos, objetos imunizados pelo preceito estudado, havendo diversos meios deles distintos pelos quais as ideias circulam, alguns dos quais tributados, sem que isso implique violação à liberdade de expressão, cenário que autoriza duvidar da justificação tradicional que é concedida à diretriz imunizante examinada, relacionada, segundo visto, à garantia do disposto no art. 5º, IV, da Constituição Federal.

Além disso, convém ressaltar que a imunidade do livro, referindo-se à circulação jurídico-mercantil dos objetos a que seu dispositivo alude, abrange, à evidência, operações praticadas em domínio privado, fato que possivelmente indica, ante a presença de estímulo a agentes particulares, consubstanciado na proibição à tributação daquelas situações, a existência de vetor

de indução econômica na espécie de que ora se trata. Esse panorama fornece razão adicional a que se investiguem, partindo da direção apontada pelo aspecto formal da previsão imunitória analisada, a provável ocorrência de uma evolução da sua fundamentação, à semelhança daquela por que passaram antigos formatos de desoneração fiscal que lhe precederam na história, ligados, sobretudo, a privilégios de classe, e a repercussão das implicações advindas dessa conclusão no alcance da regra imunizante e, conseqüentemente, na jurisprudência construída acerca do tema.

Inspirada, pois, pelo intento de se aclararem os questionamentos acima postos, a análise aqui proposta buscará, de início, estabelecer um conceito de imunidade tributária que reflita a configuração constitucional que o ordenamento jurídico em vigor lhe emprestou. Assentado o âmbito formal da prescrição imunizante, pesquisar-se-á a significação que os doutrinadores clássicos dão à sua justificação para que se verifiquem eventuais incompatibilidades entre ela e as conjunturas histórica e jurídica nas quais se insere na atualidade, não se descuidando, na ocasião, de averiguar as implicações de sentido decorrentes da circunstância de que abarca atividades desempenhadas em esfera própria dos particulares. Por fim, o arremate a que se chegará por intermédio do estudo aventado servirá à investigação da real amplitude da eficácia da norma imunitória dos livros, debate que será relevante quando do exame da jurisprudência da Suprema Corte sobre a temática.

1. IMUNIDADE

1.1 CONCEITO

O termo “imunidade” vem do latim *immunitas*, que tem como um dos significados possíveis o fato de denotar a ideia de negação a algum encargo público (FARIA, 2001, p. 117). O sentido etimológico da expressão ajuda a explicar a razão de o referido instituto, tempos atrás, ter sido limitado, no âmbito tributário, à impossibilidade legislativa de se instituírem impostos que tivessem por fato gerador determinadas pessoas ou situações, já que tal espécie de tributo, por se voltar ao custeio geral das despesas do Estado, remete ao dever de suportar o *múnus público*. Neste aspecto, porém, há de se mencionar a existência de relativo consenso entre os tributaristas atuais no sentido de que casos de imunidade tributária não se restringem apenas a impostos, encontrando-se hipóteses relacionadas a taxas e a contribuições sociais, como, por exemplo, a

gratuidade das ações de *habeas corpus* e a vedação à exigência de que entidades beneficentes recolham contribuição para a seguridade social, respectivamente¹.

Ocorre que o recurso à origem linguística do vocábulo, embora forneça relevantes indícios de sua natureza e permita que se discutam alguns de seus aspectos, não é suficiente para que se produza um conceito cientificamente satisfatório de imunidade tributária, razão pela qual exsurge a necessidade de que se investigue o tema com maior rigor técnico e profundidade, até para que se delimitem, com clareza ímpar, os reais contornos da prescrição jurídica que serve de suporte ao preceito imunitório. Imbuído desse mister, Pontes de Miranda conceitua a previsão imunizante como uma limitação constitucional à competência para edição de regras legislativas de imposição fiscal, em decorrência de qualidade da pessoa ou do bem que prevalece ao Estado (1970, p. 407).

Por outro lado, Aliomar Baleeiro define a imunidade como uma vedação absoluta à tributação de certas pessoas ou bens, oportunidade em que argumenta que a sua violação implica, necessariamente, inconstitucionalidade, dado que se trata de categoria positivada na própria Carta Magna (1993, p. 84), exprimindo tal característica, talvez, um dos poucos concertos que existam com relação à temática, uma vez que, apesar da diversidade de conceituações, os autores, em geral, concordam em situar o mandamento imunizante no plano constitucional². O citado mestre, aliás, por ter inserido o estudo das regras imunitórias no capítulo atinente às “limitações constitucionais ao poder de tributar”, foi um dos grandes responsáveis pela sua consagração a partir da referida expressão, fato muito bem observado por Regina Helena Costa (2015, p. 40).

Não se pode, entretanto, aludir à imunidade como sendo apenas uma limitação ao poder de tributar, tendo em vista que se trata de definição incapaz de refletir o seu real conteúdo. O próprio Baleeiro defendia que, embora toda previsão imunitória configurasse uma restrição à ação de impor tributos, afirmar a recíproca não seria possível (1977, p. 70). A verdade é que pertencem ao gênero das delimitações à capacidade de tributar variadas espécies, sendo a diretriz imunizante apenas uma delas. Os princípios da igualdade, anterioridade, irretroatividade, legalidade e vedação ao confisco são outros exemplos possíveis do gênero. A demarcação de

¹ Vide arts. 5º, LXXVII, e 195, § 7º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

² Carrazza, por exemplo, é um dos que colocam a imunidade tributária em assento constitucional, como é perceptível através do conceito que dá ao instituto: “**A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional.** As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, **postas na própria Constituição Federal**, à ação estatal de criar tributos.” (2013, pp. 814-815, grifo nosso)

competências também se insere no referido exemplário, já que, ao se conceder poder de imposição fiscal a alguns entes, produz-se, conseqüentemente, a impossibilidade de que outros exerçam a mesma atribuição, cenário do qual exsurtem regras implícitas de incompetência, confirmando, assim, a insuficiência conceitual da imunidade como mera referência à categoria que encerra formas de restrição à capacidade de editar mandamentos tributários.

Desse modo, parte da doutrina, na tentativa de se encontrar um conceito que, de fato, singularize a natureza jurídica da previsão imunizadora, reporta-se à sua concepção como uma forma de supressão constitucional de competência, em razão de o preceito imunitório se consubstanciar, em sua dicção, na impossibilidade de tributação de determinadas pessoas, situações ou bens, decorrente de bloqueio expresso à edição de leis de imposição fiscal. Neste sentido, a diretriz imunizante significaria, em verdade, exclusão de parcela da atribuição estatal de se criarem tributos. Ruy Barbosa Nogueira, por exemplo, argumenta, em sentido idêntico, quando se refere às imunidades como limitações à capacidade de tributar, veiculadas por meio de proibições ou exclusões de competência, cujo propósito seria o de impedir a cobrança de impostos (1992, pp. 22-23).

À diferença do que sugerem as noções anteriormente estudadas, que alojam a imunidade no âmbito da delimitação constitucional de competências, há autores que a situam no plano da incidência jurídico-normativa. Amílcar de Araújo Falcão é um dos que defenderam a ideia de que a prescrição imunizante representaria forma qualificada ou especial de não incidência, que derivaria de supressão constitucional de poder impositivo³. Essa definição, entretanto, ao estabelecer relação de decorrência direta e imediata entre os campos da incidência e da competência normativas, acaba produzindo relativa confusão entre os mencionados domínios, que, por se inserirem em distintos momentos do fenômeno jurídico, são essencialmente diversos entre si.

Também atribui à imunidade tributária concepção semelhante à acima esboçada Souto Maior Borges, para quem haveria a não incidência pura e simples, relativa à inexistência ou à não ocorrência dos pressupostos fáticos ou jurídicos necessários à aplicabilidade da norma tributária, e a não incidência juridicamente qualificada em função de determinação expressa de lei ordinária, complementar ou constitucional. Desse modo, o fato de a regra imunitória ter sido plasmada no

³ Amílcar de Araújo Falcão entendia a imunidade como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, **por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar**, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no Estatuto Supremo.” (1961, p. 370, grifo nosso)

Diploma Fundamental conduziria a que se tratasse, segundo as lições traçadas, de caso de não incidência constitucionalmente qualificada⁴.

Sacha Calmon, fixando o estudo da imunidade tributária no esquema da incidência normativa, adota, porém, conceito que difere um pouco daqueles construídos por outros estudiosos que os assentam no mesmo plano jurídico. Para o autor, a circunstância de os dispositivos imunizantes serem responsáveis por conferir efeitos exonerativos a certas situações levaria a que se tornassem parte da composição da própria hipótese tributária prevista abstratamente em lei, retirando dela os fatos imunes e delimitando-lhe, por consequência, a extensão. Assim, a conjugação das previsões impositivas com as previsões imunitórias e isencionais, as quais definem fatos intributáveis, resultaria na conformação da hipótese de incidência da norma de tributação⁵. Pode-se perceber, inclusive, que para Calmon tanto a imunidade quanto a isenção operariam normativamente de forma semelhante, embora afirme ser traço distintivo da primeira a sua localização em assento constitucional (2018, p. 158).

No entanto, não se pode descurar da circunstância de o mandamento imunizante sempre constituir, ainda que se lhe dê configuração de dispositivo jurídico componente da hipótese de incidência normativa ou do painel de regras atinentes à divisão de competências tributárias, impossibilidade de se tributarem pessoas, bens ou serviços específicos. Essa é a razão, aliás, que informa a definição que parcela significativa da doutrina dá à prescrição imunizadora quando a expressa como um direito subjetivo erigido em favor daquele que é o seu destinatário. Regina Helena Costa, ressaltando a natureza dúplice da norma imunitória, defende que, sob o aspecto formal, a imunidade excepcional o princípio da generalidade da tributação, vez que se caracteriza, conforme suas lições, como regra constitucional demarcatória de competência tributária. Por outro lado, sob o aspecto material, a previsão imunizante consistiria no direito

⁴ Para Souto Maior Borges: “**A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.** Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo — as regras tributárias — a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.” (2011, p. 218, grifo nosso)

⁵ Calmon afirma que: “Os dispositivos isencionais, assim como os imunizantes, **‘entram’ na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação,** delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador. A isenção, como também a imunidade, não excluem o crédito; **obstam a própria incidência,** impedindo que se instaure a obrigação.” (2018, p. 159, grifo nosso)

público subjetivo de não sujeição à tributação quando os alvos da regra praticassem fatos tidos por imunes pela sua redação⁶.

Em sentido semelhante, posiciona-se Carrazza quando menciona a regra imunitória como garantia de certos sujeitos não serem alvos de exação enquanto praticam fatos ou atos jurídicos imunes, já que, ao criar obstáculo à competência tributária, a prescrição imunizadora estabeleceria direito de oposição à exigência de tributo sobre aquelas situações por ela expressas (2013, p. 816). Ferreira Sobrinho também ressalta o duplo papel desempenhado pelo preceito imunizante, que, em sua visão, além de delinear o quadro de competências fiscais juntamente às outras normas atributivas de poder impositivo, concederia ao imunizado, quando presentes os pressupostos fáticos necessários à caracterização da hipótese descrita pela regra de imunidade, direito público subjetivo de não sofrer ação tributante do Estado (1996, p. 102).

Por outro ângulo, há quem defenda a ideia de que os preceitos imunitórios seriam vedações absolutas ao poder tributário decorrentes de liberdades fundamentais pré-existentes ao próprio pacto constitucional (TORRES, 2011, p. 65), o que negaria, à evidência, qualquer tentativa de se caracterizá-los como alguma forma de manifestação da soberania do Estado. Desse modo, as disposições normativas que os estabelecem seriam meramente declaratórias, uma vez que alusivas a garantias cuja existência independe de uma vontade soberana. O mandamento imunizante traduzir-se-ia, então, em manifesta incompetência para se onerarem bens ou situações indispensáveis ao exercício de direitos inerentes à condição humana.

Ricardo Lobo Torres prossegue afirmando que o poder impositivo resultaria, na realidade, de uma liberdade individual que se autolimita, o que abriria espaço, por consequência, para que o Estado atuasse no campo fiscal, constituindo a reserva imposta pelos direitos humanos em matéria de tributos o cerne da imunidade e sua principal característica. Em verdade, a liberdade que subjaz à diretriz imunitória a confundiria, segundo o citado autor, com os direitos fundamentais, dado que seria um de seus aspectos ou a sua própria exteriorização. Portanto, veiculando relevantes garantias individuais, ao preceito imunizante restaria o papel de limitar o poderio tributário⁷.

⁶ Regina Helena Costa preceitua que: “A imunidade tributária, então, pode ser definida como *a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.*” (2015, p. 58)

⁷ Destaca Ricardo Lobo Torres que: “A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo o espaço para a atuação

A gênese da imunidade a partir da noção de que seria uma categoria jurídica fundada em liberdades fundamentais anteriores ao Estado, enquanto *locus* típico de normatização das condutas humanas, ajuda a explicar por que Lobo Torres rejeita concebê-la como uma espécie de concessão estatal, refutando a tese de que, nesse caso, os próprios entes públicos, ao limitarem a si mesmos, construiriam barreiras à sua atuação fiscal. Em sua concepção, a chamada “doutrina da autolimitação do poder tributário” desvincularia a regra imunizante dos direitos humanos que a pressupõem. Esse cenário teria sido o grande responsável pela definição de medidas conjunturais previstas na Lei Maior como formas de prescrições imunitórias, sem que qualquer delas estivesse ligada a alguma garantia fundamental, caso dos dispositivos constitucionais que, no dizer clássico doutrinário, imunizam a saída de determinados produtos⁸ ou mercadorias do país (TORRES, 2005, p. 58).

Partindo para um conceito que se distancia, um pouco, do comum enquadramento da imunidade tributária como regra, convém citar corrente minoritária da doutrina que a situa no grupo dos princípios constitucionais, talvez em decorrência da proximidade existente entre a natureza jurídica da previsão imunizante e a sua configuração como suporte de direitos fundamentais, circunstância muito bem delineada por Lobo Torres. Bernardo Ribeiro de Moraes, por exemplo, assinala que o preceito imunitório, por se encontrar atado, de tal modo, à estrutura política, econômica e social do país, constituiria verdadeiro princípio de vedação impositiva (1998, pp. 21-22).

Porém, ainda que se estabeleça vinculação entre algum valor fundamental e certa imunidade, não é possível dela retirar a forma de regra jurídica pela qual exprime o seu conteúdo. Deve-se ressaltar que o dispositivo imunizante se consubstancia em impedimento expresso à edição de leis impositivas à vista dos contextos fáticos previstos na hipótese normativa, razão por que, considerando a forma disjuntiva segundo a qual é aplicado, conforma-se, propriamente, em arranjo típico de regra. Os princípios, por outro lado, entabulando diretrizes, políticas ou metas a serem perseguidas por todo o ordenamento jurídico-constitucional, possuem tessitura aberta,

limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade.” (2005, p. 59)

⁸ Vide arts. 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, ‘a’, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

pouco se assemelhando às prescrições imunitórias, cuja determinabilidade, precisão e clareza deixa transparecer o seu notório contraste com a natureza ínsita àqueles⁹.

Conquanto se conceitue a imunidade como limitação ao poder de tributar, supressão de competência impositiva, componente da hipótese de incidência da norma de tributação, direito subjetivo ou princípio, forçosa é a conclusão pela insuficiência de tais proposições, seja por não esgotarem a sua natureza jurídica, seja por serem portadoras de equívocos terminológicos cujo desenlace conduz à confusão entre categorias distintas do fenômeno normativo. Pode ser mencionada, por exemplo, a concepção da regra imunitória como direito público subjetivo, a qual, não obstante os fortes argumentos levantados em sua defesa, é deficiente na medida em que não descreve a forma por que a disposição imune exterioriza o seu conteúdo, reportando-se, unicamente, àquilo que seria, em maior grau, uma consequência da sua previsão na Constituição Federal.

Problema adicional assiste à noção de imunidade como mera limitação ou exclusão do poder de tributação, conceituação que, para além de sua evidente imprecisão e indefinição, pressupõe diacronia inexistente entre as regras atributivas de competência para edição de leis tributárias e aquelas que, delimitando a ação fiscal estatal, expressam, por excelência, preceitos imunizantes. O motivo para tal afirmação encontra-se no fato de que aludir ao mandamento imunitório como uma supressão da capacidade de instituir tributos implica dizer, necessariamente, que havia poder cujo exercício só não é mais possível em virtude do seu advento, o que não se sustenta, já que o domínio de atribuições tributárias é o produto final da conjugação simultânea de normas impositivas e restritivas de competência.

Paulo de Barros Carvalho acerta quando afirma inexistir cronologia que dê fundamento à ideia de que primeiro haveria a outorga de competência aos entes públicos, tornando-os capazes

⁹ José Joaquim Gomes Canotilho assim ilustra as distinções existentes entre regras e princípios: “Saber como distinguir, no âmbito do superconceito ‘norma’, entre regras e princípios é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos: a) *Grau de abstracção*: os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem abstracção relativamente reduzida. b) *Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto*: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta. c) *Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de Direito*: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito). d) *‘Proximidade’ da ideia de direito*: os princípios são *standards* juridicamente vinculantes radicados nas exigências de ‘justiça’ (Dworkin) ou na ‘ideia de direito’ (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional. e) *Natureza normogenética*: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.” (1993, pp. 166-167)

de inovar a ordem jurídico-tributária, para que só depois tal atribuição fosse limitada em razão do surgimento de regra supressora de parcela do campo de ação tributante do Estado (2021, p. 348). Como já ressaltado anteriormente, o dispositivo imunitório, atuando juntamente a todas as outras normas concessivas de poder fiscal, é o responsável pelo desenho final do quadro de competências. Em outros termos, a demarcação do âmbito tributário dentro do qual os entes federados podem agir é o resultado da atuação sincrônica de previsões impositivas e imunizantes, sendo descabido, por manifestar claro equívoco, falar-se em concessão de competência que, plena, seria posteriormente limitada¹⁰.

A concepção de imunidade tributária como uma espécie de não incidência constitucionalmente qualificada também padece de graves vícios, dado que acaba por confundir com matéria atinente a esse domínio norma de atribuição de poder fiscal, tópicos que se situam em momentos distintos e bem delineados do fenômeno jurídico. Devem ser distinguidas, então, as prescrições relativas à competência, responsáveis por traçar o quadro de funções a serem exercidas por cada ente em seu respectivo campo tributário, dos preceitos jurígenos relacionados à incidência, que, gizados dentro do plano abalizado a partir das previsões que outorgam poder impositivo, fixam a regra matriz do tributo e, como resultado, o seu antecedente e consequente normativos. À vista disso, pode-se estabelecer que a definição de competências, situada em assento constitucional, precede logicamente à delimitação dos contornos da incidência tributária, situada em assento infraconstitucional, o que explica, conforme bem observado por Paulo de Barros Carvalho, o fato de não haver alusões diretas e imediatas a tal temática na regra demarcatória de poder fiscal (2021, pp. 353-354).

É através das conclusões a que chega por meio das críticas, anteriormente citadas, a uma parte dos conceitos tradicionais da prescrição imunizante que Paulo de Barros Carvalho, atento às implicações da terminologia técnica empregada, constrói a sua própria concepção do instituto examinado. Distante, pois, de noções que remetam a imunidade à classe das limitações ou supressões constitucionais do poder de tributar ou que a insiram no esquema jurídico da

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho, criticando a ideia de imunidade como forma de limitação ou supressão do poder tributário, afirma que tal raciocínio: “Carrega dentro de si a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais. Seja como for, no trajeto de tal concepção se levanta um obstáculo intransponível: **a análise do fenômeno jurídico, em termos dogmáticos, é, substancialmente, de natureza sincrônica**” (2021, p. 351, grifo nosso)

incidência, o mencionado autor a define como uma espécie do gênero das regras de estrutura¹¹ que, direcionadas aos entes públicos de modo a demarcar-lhes as competências, não se confundem com as regras de conduta, encarregadas de fixar, no plano normativo delineado por aquelas, os fatos cuja ocorrência leva à exação fiscal. Dessa forma, a diretriz imunitória, sendo sobrenorma destinada à disciplina da atuação legiferante, consubstancia-se em previsão jurídica que delimita negativamente o espaço de ação tributária do Estado, desenho para o qual também colaboram as normas que, atribuindo poder, gizam positivamente a competência.

Em linhas gerais, portanto, pode-se conceituar a imunidade, com referência às lições de Paulo de Barros Carvalho, como o gênero finito e determinável de normas constitucionais que assentam, expressamente, a incompetência das pessoas políticas internas para editar regras de imposição que tenham por suporte fático determinadas situações, pessoas ou bens¹². Analisando a referida concepção, percebe-se que a inclusão por ela operada da prescrição imunizante no grupo das regras constitucionais serve ao propósito de afastá-la de qualquer confusão com as isenções, sediadas em veículo infraconstitucional. Já a existência de vedações tributárias tácitas ou implícitas no ordenamento jurídico, das quais a própria fixação de competências é um exemplo¹³, explica a necessidade de se defini-la como uma classe de regras que, tendo a característica de serem expressas, cumprem satisfatoriamente com a função de diferenciar o dispositivo imunitório de todas as demais formas pelas quais se exprimem esquemas de proibição tributária. Por fim, a inserção da imunidade em um universo finito e determinável de normas de estrutura afasta a imprecisão e a insegurança que decorreriam da sua caracterização como uma categoria meramente deduzível de contextos fáticos sempre que alguém os julgasse reveladores de algum valor fundamental ou merecedores de exoneração fiscal.

¹¹ Preceitua Paulo de Barros Carvalho que: “As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante.” (2021, p. 367)

¹² Paulo de Barros Carvalho define a imunidade tributária como: “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.” (2021, p. 378)

¹³ Deve-se ter em conta que, por vezes, a concessão de competência a algum ente público significa a exclusão de outro da mesma atribuição, situação da qual decorrem as chamadas regras implícitas de incompetência. Há de se ressaltar que o mesmo cenário, entretanto, não se repete quanto às disposições que demarcam competências comuns ou concorrentes.

1.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS

A definição de imunidade, corretamente estabelecida, conforme já visto, como uma regra constitucional expressa de incompetência tributária, é apenas um dos componentes de seu aspecto formal, cuja completa delimitação depende ainda da análise das demais características objetivamente extraíveis da redação do respectivo dispositivo imunizante, máxime daquele que, situado no art. 150, VI, d, da Constituição Federal¹⁴, torna imunes os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Um desses traços é o caráter de que se reveste a prescrição imunitória, determinado de acordo com os contextos em função dos quais ela é outorgada, podendo ser, consoante a dicção doutrinária tradicional, subjetivo, objetivo ou misto.

Considera-se subjetiva a imunidade tributária que é concedida a certas pessoas em razão de sua condição jurídica ou em decorrência de relevante papel social por elas exercido (COSTA, 2015, p. 139), abrangendo os tributos que incidiriam, acaso houvesse competência para instituí-los, sobre seu patrimônio, renda, serviços e operações mercantis praticadas, tipicamente integrantes de hipóteses tributárias. Por ser conferida às pessoas de direito público interno em virtude da circunstância de não haver entre elas qualquer sujeição que justifique alguma imposição tributária, corolário inevitável do federalismo adotado pelo atual ordenamento constitucional, a imunidade recíproca, inscrita no art. 150, VI, “a”, da Carta Magna, pode ser mencionada como uma espécie desse gênero. Além dela, o preceito imunitório que recai sobre partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos¹⁵, muito em consequência da função pública por eles desempenhada, também possui nítido caráter subjetivo.

Por outro lado, reputa-se objetiva a imunidade tributária concedida em razão de bens, fatos ou situações (COSTA, 2015), como, por exemplo, é o caso do próprio preceito constitucional que imuniza os livros, jornais, periódicos e o papel necessário à sua confecção e também daquele que torna imunes os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil nos quais se contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros ou interpretadas por

¹⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;” (BRASIL, 1988)

¹⁵ Vide art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

artistas brasileiros¹⁶. Pode-se dizer, em outras palavras, que o critério distintivo da qualificação que se dá ao caráter do mandamento imunizador encontra-se no objeto imediato da norma extraível do dispositivo que o consagra, decorrendo, pois, a feição *pessoal* da condição de a prescrição imunitória ser atributo da personalidade jurídica de determinados entes¹⁷ e a feição *real*, da circunstância de a regra imunizante ser destinada a certos fatos ou coisas em virtude de alguma qualidade constitucionalmente privilegiada que lhes subjaz.

Não obstante denominar-se objetiva a previsão que imuniza objetos ou bens contra a instituição de tributos, a verdade é que a mesma sempre acaba representando algum tipo de benefício àqueles que realizam as hipóteses por ela descritas. Nesse sentido, Carrazza defende a ideia de que, em último exame, toda imunidade tributária seria subjetiva, seja aquela conferida em função de característica ínsita à natureza jurídica de determinados entes, seja aquela concedida em decorrência do vínculo que certas pessoas mantêm com os fatos previstos em sua redação¹⁸. No entanto, ainda que a regra imunizante de caráter *real* tenha como alvo mediato os indivíduos que incorrem nas situações consagradas em seu texto, não se pode afirmar que resta descaracterizada como tal, já que, em nenhum momento, deixa de se reportar, de forma imediata, aos fatos em razão dos quais foi editada.

Há, ainda, quem qualifique o caráter de algumas prescrições imunizantes como misto, dado que apresentam traços típicos tanto daquelas ditas objetivas quanto daquelas denominadas subjetivas. É a conclusão a que se chega, por exemplo, quando se analisa o dispositivo¹⁹ inserto no art. 153, § 4º, II, da Carta Magna, o qual torna imunes ao imposto territorial rural (ITR) pequenas glebas rurais cujos proprietários, não possuindo outros imóveis, explorem-nas sozinhos ou com a sua família (COSTA, 2015, p. 141). Percebe-se, claramente, que a imunidade em tela orienta-se a partir de diretriz objetiva própria — a propriedade de pequenas glebas rurais — relacionada à determinada pessoa — o proprietário —, o que denota a sua natureza mista.

¹⁶ Vide art. 150, VI, “e”, da Carta Magna.

¹⁷ Regina Helena Costa defende que as imunidades subjetivas: “São outorgadas em função da *natureza jurídica da pessoa* ou, mesmo, em consideração ao *papel socialmente relevante que desempenha*. A imunidade subjetiva é, assim, **atributo da personalidade jurídica de certos entes.**” (2015, p. 139-140)

¹⁸ Contrapondo-se à corrente majoritária que existe na doutrina, diz Carrazza: “Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, **a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.**” (2013, p. 817, grifo nosso)

¹⁹ Sobre o caráter misto da imunidade, Regina Helena Costa pontua que: “Esta espécie de imunidade alia a indicação do ente beneficiado pela exoneração constitucional a um parâmetro objetivo próprio.” (2015, p. 140)

Não se pode deixar de mencionar que das imunidades de caráter subjetivo deflui a interessante particularidade de serem mais abrangentes do que aquelas que se qualificam como objetivas, uma vez que, reportando-se a entes ou a indivíduos, além de os imunizarem contra a instituição de impostos que tipicamente incidiriam sobre as operações que praticam, plano em que se inserem as previsões imunizantes objetivas, ou sobre o domínio que exercem sobre determinada coisa, abarcam também os impostos cujas hipóteses tributárias possuem parâmetros diretamente vinculados às suas receitas ou faturamento. Essa é a razão que informa, inclusive, a circunstância de o texto constitucional referir-se-lhes amplamente através das expressões “renda, patrimônio e serviços”²⁰, as quais, possuidoras de espectro significativo em que se faz presente vasta gama de fatos e situações, manifestam característica própria dos preceitos imunitórios subjetivos.

Nesse sentido, um ente que goza de imunidade subjetiva encontra-se resguardado tanto de eventuais exações que poderiam recair sobre os seus rendimentos, caso dos impostos de renda da pessoa física (IRPF) ou jurídica (IRPJ) — o que, a propósito, não ocorreria acaso fosse amparado apenas por regra imunitória objetiva, dado que concedida em função de situações fáticas, não em razão das pessoas que nelas incorrem —, quanto daquelas que recairiam, por exemplo, sobre a propriedade que exerce sobre bens móveis (IPVA) e imóveis (IPTU ou ITR) ou sobre a sua transmissão onerosa a outrem (ITBI), podendo albergar, também, operações praticadas relativas à circulação jurídica de mercadorias (ICMS) e à prestação de serviços (ISS).

Ademais, não se deve descuidar do fato de que há prescrições imunizantes cujo dispositivo que as veiculam limitam-nas a uma espécie determinada de oneração tributária, à diferença do que ocorre com as chamadas imunidades *genéricas*, que contemplam quaisquer impostos que poderiam incidir sobre as situações ou pessoas por elas externadas²¹. O preceito inscrito no art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal, ao tornar os itens destinados à exportação imunes notadamente ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), é amostra de previsão imunitória *específica*. Por outro ângulo, o mandamento imunizador inserto no art. 150, VI, “d”, da Carta da

²⁰ Tal fato pode ser muito bem observado através da leitura da disposição normativa que consagra a imunidade recíproca no art. 150, VI, “a”, da Carta Magna, já que a mesma se refere à impossibilidade de as pessoas políticas de direito interno instituírem impostos **sobre a renda, patrimônio ou serviços**, umas das outras. (BRASIL, 1988)

²¹ Diz Regina Helena Costa que: “As imunidades *gerais* ou *genéricas*, contempladas no art. 150, VI, da Constituição da República, dirigem vedações a todas as pessoas políticas e **abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas** — daí a denominação que recebem.

[...]

As imunidades *específicas*, *tópicas* ou *especiais*, por sua vez, são circunscritas, **em geral restritas a um único tributo** [...] (2015, p. 138, grifo nosso).”

República, engloba todos os impostos que incidiriam sobre as operações que tivessem os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado em sua impressão como suporte fático, a exemplo dos impostos de exportação (IE), importação (II), sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias²², o que demonstra, além da já provada feição objetiva de que se reveste, a sua índole genérica.

Delineadas as considerações relacionadas ao caráter da regra imunizante e à amplitude do espectro de espécies tributárias abrangidas por cada qual, resta examinar, haja vista a necessidade de uma completa demarcação do aspecto formal da imunidade, a possibilidade de a sua aplicabilidade e eficácia estarem sujeitas à exigência de regulação por intermédio de legislação infraconstitucional. Desse modo, tendo em conta que os dispositivos imunitórios são prescrições com assento constitucional, recorre-se à tradicional classificação de José Afonso da Silva, segundo a qual os comandos normativos presentes no Texto Magno podem ser divididos em três grandes classes (SILVA, 2015, pp. 259-260). Na primeira se incluem aqueles que têm *eficácia plena e aplicabilidade imediata*, razão por que prescindem de qualquer forma de normatização para que possam irradiar efeitos no ordenamento jurídico. Já na segunda se inserem as *normas constitucionais de aplicabilidade imediata e eficácia contida* que, embora dispensem regulamentação para que sejam plenamente aplicáveis, podem ter sua eficácia limitada por ulterior disposição legislativa. Por fim, estão compreendidas na terceira as *normas constitucionais de eficácia limitada*, entendidas como aquelas cuja repercussão jurígena depende necessariamente da regulação de seus comandos pelo legislador infraconstitucional²³.

Partindo da divisão acima feita, cumpre, desde logo, excluir as imunidades do grupo dos preceitos constitucionais de eficácia limitada, uma vez que, por se consubstanciarem em regras expressas de incompetência tributária, como já definido anteriormente, não admitem subordinação à edição de normativo legal para que, então, tornem-se aplicáveis. Ora, vincular a

²² Conforme Carrazza: “Graças ao disposto no art. 150, VI, "d", da CF, a importação de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa **está imune à tributação por via de imposto sobre a importação, de ICMS e de IPI; sua exportação, de imposto sobre a exportação, de ICMS e de IPI; sua comercialização, dentro do País, de IPI e de ICMS.**” (2013, p. 907, grifo nosso)

²³ Gilmar Mendes, discorrendo sobre hipóteses pertinentes a cada grupo da referida classificação, cita a norma que consta do art. 14, § 1º, I, da Constituição Federal, segundo a qual o voto se torna obrigatório para os maiores de 18 anos, como exemplo de preceito de aplicabilidade imediata e eficácia plena. Já aquela inscrita no art. 170, parágrafo único, da Carta Magna, é mencionada como norma constitucional de aplicabilidade imediata e eficácia contida, ante a expressa previsão nela inscrita de que a livre-iniciativa poderá ser restringida nos termos da lei. Por fim, o art. 37, IX, da Lei Fundamental, é dado como caso de norma de eficácia limitada, vez que condiciona a possibilidade de contratação por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público à crucial existência de regramento legislativo que lhe regulamente. (2018, pp. 69-70)

produção dos efeitos jurídicos das previsões imunizantes, que, juntamente às outras normas atributivas de poder impositivo, compõem o quadro que giza os planos dentro dos quais cada ente político poderá atuar de forma legítima, à regulamentação legislativa, de modo que a sua aplicabilidade só seja possível após tal intermediação, significa submeter a própria competência, matéria de índole constitucional, ao arbítrio do legislador infraconstitucional, o que, à evidência, não é possível, dada a rigidez da Carta Política, cujas alterações dependem de complexo processo de mudança sujeito a quórum qualificado, observados, ainda, os óbices opostos pela existência das denominadas cláusulas pétreas. Ademais, a impossibilidade de as imunidades tributárias serem reduzidas a meras contingências de posterior regulação é corroborada, também, pelo fato de que são portadoras de menções diretas às entidades para as quais destinam vedações e às pessoas ou coisas a que dirigem o seu conteúdo, possuindo, portanto, condições suficientes para a sua regular aplicação, circunstância que dispensa qualquer necessidade de que sejam materialmente densificadas²⁴.

Assentada a conclusão de que as regras imunizantes são preceitos constitucionais de aplicabilidade imediata, cumpre notar que o fato de terem eficácia plena ou contida dependerá, exclusivamente, de alusão expressa feita pelo próprio texto constitucional a tal condição. Dessa forma, acaso a redação do dispositivo imunitório não faça qualquer referência à necessidade de ulterior complementação legislativa que possa restringir-lhes os efeitos jurídicos, estar-se-á diante de norma de eficácia plena (COSTA, 2015, p. 105). É o caso da prescrição que, prescindindo de qualquer intervenção do legislador infraconstitucional, imuniza contra a instituição de impostos os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado em sua confecção²⁵, assim como daquela que erige a imunidade recíproca no ordenamento jurídico brasileiro.

Entretanto, se a disposição que consagra a previsão imunizante reporta-se à hipótese de suplementação legislativa, tratar-se-á de norma de eficácia contida, da qual é exemplo aquela que veda a imposição tributária sobre a renda, patrimônio ou serviços de entidades de assistência

²⁴ Em direção semelhante, conclui Regina Helena Costa: “Partindo-se, então, da premissa — que é verdadeira — segundo a qual a norma imunizante **estampa a situação que alcança de modo preciso, possibilitando ao intérprete e ao aplicador da norma a exata identificação de seus contornos**, forçoso concluir-se que deva ela qualificar-se **como norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e aplicabilidade imediata**.” (2015, p. 103, grifo nosso)

²⁵ Em trecho que analisa a imunidade do livro, Moreti diz: “Afigura-se evidente, assim, que a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, prevista no art. 150, VI, *d*, da CF/88, **é norma incondicionada, ou de eficácia plena e aplicabilidade imediata**. Sendo assim, não pode sofrer limitações ou restrições pela legislação infraconstitucional.” (2012, pp. 63-64)

social sem fins lucrativos²⁶. Nesse caso, somente aspectos relacionados às condições para a fruição da imunidade ou aos requisitos necessários à caracterização jurídica das pessoas às quais é outorgada são delegados à disciplina infraconstitucional, não havendo que se cogitar, porque absolutamente descabida, de possibilidade de regulamentação de seu conteúdo material (COSTA, 2015, p. 146). Convém salientar, por fim, que a circunstância de as regras imunizadoras se inserirem na Constituição Federal, justamente na “Seção das Limitações do Poder de Tributar”, leva a que eventual complementação de algum de seus dispositivos, acaso tenham eficácia contida, seja feita através de Lei Complementar²⁷, cuja inexistência, como já ressaltado, não implica inaplicabilidade ou ineficácia da diretriz imunitória.

Consolidadas as reflexões quanto à correta definição do preceito imunizante, entendido como um mandamento expresso de incompetência tributária, à índole das suas disposições, dependente da análise acerca das pessoas ou conjunturas factuais que ensejam a sua concessão, e à sua aplicabilidade e eficácia, cuja contenção necessita de autorização constitucional, há de se destacar que, conquanto forneçam um caminho preliminar de investigações, não são suficientes para a construção de uma compreensão holística da imunidade do livro, finalidade à qual se dedica o presente estudo. Desse modo, assentado o seu caráter objetivo e a repercussão imediata de seus efeitos jurídicos, resta forçoso perquirir, adentrando o cerne da aludida prescrição imunitória, conforme se fará adiante, o fundamento que orienta a sua criação a fim de se entenderem a evolução por que passou desde a sua constituição em 1946 e as distintas conformações substanciais através das quais se manifestou ao longo desse tempo, não se desgarrando das consequências que o panorama discorrido gerou para o seu alcance e para os significados que o próprio Judiciário lhe deu.

²⁶ A referência ao legislador infraconstitucional, neste caso, pode ser vislumbrada através da leitura do texto da regra que consolida a referida imunidade, inscrita no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, que a concede às entidades de assistência social, sem fins lucrativos, contanto que *atendidos os requisitos da lei*. (BRASIL, 1988)

²⁷ A Carta política, em seu art. 146, II, dispõe que cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, em cujo grupo de espécies encontra-se a imunidade tributária, circunstância que é reforçada em razão do fato de estar topograficamente localizada na Seção II, Capítulo I, Título VI, da Lei Fundamental, denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”. Dessa forma, tratando-se de preceito imunizante de eficácia contida, a edição do respectivo normativo deverá obedecer à forma típica estabelecida para a Lei Complementar (COSTA, 2015, p. 107).

2. IMUNIDADE DO LIVRO

2.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS

Estabelecidos, com precisão, todos os contornos atinentes ao aspecto formal da imunidade tributária, é necessário que se dê início ao estudo de sua dimensão material, em cuja essência se encontra a justificação que, resultante do desenho que lhe foi emprestado pelo ordenamento constitucional, subjaz ao seu conteúdo. Ocorre que o exame da fundamentação das prescrições imunitórias, a ser desenvolvido com especial enfoque na regra que imuniza contra a instituição de impostos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, pressupõe breve incursão em suas origens históricas, importantes porque fornecem relevantes indícios para que se possam compreender a evolução por que passaram os preceitos imunizantes e a configuração que assumem no atual sistema jurídico.

Os primeiros precedentes históricos daquilo que hoje se conhece como imunidade tributária remontam à idade antiga, período no qual as formas de desoneração fiscal se baseavam, em sua maioria, na ideia de um privilégio inerente às classes sociais, cuja concessão dependia da posição que cada uma ocupava na pirâmide da sociedade. Nas civilizações que habitavam as regiões da China, Índia, Pérsia, Babilônia e Grécia, algumas castas aristocráticas eram desobrigadas do pagamento de exações tributárias, havendo nítida relação entre a quantidade de benesses a elas conferidas e a sua disposição hierárquica. Nesse sentido, àqueles que possuíam *status* mais elevado era dispensado maior volume de regalias, conforme bem observado por Cristina Neubern de Faria²⁸.

Em Roma, a instituição de exonerações fiscais obedecia à mesma lógica, vez que eram concedidas como um tipo de favor a quem era próximo ao soberano ou àqueles que exerciam funções de destaque dentro da estrutura administrativa. Na época medieval, o critério de pertencimento sanguíneo a uma linhagem nobre orientava a outorga de desonerações tributárias aos membros da referida família. Os integrantes do clero, por outro lado, eram destinatários de espécies idênticas de benefícios, mas em razão do enorme poder secular de que gozava, à época,

²⁸ Defende a citada autora que: “Na Idade Antiga remota, as desonerações tributárias, tomadas como verdadeiras “prerrogativas fiscais”, baseavam-se na distinção entre classes sociais. Na China, Índia, Pérsia, Babilônia e em algumas cidades da Grécia antiga, às classes aristocráticas era simplesmente dispensado o pagamento de tributos. E no âmbito desse sistema de castas — onde quanto mais elevada a classe, tanto maiores favores fiscais eram atribuídos — que se operava a desoneração tributária, como forma de favoritismo dispensado pelos soberanos, que representavam o Estado, aos mais privilegiados socialmente.” (2001, p. 118)

a Igreja Católica junto ao Estado (FARIA, 2001, p. 119), o que acaba por reforçar a noção de que eram uma verdadeira forma de privilégio.

Ricardo Lobo Torres, por exemplo, sustenta a tese de que, ao longo do Estado Patrimonial, as desonerações tributárias constituíam uma forma de limitação do poder do rei, cuja gênese remete à condição privilegiada que possuíam o senhorio e a Igreja em decorrência dos assentos que ocupavam nos estamentos mais altos da sociedade. Dessarte, a existência de direitos reputados a autoridades eclesiásticas e à nobreza e advindos de uma certa espécie de “liberdade” frente ao soberano, forjada, sobretudo, a partir do enrijecimento de complexas estruturas sociais, seria a responsável pela mencionada supressão de parcela do poder real, situação da qual resultaria a impossibilidade de que se impusessem exações que tivessem como alvos os nobres ou clérigos²⁹.

Foi somente com a Revolução Francesa, ocorrida em 1789, que se inaugurou um sistema político pautado pelos ideais de fraternidade, igualdade e liberdade, contexto que possibilitou o estabelecimento da tripartição de poderes estatais e a abolição de diversas exonerações tributárias que, até então, eram uma expressão de privilégios estamentais completamente incompatíveis com a sociedade emergente e com os planos traçados pela burguesia para o desenvolvimento do país e das relações sociais, econômicas e governamentais que, dali em diante, tê-lo-iam como palco principal. No âmbito da fiscalidade, ganhou assento o princípio da generalidade da tributação (FARIA, 2001, p. 122), em cuja definição encontrava-se forte ojeriza a argumentos que, apelando para condição privilegiada, sustentavam o direito a benesses em razão de posição de classe.

Surge, então, um novo modelo de Estado onde a todos foi dada a incumbência de suportar os gastos gerais inerentes ao funcionamento da máquina política, de cujo sustento, conseqüentemente, ninguém mais poderia se eximir alegando ser detentor de privilégio de classes. A criação de qualquer regime que significasse tratamento tributário favorecido àqueles que nele se incluíam passou a obedecer aos ditames impostos pela necessidade ou utilidade públicas, produzindo como resultado necessário o fato de que eventual concessão de

²⁹ Defende Ricardo Lobo Torres que: “No Estado Patrimonial, que se estende aproximadamente do século XIII ao século XIX, desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram **forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja**, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei. [...]. Imunidade, conseqüentemente, **significa limitação do poder do Príncipe pela preexistente liberdade estamental.**” (2005, p. 42)

desonerações fiscais refletisse obrigatoriamente algum valor inspirado no espírito da sociedade ou se fundamentasse em interesse perseguido pelo ordenamento jurídico a que se submetia³⁰.

A respeito da passagem do Período Antigo, marcado pela existência de privilégios tributários atribuídos a determinadas castas, para aquele em que exsurge o princípio da igualdade como guia das relações públicas, Lobo Torres defende a ideia de que se trata de travessia histórica que consolidou uma forma típica de Estado³¹, denominado fiscal, onde a limitação do poder real em função de favores a que faziam jus a nobreza, o senhorio e o clero, por ocuparem posições destacadas ou por pertencerem à linhagem sanguínea de prestígio social, dá lugar à restrição do poder impositivo em decorrência de barreiras impostas por liberdades fundamentais anteriores ao próprio pacto estatal.

No Brasil, foi a Constituição de 1824 que estreou, na relação jurídica entre contribuinte e império, o caráter geral da tributação³², dispondo que a ninguém era dado o direito a desobrigar-se do dever coletivo de custear as necessidades do Estado, o que, por óbvio, implicou vedação à instituição de benefícios fiscais à nobreza unicamente em razão do lócus no qual seus membros se situavam na sociedade, até porque injustificável, em princípio, à luz do sistema constitucional que se erigia. Ademais, o mesmo dispositivo que consagrou a generalidade tributária no país inseriu em seu ordenamento jurídico o embrião do atual postulado da capacidade contributiva, dado que condicionou a obrigação de contribuir com o sustento do aparato político às possibilidades econômicas de cada qual. Deve-se ressaltar, entretanto, que o citado Texto Fundamental continuou a permitir que vantagens fiscais fossem instituídas, desde que fundamentadas em utilidade pública³³, como, por exemplo, aquela relacionada ao exercício de algum cargo administrativo (COSTA, 2015, p. 34).

³⁰ Cristina Neubern de Faria arremata: “Dessa forma, substituindo a antiga concepção de *imunidade* como um *favor fiscal* do soberano, com a evolução dos governos autocráticos e absolutistas para o Estado de Direito, o vocábulo assume sua atual representação. Desonerada (*immunus*: livre de imposto) é somente aquela situação que deve ser protegida (*immunitus*) da tributação, *em torno da qual se deve colocar uma barreira à exação*, para a preservação de um valor maior para o Estado que a própria arrecadação. Não se dando ao propósito de agasalhar favoritismos ou privilégios - no Moderno Estado de Direito onde não há lugar para favores fiscais, tem, hoje, a *imunidade* caráter excepcional, visto que - em regra - vige o princípio da *generalidade da tributação*, denotando ‘índole nitidamente política’.” (2001, p. 122)

³¹ Ricardo Lobo Torres sustenta que: “Com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo.” (2005, p. 43)

³² Art. 179, XV, da Constituição do Império de 1824. (BRASIL, 1824)

³³ Art. 179, XVI, da Constituição do Império de 1824. (BRASIL, 1824)

Em 1891, já sob a égide do período republicano, inseriu-se na Constituição vigente a chamada “isenção” de tributos entre os entes federados, à instituição da qual subjaz noção completamente dissociada da ideia de privilégio que permeava as exonerações fiscais de outrora, relacionando-se, em verdade, com o princípio federativo e com a impossibilidade dele decorrente de que as pessoas políticas de direito interno se submetam aos desígnios umas das outras. Trata-se da primeira vez em que se positivou em Lei Maior do país instituto que é o precedente histórico das modernas regras imunizantes, especificamente daquela conhecida como imunidade recíproca. À época, o referido preceito afastava da imposição tributária a renda e serviços a cargo da União e Estados da Federação e as operações de trânsito de mercadorias nas quais incorriam, assim como impedia que as mesmas exações recaíssem sobre os veículos terrestres ou aquáticos utilizados em seu transporte³⁴.

A imunidade recíproca continuou a ser reproduzida em todas as demais Constituições Republicanas, em cujos textos foram adicionados, ainda, outros dispositivos imunizantes engendrados ao longo das décadas, caso daqueles que tornaram imunes as profissões de escritor, jornalista ou professor e os partidos políticos e entidades de assistência social³⁵, até que em 1946 finalmente ganha assento constitucional a regra³⁶ que imuniza contra a instituição de impostos o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, por inspiração do deputado constituinte Jorge Amado³⁷. A iniciativa de inserir na citada Carta Política disposição de tal jaez se deveu à reação do parlamento ao costume que se tinha, à época do Estado Novo, de se tributar excessivamente o papel importado destinado à confecção de jornais, sobretudo daqueles que, insertos na órbita da oposição, veiculavam críticas ao regime getulista, prática que não se tratava de nenhuma novidade ante a vasta gama de exemplos de outros governos que já tinham se servido da tributação para restringir ou mesmo suprimir a existência do livre trânsito de ideias quando lhes era conveniente.

³⁴ Arts. 9º, § 2º, 10 e 11, 1º, da Constituição da República de 1891. (BRASIL, 1891)

³⁵ Art. 113, item 36, da Constituição de 1934 (BRASIL, 1934), e art. 31, V, “b”, da Carta da República de 1946 (BRASIL, 1946), respectivamente.

³⁶ Art. 31, V, “c”, da Constituição de 1946. (BRASIL, 1946)

³⁷ Acerca da gênese do preceito que inseriu na Constituição de 1946 a imunidade do papel de jornais, livros e periódicos, dispõe Carrazza: “[...] a expressa alusão ao papel de imprensa deve-se a razões puramente históricas: o Governo, durante o Estado Novo, impedia que os jornais de oposição recebessem papel de imprensa. Tal prática arbitrária teria inspirado o Constituinte de 1946 a proibir que as pessoas políticas tributassem, por via de imposto, o "papel destinado exclusivamente a impressão de jornais, periódicos e livros" (art. 41, V, "c"). Foi, na verdade, o festejado escritor baiano Jorge Amado, então deputado constituinte pelo Partido Comunista Brasileiro, que — decerto por ter sentido na pele os rigores da censura getulista — teve a feliz ideia de propor à Assembleia Nacional Constituinte que fizesse inserir tal imunidade na Carta de 1946.” (2013, p. 923)

Neste sentido, Aliomar Baleeiro, discorrendo sobre casos de países onde a imposição de tributos funcionou, durante certo tempo, como mecanismo de controle da circulação de críticas aos seus governantes³⁸, cita, além do Brasil, em que vigoraram, ao longo da ditadura que perdurou de 1937 a 1945, medidas de restrição à importação do papel de imprensa, o exemplo da Inglaterra, que, nos idos de 1830, onerava em demasia a venda de exemplares de periódicos e a inserção de anúncios em suas folhas, havendo relatos de que pesadas multas eram cobradas daqueles que fossem vistos circulando com jornais não selados. Na França, por outro lado, estabeleceu-se a obrigatoriedade dos selos ou estampilhas sobre as publicações jornalísticas impressas, impondo-se esmagadora tributação ao seu papel de acordo com a pesagem aferida.

Vale destacar que a breve alusão ao contexto anteriormente analisado, a cuja descrição se adicionam os demais casos vistos de uso do poder impositivo com o propósito de embaraçar o livre fluxo de pensamentos e críticas na sociedade, é importante na medida em que fornece o substrato fático necessário ao entendimento do aspecto material da imunidade de imprensa, que, quando da sua inserção no Texto Fundamental de 1946, justificava-se como regra destinada à proteção ou à garantia da liberdade de circulação de ideias, fundamento que, característico de um novo modelo fiscal de Estado, acaba por contrastar com aquele que informava antigas formas de exoneração tributária, concedidas, em sua maioria, conforme já observado, em função de algum privilégio de classe, sem que houvesse qualquer inspiração em valores constitucionais ou em argumentos de ordem pública.

Erigida, portanto, como uma forma de contenção a eventuais arbítrios de governo que viesse a se utilizar de sua autoridade fiscal para fustigar a crítica impressa, dadas as sequelas institucionais deixadas pelo período Vargas, há de se ressaltar que a referida prescrição

³⁸ Sobre o tema, diz Aliomar Baleeiro: “Não se argumente que a hipótese é grosseira ou absurda, porque, excluídas as medidas administrativas insidiosas de certo governo sul-americano, no pós-guerra, ou as de controle de papel durante a ditadura de 1937-45, há exemplos de emprego extrafiscal de imposto para restringir a liberdade de imprensa. Na Inglaterra, em 1830, o *Examiner* inseria discriminadamente o preço do exemplar: ‘papel e impressão - 31/2 d.; impostos de divulgação - 31/2 d. — preço total 7 d.’. Cada anúncio, fosse comercial ou popular de uma criada, sofria a tributação de 1s. e 6d. Multas esmagadoras recaíam em quem estivesse na posse do jornal não selado. Este regime ignominioso durou, na Inglaterra, até 1861, quando Gladstone tomou a iniciativa de promover a eliminação dos *taxes on knowledge* sob a ação persistente de um grupo de homens devotados à liberdade.

[...]

Na França, existiu também selo ou estampilha sobre os jornais, até que a Lei de 05.09.1870 o suprimiu. Pouco depois, uma lei de 04.09.1871 tributava discriminatoriamente, em mais 20 francos por 100 kg, o papel de jornais, isto é, o dobro do que pesava sobre o papel destinado a outros fins. Só em 1885 desapareceu essa discriminação.” (2010, pp. 591-592)

imunizante, quando gestada pela primeira vez³⁹, referia-se apenas ao papel reservado à impressão das publicações a que a sua redação aludia, tendo sido a Lei Maior de 1967⁴⁰ a grande responsável por estendê-la aos livros, jornais e periódicos, configuração que foi mantida mesmo após a emenda nº 1 de 1969. Por fim, com a promulgação da Carta Magna de 1988, inseriu-se em seu art. 150, VI, “d”, a atual imunidade do livro, cujo texto permaneceu inalterado com relação àquele que vigorava no regime constitucional anterior.

2.2 FUNDAMENTAÇÃO

Após longo processo evolutivo por que passou a atividade impositiva do Estado, especialmente a partir da introdução da generalidade da tributação na Carta Política de 1824, inaugurou-se, com o advento da Constituição Federal de 1988, um sistema tributário estruturado em torno do princípio da igualdade, cuja definição assegura expressa vedação à instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo-se, conseqüentemente, distinção em razão de cargo ocupado ou funções por eles exercidas⁴¹. Desse desenlace decorre, por óbvio, a inviabilidade de se editarem regras portadoras de discrimen fiscal sem que haja qualquer fundamento que o sustente, exsurgindo daí a conclusão de que às prescrições imunizantes, por erigirem hipóteses de diferenciação tributária materializadas nos fatos ou pessoas que afastam da imposição de tributos, subjaz justificação de índole constitucional, a qual, dissociada da noção de privilégio estamental que orientava antigas espécies de desoneração fiscal, compõe o aspecto central de sua dimensão material⁴².

A princípio, pode-se afirmar que grande parte da doutrina tradicional associa as previsões imunitórias a determinado valor de elevada envergadura constitucional, na medida em que seu

³⁹ Não obstante o fato de a imunidade do papel, consagrada na Carta Política de 1946, ter sido a primeira do tipo a figurar em textos constitucionais com a específica configuração que se lhe deu, há exemplos mais antigos de desonerações tributárias conferidas a obras científicas e literárias em território brasileiro, muito embora com justificação diversa daquela que lhe foi emprestada posteriormente. É o caso da isenção sobre os direitos de entrada no país de livros importados de ciência, das artes e das letras, instituída em 26 de janeiro de 1819, por intermédio de instrução editada pelo Rei e entregue ao Desembargador do Paço, João Severiano Maciel da Costa (CALIENDO, 2018, p. 1774).

⁴⁰ Vide art. 20, III, “d”, da Lei Maior de 1967. (BRASIL, 1967)

⁴¹ Art. 150, II, da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

⁴² Acerca da fundamentação das imunidades tributárias, conclui Schoueri: “Assim, se o constituinte cria uma exceção a uma regra, deve-se, em nome do Princípio da Igualdade, encontrar um fundamento para a diferenciação. Por que razão o constituinte deixou de incluir aquela situação entre as tributáveis? **Claro que o constituinte não precisaria ser coerente, mas o aplicador do Direito deve pressupor que o constituinte não agiu arbitrariamente. Encontrando-se um fundamento para o tratamento diferenciado àquelas situações, identificar-se-á a harmonia do sistema tributário**, o que, inclusive, poderá ser útil no momento de sua interpretação.” (2019, p. 434, grifo nosso)

aspecto substancial seria, em verdade, revelador da concepção de que se consubstanciam em forma de garantia ao exercício de algum direito individual que o constituinte reputou imprescindível deixar à margem da imposição tributária. Neste sentido, a existência de oneração fiscal que o tivesse como hipótese normativa poderia comprometer a própria higidez do ordenamento jurídico que o alberga. Sobre essa temática, Bernardo Ribeiro de Moraes defende a ideia de que as imunidades seriam instrumentos de que os legisladores se valem para resguardar princípios essenciais ao regime constitucional ou escudar valores culturais, sociais, éticos ou políticos imanentes a certas pessoas ou situações fáticas que perfazem o objeto do dispositivo imunizante (1998, p. 24).

Na mesma direção, Souto Maior Borges preconiza que as disposições imunitórias, analisadas sob a ótica finalística ou teleológica, seriam um modo através do qual o próprio ordenamento constitucional asseguraria os preceitos edificantes responsáveis pela sua vitalidade. As regras imunizantes, segundo o referido autor, teriam a sua instituição estribada em considerações extrajurídicas de excepcional relevância para a sustentação e organização do regime político sobre o qual se funda o Estado, circunstância que o levou, também, a garantir que se tratariam muito mais de um problema afeto ao direito constitucional do que ao direito tributário. Arremata reafirmando que, por meio das imunidades, tornar-se-ia possível a preservação de valores de diversas naturezas e princípios, cuja estatura jurídica e função exercida na estruturação das relações entre o poder público e os cidadãos justificariam a necessidade de se mantê-los distantes de tributação que, porventura, ameaçasse o conteúdo de suas prescrições⁴³.

Já Cristina Neubern de Faria preceitua que as previsões imunizantes, entendidas por ela como hipóteses de vedação absoluta à ação tributária estatal, existiriam para garantir a efetividade de diversos postulados constitucionais concretizados por intermédio de princípios e direitos fundamentais, cuja importância para a coerência que o sistema jurídico persegue suplantara, por expressa disposição do constituinte, a exigência de que o Estado, ao menos para as situações que conformam casos imunes, obtenha recursos provenientes de atividade impositiva. Dessa forma, a impossibilidade de tributação, erigida através de dispositivos

⁴³ Discorrendo sobre o problema, Souto Maior Borges conclui que: “Sistematicamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, ideias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, **a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.**” (2011, p. 221, grifo nosso)

imunitórios, recairia, segundo a citada autora, sobre pessoas, bens ou fatos que, de algum modo, abrigam valores que a Carta Política pretendeu salvaguardar de eventuais exações fiscais (2001, p. 129).

Por outro lado, Regina Helena Costa sustenta que as imunidades tributárias seriam informadas pelo *princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por meio da imposição de tributos*, forma de valor primordial que estaria implícita no texto constitucional, decorrendo, sobretudo, da confluência de várias normas veiculadoras de garantias individuais, principalmente aquelas que, além de racionalizar a ação tributante do Estado, erigem barreiras a eventuais arbítrios fiscais. Em sua visão, o ordenamento jurídico estatuído pela Constituição Federal de 1988 não conceberia um cenário a partir do qual a atividade tributária, cujas balizas encontram-se devidamente fixadas em seu texto, fosse desempenhada em contraposição às liberdades fundamentais que ele próprio consagra em prol dos cidadãos para quem foi engendrado, o que assentaria a impossibilidade lógica de se assegurarem certos direitos juntamente à tributação que, por ser excessiva e completamente desviada de seu real propósito, obvie ao seu normal exercício⁴⁴.

Ricardo Lobo Torres é um dos autores que também fazem parte da corrente que enxerga a justificação das imunidades tributárias atrelada a valores fundamentais declarados pela ordem constitucional vigente. Neste sentido, prega que os dispositivos imunizantes seriam sempre adjetivos de direitos individuais explícitos ou implícitos no texto da Lei Maior, os quais, expressando formas de liberdades inerentes ao indivíduo e anteriores ao pacto estatal, não se esgotariam em qualquer elenco legislativo ou organizado pela doutrina, de modo que a cada qual, expresso ou não pelo ordenamento jurídico, corresponderia alguma prescrição imunitória⁴⁵. Pode-se dizer, inclusive, que o fato de Lobo Torres rechaçar a caracterização de medidas conjunturais

⁴⁴ A respeito do princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais, que subjazeria às imunidades tributárias, Regina Helena Costa diz: “Trata-se de princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regram a atividade tributante. Assim, **se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.**” (2015, p. 87, grifo nosso)

⁴⁵ Conclui Ricardo Lobo Torres: “Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, **segue-se que as imunidades, ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos.** Se a imunidade fiscal sobrevive sem a declaração expressa no texto básico, é também verdade que a mera intributabilidade proclamada pela Constituição não se transforma em imunidade, posto que se funda na justiça ou na utilidade, nada tendo que ver com os direitos fundamentais.” (2005, p. 87, grifo nosso)

de proibição à ação impositiva como imunidades fiscais (2005, p. 89), caso daquelas que impedem a instituição de IPI ou ISS sobre produtos destinados ao exterior⁴⁶, deve-se à relação de consequência que estabelece entre diretrizes imunizantes e direitos fundamentais, o que acaba por afastar, em sua concepção, a referida alcunha e todo o conteúdo que lhe é pertinente de providências exonerantes dissociadas de algum valor de elevada envergadura constitucional.

Há quem defenda, vislumbrando vínculo sobremaneira íntimo entre as imunidades tributárias e os valores basilares que, de certa forma, preservariam, a colocação das disposições que as positivam na ordem jurídica em vigor sob a proteção erigida pelo art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. Desse modo, corresponder-lhes-ia, necessariamente, o atributo da irrevogabilidade, decorrente de sua configuração como cláusulas pétreas, exatamente em razão de que seriam equiparáveis, quanto a esse aspecto, aos princípios que visam garantir. Carrazza, por exemplo, apregoa que as regras que portam mandamentos imunizantes somente poderiam ser alteradas por manifestação do poder constituinte originário, dado que a sua modificação, em qualquer outra situação, violaria o próprio direito fundamental que explicitam, o qual, inalterável, estenderia a elas tal qualidade (2013, p. 815). Por sua vez, Lobo Torres, declarando que os preceitos imunitórios sempre exornam liberdades individuais, crava a impossibilidade de serem objeto de reforma constitucional, característica que lhes assistiria em virtude de os valores que informam estarem inscritos em dispositivos resguardados de eventuais alterações, segundo se depreende da redação da Lei Maior⁴⁷.

À imunidade do livro, por influência da corrente doutrinária clássica, também se atribui justificação calcada na circunstância de que corporificaria um verdadeiro instrumento de proteção a princípios essenciais à higidez do ordenamento jurídico-constitucional, máxime daquele que consagra o livre fluxo de pensamentos e ideias numa democracia, noção que é ressaltada pela própria origem da mencionada previsão imunizante, advinda, sobretudo, de reação organizada do parlamento, como já visto, às práticas tributantes arbitrárias do regime getulista, que se utilizava do poder impositivo para onerar demasiadamente a importação do papel destinado à impressão de jornais, com vistas à restrição da sua circulação e ao sufocamento das críticas ao governo.

⁴⁶ Vide arts. 153, § 3º, III, e 156, § 3º, II, da Constituição Federal, respectivamente.

⁴⁷ Para Ricardo Lobo Torres: “Se as imunidades fiscais exornam os direitos fundamentais e se estes, a teor do que se contém no art. 60, § 4º, IV, da CF, **não podem ser objeto de emenda constitucional, segue-se, necessariamente, que também as imunidades foram-se às modificações na via da emenda.** Constituem as imunidades cláusulas pétreas ou, como preferem os alemães, garantia de eternidade.” (2005, p. 89)

A existência da regra que torna os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado em sua confecção imunes à ação fiscal do Estado teria, portanto, o fato de que viabiliza o exercício da liberdade de expressão em sua dimensão intelectual, artística e científica como fundamentação, substantificando autêntica armadura contra a censura, enjeitada pelo art. 5º, IX e XIV, da Constituição Federal. Além disso, a proteção à comunicação social, à atuação jornalística e ao acesso à informação, abalizados pelo art. 220, *caput* e §§ 1º e 2º, do mesmo diploma normativo, cujos textos vedam o estabelecimento de quaisquer embargos de natureza política e ideológica àquelas atividades, comporia também o aspecto material da citada prescrição imunitória, ao qual se adicionaria, por fim, a garantia à efetividade dos direitos à educação e à cultura, assinalados, respectivamente, pelos arts. 205 e 215 da Carta Magna, de que as situações fáticas contempladas pela referida disposição imunizante são instrumentos de difusão⁴⁸.

Corroborando o entendimento esposado pela maioria dos tributaristas acerca da justificação da imunidade inscrita no art. 150, VI, “d”, da Lei Fundamental, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo defendem a tese de que ela se consubstanciaria em uma espécie de garantia às liberdades de pensamento e de expressão, consagradas em vários dispositivos constitucionais, fundamentando as suas conclusões na circunstância de que os livros, jornais e periódicos, cujas operações jurídico-mercantis nas quais se envolvem encontram-se infensas à tributação por expressa ausência de competência impositiva, são veículos de divulgação de críticas, informações e conhecimento. Aduzem, ainda, que não se poderia dar ao respectivo mandamento imunizador significado próprio de mero favor fiscal ou de privilégio concedido a algum setor econômico específico, vez que materializaria um meio através do qual a utilização do tributo como instrumento de dominação estatal sobre as atividades de transmissão de ideias a que faz referência seria obstada⁴⁹.

⁴⁸ Acerca dos direitos ou valores protegidos ou aos quais a imunidade do livro conferiria efetividade, Carrazza diz: “Assim, quando a Constituição Federal prescreve serem imunes aos impostos o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, ‘d’), ela não está senão dando efetividade aos direitos fundamentais à livre ‘manifestação do pensamento’ (art. 5º, IV) e de ‘expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação’ (art. 5º, IX). Também tem em mira (i) assegurar a todos o ‘acesso à informação’ (art. 5º, XIV), (ii) evitar venha de algum modo embaraçada a ‘plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social’ (art. 220, § 1º) e (iii) banir qualquer censura ‘de natureza política, ideológica e artística’ (art. 220, § 2º).” (2013, p. 906)

⁴⁹ Definindo a fundamentação da imunidade tributária dos livros, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo dispõem que: “Analisando especificamente a imunidade positivada no art. 150, VI, “d”, da CF/88, **verificamos ser ela garantia às liberdades de pensamento e de expressão, por ser o livro um veículo de divulgação de ideias, da livre manifestação do pensamento.** [...] A finalidade da imunidade em questão, por isso mesmo, não é, como ingenuamente se pode imaginar, apenas o de baratear tais objetos, estimulando a educação e a

Em direção semelhante, posiciona-se Carrazza quando afirma que o regramento que imuniza os livros contra a instituição de impostos, introduzido no ordenamento jurídico pela Constituição Federal, pretendeu, em verdade, resguardar as liberdades de comunicação, pensamento e imprensa, fundamentais na novel democracia inaugurada em 1988, após mais de duas décadas sob regime militar, ensejo a partir do qual prossegue argumentando que, por intermédio da proteção a tais valores, a mencionada imunidade visaria, também, ao incentivo da educação e à facilitação da difusão da cultura entre os cidadãos (2013, p. 904). Aliomar Baleeiro, por seu turno, justifica a citada previsão imunitória com base no fato de que ambicionaria a garantia da informação, do livre fluxo de ideias e do ensino, aprendizado e divulgação do saber (1993, p. 92).

Sacha Calmon, por sua vez, apregoa que a imunidade do livro teria fundamento constitucional de natureza política e cultural, dado que a sua edição objetivaria a desoneração fiscal dos veículos de pensamento, arte e saber, a fim de livrá-los de manifestações desvirtuadas do poder impositivo por meio das quais o Estado viesse a opor, por exemplo, nítidos óbices à livre veiculação de críticas ao governo. Dessa forma, o dispositivo imunizante estudado faria parte do grupo das regras jurídicas que protegem a liberdade de expressão e se destinam ao desenvolvimento da cidadania, da educação e da circulação de informações (2004, p. 343).

Por outra perspectiva, Ricardo Lobo Torres, analisando o preceito que consta do art. 150, VI, “d”, da Carta Fundamental, afasta-se um pouco da doutrina tradicional na medida em que, além de não considerá-lo uma verdadeira imunidade tributária⁵⁰, assenta a sua justificação na busca pelo barateamento dos livros, jornais, periódicos e similares produzidos com papel, aspecto que seria informado, sobretudo, pelas noções de justiça fiscal e utilidade social veiculadas, segundo seu escólio, pelo conteúdo da referida disposição jurídica⁵¹. Em decorrência, pois, da

cultura, **mas sim o de excluir o tributo como instrumento de dominação estatal sobre as atividades relacionadas a tais meios de transmissão do pensamento**, tão valiosos à preservação da democracia.

[...]

A imunidade tributária concedida ao livro, aos jornais e aos periódicos, portanto, não é mero ‘favor fiscal’, nem objetiva apenas uma melhoria na educação. **Seu propósito é mais amplo, mais largo, e mais nobre: preservar as liberdades, especialmente a de pensamento [...].**” (2005, p. 120)

⁵⁰ Segundo Lobo Torres: “A proteção do art. 150, VI, *d* não é vera imunidade tributária. Falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão. O seu fundamento, como adiante veremos, está na ideia de justiça ou de utilidade. Categoriza-se melhor, portanto, como *privilégio constitucional*, podendo em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de *privilégio odioso*.” (2005, p. 297)

⁵¹ Ricardo Lobo Torres prega que: “O fundamento precípua da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos **é a ideia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos**

redução dos custos de obras impressas com teor literário, noticioso ou científico, importantes mecanismos de aprendizagem, e, conseqüentemente, dos seus preços finais, a regra analisada, conforme ensina o autor, prestar-se-ia à tentativa de solução do grave problema educacional por que o país passa.

No entanto, a menção à exigência de que se efetivem os direitos à educação e à cultura, à garantia da comunicação social e da atividade crítica e artística, à preservação de valores ínsitos ao sistema jurídico ou à proteção das liberdades de expressão e de imprensa como a razão precípua da existência da imunidade do livro, considerações tais reproduzidas de forma dogmática por grande parte dos estudiosos do tema, afigura-se insuficiente para delimitar corretamente a fundamentação que lhe subjaz no atual ordenamento constitucional. A passagem do tempo e os contextos fáticos experienciados desde a sua positivação na Lei Maior de 1946 deram à respectiva prescrição imunitória um novo significado material, evolução de sentido por que passaram, também, antigas espécies de exoneração fiscal baseadas em privilégios estamentais, as quais se atrelaram, mais tarde, a alguma finalidade pública socialmente aceita.

Em primeiro lugar, numa época em que os livros, jornais e periódicos impressos constituíam o principal modo através do qual as informações, pensamentos e opiniões circulavam em sociedade, ante a inexistência da expressividade de que goza hoje, por exemplo, a televisão, restrita, em parcela do século passado, às camadas populares mais abastadas, restava razoável afirmar que uma imunidade instituída em reação ao uso arbitrário do poder impositivo como ferramenta de embaraçamento da atividade de imprensa, prática levada a efeito pelo Governo Vargas, que tributava excessivamente a importação do papel utilizado na confecção das gazetas diárias a fim de sufocar as críticas que lhe eram direcionadas, servia de garantia ao livre fluxo de ideias. Ocorre que adveio, com a promulgação do Diploma Fundamental de 1988, um período de relativa estabilidade democrática, em que não se veem mais medidas políticas, comuns em um regime autoritário, tendentes à limitação da liberdade de expressão, o que retira parte substancial do contexto imanente à concepção clássica da citada previsão imunizadora⁵².

livros e das publicações. Em 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 mais importantes — os livros e os periódicos. [...].

A proteção da 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 integram a mesma equação valorativa.” (2005, pp. 297-298, grifo nosso)

⁵² Ricardo Lobo Torres ensina que: “Em 1946, quando surgiu, poderia ter alguma conotação com a liberdade de imprensa, diante das medidas arbitrárias do Estado Novo contra os jornais e os livros e a natural reação que se

Ademais, deve-se ter em conta que, nas décadas subsequentes à introdução na Constituição de 1946 da imunidade tributária do papel destinado exclusivamente à impressão das publicações a que o seu dispositivo fazia referência, além do surgimento de novos instrumentos de difusão de conhecimento, informações e cultura, dos quais a internet, as plataformas de busca digital e as redes sociais são os exemplos mais notáveis, consolidaram-se outras ferramentas imbuídas do mesmo propósito, caso da própria televisão e do rádio, cujas abrangências foram massificadas no território nacional com o decurso do tempo.

Tal panorama permite atestar a irrazoabilidade de, nos dias atuais, basear-se a justificativa do mandamento imunizante inscrito no art. 150, VI, “d”, da Carta Magna, tão só na circunstância de que preservaria as liberdades de pensamento e de imprensa, na medida em que a existência de inúmeros meios por que elas se materializam, muitos não contemplados pelas hipóteses consagradas no mencionado dispositivo constitucional e, inclusive, tributados, como, por exemplo, os cinemas, teatros e a televisão por assinatura, firma contradição irreparável na afirmação de que o preceito imunitório analisado, ao tornar imunes somente os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado em sua confecção, protegeria a livre manifestação de ideias e críticas em toda a sua completude⁵³. De modo idêntico, se fosse verdadeira a noção de que a aludida imunidade é uma decorrência lógica e imediata dos imperativos da liberdade de expressão, tornar-se-ia inexplicável a sua concessão apenas para aqueles objetos a que as suas disposições se referem, excluídas todas as demais formas pelas quais os pensamentos circulam em sociedade.

Por outro lado, há de se ressaltar que não se pode conceber a simples tributação como uma ameaça às liberdades de expressão e de imprensa ou a qualquer outra que seja informada por valores caros ao regime político e aos cidadãos, uma vez que a necessidade de o Estado auferir receitas por meio da atividade impositiva foi compatibilizada pela própria Lei Maior de 1988 com o exercício de vários direitos fundamentais, o que rechaça, reflexamente, a conclusão de que

seguiu. **Mas depois, nos períodos de vigência democrática, nenhum risco poderia haver com a cobrança de impostos sobre aqueles instrumentos de expressão política ou cultural, desde que não discriminatória.** Pelo contrário: no período de autoritarismo militar inaugurado em 1964 continuou a prevalecer a intributabilidade dos livros e dos jornais e nunca se viu tanta ofensa à livre manifestação do pensamento.” (2005, pp. 298-299, grifo nosso)

⁵³ Sobre a respectiva conjuntura, indaga Schoueri: “Com efeito, fosse a proteção da liberdade de expressão suficiente para assegurar a imunidade, então causaria espécie o fato de o teatro, o cinema e — por que não — as aulas do professor sujeitarem-se a imposto. Acaso serão formas menores de expressão de pensamento?” (2019, p. 493)

apenas seriam viabilizados através da criação de uma correspondente imunidade tributária⁵⁴. É por isso que o fato de o ordenamento jurídico ter estabelecido garantia à propriedade não impede, por exemplo, que o poder público venha a instituir impostos sobre o seu conteúdo, caso do IPTU e do ITR. Da mesma forma, a máxima de que a todos deve ser dado pleno acesso à justiça, expressamente previsto em assento constitucional, não tolhe do aparato estatal, em momento algum, a possibilidade de que erija taxas em razão da prestação dos serviços judiciários.

Conforme se depreende, pois, da configuração assumida pela ordem jurídica estruturada pela Constituição Federal vigente, o poder impositivo coexiste em harmonia com os diversos princípios e direitos fundamentais nela consagrados, não havendo que se cogitar de automática violação do sentido material que lhes é inerente pela edição de tributo que grave o seu exercício. É somente a instituição de exações excessivas e desvirtuadas que não encontra amparo legal, sendo obstada, aliás, por diversos mecanismos constitucionais de contenção da ação fiscal do Estado, dos quais são exemplos a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade tributárias⁵⁵.

Acaso houvesse, portanto, imposição módica de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, o livre fluxo de ideias e críticas não se veria ameaçado, tal como não se vê quando se tributam, hoje, o teatro, o cinema e a televisão paga; desfecho que não se repetiria, porém, em cenário no qual fossem onerados de modo desmesurado (SCHOUERI, 2019, p. 435), hipótese a que se oporiam, imediatamente, a vedação ao efeito de confisco⁵⁶ e o princípio da seletividade⁵⁷, que, dispondo acerca de exações de consumo, determinaria o estabelecimento de alíquotas reduzidas para o caso que ora se analisa, já que não se tratam, por óbvio, de produtos supérfluos. Tudo isso para demonstrar que o direito à liberdade de expressão, em função da conformação que o ordenamento constitucional lhe emprestou, prescinde da imunidade a ele associada para se resguardar, o que prova a insubsistência de se justificá-la, atualmente, apenas com base na conjectura de que protegeria os valores essenciais que a caracterizam⁵⁸.

⁵⁴ Acerca da noção de que os direitos fundamentais necessitariam de imunidades tributárias para se garantirem, Schoueri questiona: “Ademais, acaso se admitisse fossem as imunidades veículos para garantir liberdades fundamentais (ou melhor: que a garantia daquelas liberdades dependesse das imunidades), então a reação seria de pasmo: por que razão apenas algumas liberdades fundamentais teriam sido protegidas por imunidades? Haveria imunidades implícitas e outras explícitas? Qual a diferença entre umas e outras?” (2019, p. 435)

⁵⁵ Art. 150, I e III, “a”, “b”, “c”, da Constituição Federal.

⁵⁶ Art. 150, IV, da Constituição Federal.

⁵⁷ Arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

⁵⁸ Acerca da relação entre direitos fundamentais e tributação, Schoueri averba que: “Costuma-se apontar, como fundamentação para as imunidades, a busca, por parte do contribuinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto

Tal arremate, longe de desvencilhar a declarada prescrição imunitória dos direitos à educação, à cultura, à arte e à manifestação do pensamento, à importância dos quais se deve a sua gênese, ressalta-lhe a aptidão para servir de ferramenta à consecução das finalidades públicas reveladas por intermédio dos valores fundamentais materializados nas suas disposições. Pode-se dizer que a proibição à tributação das operações de industrialização e comércio de livros, jornais e periódicos, assentada no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, presta-se ao estabelecimento de estímulos fiscais direcionados aos contribuintes para que nelas incorram, pretendendo-se, assim, comportamentos cuja ocorrência se destina à promoção dos fins sociais encerrados nas situações fáticas imunizadas. Ademais, a repercussão do preceito estudado em dinâmica própria das relações de mercado, conforme se verá, dá-lhe, em adição, aspecto indutor.

Cumprе esclarecer, inicialmente, que a concepção de regra jurídica como instrumento apto ao alcance de determinadas metas politicamente definidas, característica da qual se reveste a mencionada diretriz imunizante, não é nova entre os estudiosos do tema, principalmente quando se trata do campo legislativo pertencente ao direito tributário⁵⁹, repleto, por exemplo, de normas editadas com o fito básico de se obterem recursos financeiros para o sustento do aparato estatal, as quais substancializam, nesse caso, genuínos mecanismos de obtenção de rendas públicas. Há de se destacar, inclusive, que, embora sejam instituídas com o escopo de amealhar recursos, certas prescrições impositivas podem transmudar-se em meios de determinação das escolhas econômicas dos agentes a que são destinadas, o que se explica a partir da circunstância de que reduções ou aumentos de carga fiscal sempre impactam na atividade da população, que tende à opção pelo caminho menos oneroso. Por outro ângulo, convém aludir à existência de regramento tributário cuja fundação orienta-se por propósitos diversos da mera arrecadação, relacionados, em

de justificar um tratamento desigual. Normalmente, tais valores relacionam-se a liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. Entretanto, embora relevante, **tal fundamentação não é suficiente para a construção da norma de imunidade. Pelo menos, não parece aceitável que exclusivamente por conta de um valor constitucional — por mais caro que seja — se deixe de exigir tributo que se espera seja suportado por toda a coletividade. O moderno Estado de Direito parece dispensar tamanha garantia. O ordenamento jurídico conta, neste sentido, com o Princípio da Igualdade, assim como com o princípio da Proibição do Efeito de Confisco, a impedirem a tributação desarrazoada. Assim, mesmo que ausente dispositivo acerca da imunidade, um tributo que se revelasse excessivo seria inconstitucional.**” (2011, p. 230, grifo nosso)

⁵⁹ Acerca do aspecto instrumental das normas tributárias, Pedro Adamy assegura que: “Não há como desvincular a ideia de direito tributário da ideia de instrumento. **Independentemente da natureza da norma tributária que se analise, sempre se terá como resultado que se trata de um instrumento para alguma finalidade: ou amealhar recursos para o Estado, ou induzir comportamentos considerados desejáveis para a consecução de finalidades estatais diversas da arrecadação.**” (2012, p. 305, grifo nosso)

sua maioria, à realização de objetivos socialmente eleitos, fato que o transforma em mecanismo de disseminação de valores fundamentais, grupo em que se encontram as imunidades.

Partindo dessa noção instrumental das regras tributantes, ainda que reconheça a histórica associação feita pela doutrina tradicional entre os preceitos imunitórios e o resguardo das liberdades públicas das quais se extrai a essência dos direitos de não intervenção ou de defesa em face do Estado, Pedro Adamy afirma que o seu aspecto material não deve ser limitado a tal conjuntura, oportunidade em que os reposiciona como autênticos meios de promoção dos postulados basilares exaltados ao longo do extenso rol das garantias individuais dispostas no texto da Magna Carta (2011, p. 102). Neste sentido, prossegue defendendo que a proteção contra a tributação de determinadas situações, erigida através de imunidades tributárias, é uma espécie de cristalização legislativa de finalidades sociais a serem constitucionalmente perseguidas⁶⁰, por intermédio da qual, além da evidente imposição de óbices ao embaraço das atividades particulares que o constituinte julgou terem enorme relevância para a consecução dos fins estatais, veiculam-se incentivos àqueles cuja atuação cobre-se de propósitos públicos.

Humberto Ávila, por sua vez, preceitua que os fatos e objetos postos à margem do poder de tributar correspondem a um conjunto de ações a serem estimuladas pelo Estado, haja vista encapsularem valores constitucionais cuja realização é almejada pela sociedade. Tal desenlace conduz a que se dê à dimensão material das imunidades tributárias, em sua visão, significação segundo a qual dão forma a poderosas ferramentas de facilitação da consumação de metas coletivamente ambicionadas, panorama viabilizado, sobretudo, a partir da remoção de obstáculos fiscais a conjunções fáticas pelas quais se exteriorizam hipóteses possuidoras de elevada carga valorativa (2008, p. 218).

Em sentido semelhante, posiciona-se Raquel Braga quando prega que as previsões imunizantes são meios através dos quais a Constituição Federal reconhece e incentiva atividades particulares cujo desenvolvimento em espaço revestido de conotação pública é importante para o

⁶⁰ Conforme o escólio de Pedro Adamy: “Não restam dúvidas de que se trata de importantes objetivos e finalidades constitucionais colocadas sob o manto da imunidade para que o direito tributário não seja uma forma de limitação, que os encargos fiscais não tolham as atividades que, no entendimento do constituinte, auxiliam o Estado na consecução de suas finalidades constitucionais. **As imunidades tributárias são um exemplo privilegiado da instrumentalização do direito tributário. Com efeito, o constituinte elege determinados fins a serem realizados e, com o intuito de auxiliar nessa realização, institui imunidades, como forma de benefício àqueles que se envolvem nas atividades consideradas socialmente desejáveis.** A vedação constitucional para a instituição de tributos sobre determinadas hipóteses nada mais é do que um instrumento político eleito pelo constituinte que auxilia o Estado na consecução dos fins constitucionais, mesmo quando realizado por entes privados.” (2012, p. 309, grifo nosso)

alcance de certas finalidades estatais. Com outras palavras, os mandamentos imunizadores corporificam, de acordo com as suas lições, instrumentos de estímulo à atuação privada realizadora de objetivos sociais relativos, por exemplo, à educação, à saúde, à cultura, à arte e à difusão de informações e ideias, perseguidos a todo momento pelo ordenamento jurídico, como se pode depreender da própria redação constitucional que o edificou. Dessarte, embora algumas operações revelem manifestação de riqueza apta a ser captada mediante a instituição de impostos, a capacidade que detêm de promover fins desejados pelo Estado faz com que sejam afastadas da tributação e dos demais empecilhos que a sua sobrevivência possa lhes opor⁶¹.

Pode-se arrematar, portanto, que o dispositivo inscrito no art. 150, VI, “d”, da Lei Fundamental, constitui um mecanismo jurídico que se presta à consecução de finalidades públicas constitucionalmente consagradas, na medida em que direciona incentivos a que os particulares incorram nas atividades que perfazem o seu objeto fático, revelador de valores associados à universalização da educação, à cultura, à liberdade de imprensa e à disseminação de críticas e pensamentos em sociedade. De maneira recíproca, a mesma imunidade tributária, abarcando os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado em sua confecção, que representam, certamente, algumas das principais formas de transmissão de ideias e informações, justifica-se com base na aptidão que tais meios possuem de realizar os fins sociais que se encerram em seu conteúdo.

Debatidas as questões acima postas, é necessário dar atenção ao fato de que os objetos imunizados pela regra estudada, não obstante estarem acompanhados das finalidades sociais a que largamente se fez referência, são componentes de operações praticadas em lócus tipicamente econômico, de modo que os seus custos e valores são determinados segundo o princípio da oferta e da demanda, destinando-se, também, ao lucro daqueles que os comercializam. Em outros termos, além de servir de ferramenta à promoção da liberdade de expressão em várias das acepções possíveis de seu significado, como já consolidado, a prescrição imunitória dos livros dirige estímulos a agentes cujas atividades desempenhadas, ainda que inegavelmente imbuídas de

⁶¹ Dispondo acerca de sua fundamentação constitucional, Raquel Braga dispõe que: “A imunidade tributária, reiteradamente, é um instrumento que tem como missão o alcance de fins constitucionalmente relevantes, ou seja, **é uma ferramenta que prestigia as atividades dos particulares importantes para a sociedade como um todo, como educação, saúde, instrução, cultura, difusão de ideias, informação, de modo que atua no espaço de liberdade e de propriedade que, embora possa revelar capacidade econômica, não é tributado devido à importância da capacidade para promover finalidades públicas.** Logo, a capacidade social identificada no *discrímen* proporcionador de fins públicos é um critério jurídico que concretiza a igualdade através da regra imunizante.” (2015, p. 43, grifo nosso)

propósitos públicos, encontram-se insertas em campo privado, submetido, portanto, à lógica do mercado e, conseqüentemente, à sistemática de preços que o regula, circunstância que é responsável por situar a referida imunidade, conforme Schoueri, no grupo das normas tributárias indutoras⁶².

Para a correta compreensão do desfecho acima citado, deve-se ressaltar, em breve síntese, que o aparato estatal pode, em decorrência da exigência de se combaterem conjunturas prejudiciais à livre concorrência, das quais o monopólio é um importante caso, ou em razão de imperativos relacionados à segurança nacional e a relevante interesse coletivo⁶³, intervir no funcionamento do domínio econômico, entendido como aquele espaço onde os particulares desenvolvem uma atuação voltada ao lucro e à satisfação das suas necessidades individuais, sujeito à fiscalização e aos ditames regulatórios impostos pelas autoridades competentes e inafiançado à concessão de regimes privilegiados que maculem a coerência do mercado⁶⁴.

A intervenção a que se aludiu opera-se de maneira direta quando o Estado assume o controle da totalidade dos meios de produção ou de parte deles, cenário que se verifica, por exemplo, a partir da criação de empresas públicas dedicadas à exploração de atividades econômicas. Por outro lado, a modalidade indireta dá-se por intermédio de direção ou de indução, tratando-se a primeira do estabelecimento de um conjunto de regras que, direcionadas aos agentes privados, impõem condutas a serem seguidas, retirando-lhes, por óbvio, a liberdade decisória quanto ao melhor caminho a ser trilhado (GRAU, 1999, pp. 156-157). O traço cogente dos mecanismos diretivos, dos quais as medidas de controle e congelamento de preços são perfeitos exemplos, não permite que os seus destinatários optem por via distinta daquela que foi determinada, motivo pelo qual as prescrições de direito tributário, inseparáveis da possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador de uma exação, sob pena de irradiar-se efeito confiscatório não albergado pelo ordenamento constitucional, não são ferramentas adequadas para veiculá-los (SCHOUERI, 2005, p. 46).

⁶² Analisando o caráter indutor de algumas regras de imunidade tributária, Schoueri dispõe que: “No que se refere aos ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão’, estão eles contemplados no campo do Domínio Econômico. Neste caso, imediata será a inclusão da referida norma entre as indutoras, já que, afastando qualquer imposto sobre os referidos produtos, incentiva os referidos ramos empresariais.” (2005, p. 319)

⁶³ Trata-se de possibilidade garantida pelo art. 173, *caput*, da Constituição Federal.

⁶⁴ Definindo o campo de atuação próprio dos agentes privados, Schoueri diz que: “... o Domínio Econômico há de ser compreendido como *aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente, a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.*” (2005, p. 43)

Já a intervenção por indução ocorre quando o Estado concede incentivos ou desestímulos à atuação de agentes privados com o intuito de se realizarem objetivos políticos, econômicos ou sociais, valendo-se de regras cujo caráter é dispositivo, uma vez que os particulares por elas atingidos poderão seguir ou não, analisados os benefícios a serem eventualmente percebidos ou os prejuízos que porventura experimentarão, o atalho tracejado pelo legislador⁶⁵, perspectiva que destaca, à evidência, liberdade própria de contexto de mercado, pressuposto necessário, por conseguinte, da indução (SCHOUERI, 2005, p. 44). Trata-se, em absoluto, de mecanismos que, embora não regulamentem diretamente às condutas visadas, direcionam-nas por meio da atribuição de vantagens ou desvantagens àqueles que as praticam, para que se obtenha um concerto orientado de ações individuais que sirvam ao atingimento de específicos propósitos estatais.

É por isso que se pode afirmar que a capacidade de certas normas tributárias influírem nos comportamentos dos sujeitos submetidos aos seus desígnios, fato já visto alhures, permite que algumas delas se tornem, em determinadas ocasiões, verdadeiros instrumentos de indução econômica, conclusão a que também chega Martha Leão quando apregoa que quaisquer exações causam efeitos sobre os atos daqueles a quem são impostas, tendo feição indutora as que se fundamentam especialmente, de acordo com decisão legislativa, no intento nítido de se provocar uma ação ou omissão do indivíduo referido, julgadas, nesses casos, importantes para a sociedade (2014, p. 30). Expressam, por exemplo, tipo de regra instituída com o fim de se induzirem contribuintes as medidas que elevam a tributação de artigos importados, almejando beneficiar o comércio de gêneros nacionais, ou diminuem os tributos incidentes sobre as exportações, mirando aumentar o seu fluxo e a competitividade dos produtos brasileiros no panorama internacional.

Tudo isso para demonstrar que o preceito imunizante inscrito no art. 150, VI, “d”, da Carta Magna, constitui disposição com manifesto caráter indutor na medida em que se presta à consecução de finalidades constitucionais por intermédio da concessão de incentivos materializados na impossibilidade de se editarem impostos que tenham como fato gerador o

⁶⁵ Definindo as regras tributárias indutoras, Schoueri averba que: “Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. **O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador.** Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito.” (2005, pp. 43-44, grifo nosso)

suporte fático imune, abarcando situações que, em razão das características possuídas, inserem-se no palco onde são estabelecidas as relações jurídicas próprias de um ambiente de mercado, requisito essencial da indução econômica. De outro modo, além de ressaltar os fins sociais encerrados nos objetos aos quais estende o seu conteúdo, a aludida prescrição imunitória produz efeitos no campo em que os agentes privados atuam segundo os princípios da concorrência e da livre-iniciativa, o que implica, considerada a vantagem atribuída, repercussão positiva sobre a atuação desejada.

Dessa forma, a dimensão material da imunidade dos livros, consolidada a insuficiência de se reportá-la à noção de que seria uma espécie de garantia a princípios constitucionais, repousa na circunstância de que se traduz em um mecanismo de promoção dos valores fundamentais da cultura, da educação, da arte e da manifestação de ideias e críticas, contidos nos objetos a que remete o seu dispositivo, por meio da atribuição de estímulos, corporificados na incompetência tributária erigida, a que os contribuintes incorram nas operações imunizadas, cuja inclusão em âmbito privado, com a decorrente submissão às suas regras de organização, dá ao mandamento imunitório esquadrinhado contornos indutores, transformando-o em ferramenta de ação no domínio econômico, conjuntura que traz consequências, como se verá, ao alcance de suas disposições.

2.3 ALCANCE

O exame da fundamentação da imunidade tributária, afora o fornecimento do substrato básico imprescindível para o correto entendimento do aspecto substancial que lhe subjaz, assume particular relevância quando da análise do real alcance das suas diretrizes normativas. Acerca dessa discussão, costuma-se aduzir que o conteúdo protetivo dos preceitos imunizantes deveria se estender a todas aquelas situações que fossem necessárias à efetivação do valor constitucional que carregam em seu bojo. A garantia ao exercício de algum direito individual, justificação que lhes é concedida pela doutrina clássica, exigiria, sob pena de ser vulnerado, que as previsões imunitórias tivessem sempre eficácia ampla, cenário que somente seria viabilizado se o texto que as consagra fosse interpretado conforme o critério teleológico, cuja orientação finalística possibilitaria ao hermeneuta que concretizasse, na visão dos estudiosos tradicionais, o princípio fundamental por elas informado.

A aplicação do raciocínio acima esboçado à imunidade tributária disposta no art. 150, VI, “d”, da Lei Maior, conduziria a que se tivesse uma percepção igualmente abrangente das suas disposições, que, além de tornarem imunes os livros, jornais, periódicos e o papel em que são impressos, abarcaria, a fim de se realizarem as finalidades constitucionais a que se destinam, todos os outros insumos e maquinários utilizados na sua produção e, também, os demais serviços prestados ao longo da sua fabricação e comercialização. Baseando-se na mesma concepção, a única compreensão dos objetos, aos quais se refere a citada regra, compatível com a exigência de se salvaguardar a liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, justificação que lhe é dada pela corrente clássica, seria a de que qualquer publicação que constituísse uma forma idônea de circulação de ideias e críticas, sendo irrelevantes para tal caracterização os juízos morais acerca do conteúdo propagado, encontrar-se-ia albergada em seu significado e afastada da tributação, ainda que o suporte material destinado à sua confecção fosse diverso do papel.

Discorrendo sobre o alcance dos dispositivos imunizantes, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo apregoam que eles deveriam ser encarados através de uma ótica sistêmica dentro do ordenamento constitucional em que se inserem, de modo que se colocassem em conformidade com os princípios basilares que os norteiam, vetores, em suas lições, da interpretação das normas jurídicas. Conseqüentemente, um entendimento amplo do mandamento imunitório se imporia, até porque seria o meio singular de se resguardarem os valores essenciais que o fundamentariam⁶⁶. Por outro lado, Carrazza defende que as imunidades tributárias deveriam ser interpretadas sempre favoravelmente ao contribuinte, já que expressariam a vontade do constituinte de pôr certos direitos de especial conotação política, social e econômica ao largo do poder impositivo. Todos os casos de incerteza relativos à verdadeira extensão da proibição à edição de impostos, portanto, seriam resolvidos em prol do destinatário da regra imunizadora, recorrendo-se à máxima *in dubio pro libertate*⁶⁷.

Voltando a atenção à disposição imunizante dos livros, Hugo de Brito Machado prega que a sua substância deveria ser compreendida de acordo com o sentido finalístico das situações

⁶⁶ Sobre a problemática, Machado e Machado Segundo asseveram que: “Guiados pelo elemento sistêmico, verificamos que a regra imunizante deve estar em sintonia com as demais normas da Constituição, especialmente com aquelas que consagram os direitos e garantias fundamentais, vetores da interpretação de qualquer norma de nosso ordenamento. E assim, **inevitável será a conclusão de que a interpretação abrangente da norma imunizante é a única forma de preservar tais garantias fundamentais** [...]” (2005, p. 118)

⁶⁷ Tratando da interpretação da regra imunizante do livro, Carrazza consigna que: “Haverá, é certo, situações de dúvida, que deverão ser solvidas no sentido da imunidade, que, insistimos, garante a liberdade de pensamento. Neste particular, vigora o preceito *in dubio pro libertate*.” (2013, p. 923)

fáticas que imuniza, o que implicaria frustração da liberdade de transmissão de pensamentos e críticas, valor que orienta à referida prescrição jurídica, acaso fossem tributados quaisquer dos meios necessários à fabricação dos objetos imunes ou quaisquer dos serviços indispensáveis à sua produção, circulação e distribuição. A concretização da garantia fundamental ao livre fluxo de ideias, da qual o preceito examinado seria portador, dependeria, pois, da imunização de todos os insumos, ferramentas e equipamentos utilizados na confecção dos livros, jornais e periódicos, e do trabalho prestado com vistas à sua elaboração⁶⁸.

Tal conclusão assentaria, por ressaltar principalmente o elemento teleológico quando da interpretação da imunidade tributária do livro, a incapacidade de o recurso ao método literal, neste caso, apreender a totalidade do universo significativo da respectiva norma, até porque deixaria desamparadas realidades factuais cuja não tributação é imprescindível, conforme dispõe parcela dos autores, para a proteção da liberdade de expressão (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, 2005, pp. 126-127). A necessidade de se erigirem barreiras à utilização do tributo como mecanismo de embaraço à disseminação de informações e críticas em sociedade seria irreconciliável com formas de exegese jurídica que impedissem a realização dessa finalidade, motivo pelo qual as previsões imunizantes rechaçariam a mera compreensão gramatical de seus termos. Carrazza, por exemplo, crava, em direção semelhante, que uma interpretação rigorosa e textual da diretriz imunitória do art. 150, VI, “d”, da Magna Carta, poderia levar a que o hermeneuta proferisse decisões contrárias aos princípios que a aludida regra visa resguardar⁶⁹.

Há quem conceba, inclusive, a noção de que a concretização da liberdade de expressão, tal como colocada pela redação constitucional, apenas ocorreria se o dispositivo imunitório dos livros abrangesse também mídias não escritas de transmissão de ideias e pensamentos. Desse

⁶⁸ Tecendo considerações a respeito da extensão do preceito imunitório do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, Hugo de Brito Machado dispõe que: “A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título, de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. **Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.**” (2010, pp. 306-307, grifo nosso)

⁶⁹ Para Carrazza: “[...] uma interpretação teleológica do Texto Supremo só viria ao encontro dos objetivos constitucionais de democratizar a cultura e a divulgação do pensamento. Lembramos que o intérprete, ou o aplicador, se quiser evitar resultados absurdos, deverá guiar-se, sempre, pela *ratio juris*. Ao invés, **uma interpretação rígida e literal da alínea "d" pode ensejar decisões incompatíveis com os valores culturais protegidos, preservados e encorajados pela Constituição neste dispositivo.**” (2013, pp. 910-911, grifo nosso)

modo, os direitos ao ensino e ao recebimento de informações só restariam viabilizados se programas educativos e culturais veiculados em rádios e televisão fossem imunizados contra a instituição de impostos. Aires Fernandino Barreto e Paulo Aires Barreto, posicionando-se em sentido favorável a essa tese, alegam que o princípio da isonomia exigiria a extensão aos jornais falados e televisionados da imunidade tributária estudada, dado que a oneração fiscal desses meios poderia dar vazão a uma espécie de marginalização daqueles que não sabem ler, privilegiando, injustamente, quem teve acesso à instrução básica (1999, p. 89).

Advém, aliás, da ideia segundo a qual o significado protetivo da norma imunizante necessitaria de um entendimento compossível com a garantia à livre circulação de pensamentos a concepção de que os objetos por ela contemplados devem ser compreendidos a partir de seu conteúdo determinante, razão pela qual, apesar de fugirem da compreensão tradicional que se tem de um livro, álbuns de figurinhas e revistas de colorir, por exemplo, tratando-se de veículos educacionais e recreativos, encontrar-se-iam abarcados pela referida imunidade. O mesmo raciocínio acarreta, ainda, a prevalência da finalidade cultural das obras a serem imunizadas sobre a sua forma, desvinculando-as do papel como elemento primordial de sua fabricação, convicção à qual adere Carrazza, que aduz ter sido a palavra “livros”, à semelhança dos outros signos nominais presentes no dispositivo imunitório analisado, empregada pelo texto constitucional com definição que não se limita à conceituação clássica de que se resumiriam em um conjunto de folhas impressas, encadernadas e com capa⁷⁰. Em verdade, o marco distintivo da sua aceção residiria na circunstância de funcionarem como instrumentos de transmissão de arte e críticas, seja qual for o suporte material utilizado.

Por um lado, pode-se dizer que a construção do conceito dos objetos aos quais se refere a citada regra imunitória de acordo com a perspectiva acima desenhada conduz a que algumas publicações, a despeito de estarem materializadas numa reunião de páginas destinadas a registrarem escritos quaisquer, sejam excluídas da proteção contra a tributação de que ora se trata. Tal recorte se deve, máxime, ao fato de que nem todos os livros, apreendidos consoante a significação que os dicionários lhes dão, prestam-se a ser mecanismos de difusão cultural ou de circulação de ideias. É por esse motivo que Baleeiro defende a impossibilidade de se estenderem

⁷⁰ Acerca do significado da expressão “livros”, Carrazza defende que: “Segundo estamos convencidos, a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos do pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*.” (1997, pp. 126-127)

efeitos imunizantes a folhas de escrituração, boletins comerciais, catálogos e anúncios com propósito exclusivamente mercantil, os quais, dissociados de finalidades educacionais ou artísticas, não se inserem, em sua visão, no espectro significativo das expressões consignadas na redação da mencionada imunidade (1993, p. 92). De modo idêntico, papéis de luxo ou de preço elevado, usados em edições confeccionadas, geralmente, para colecionadores, não estariam protegidos contra a imposição de impostos, haja vista a inadequação desses meios ao fim perseguido pela prescrição imunizadora⁷¹.

Por outro lado, a mesma noção finalística dos itens imunizados pelo dispositivo constitucional examinado, desgarrada de alusões à sua forma como critério de caracterização, justifica, para parte majoritária dos estudiosos, a inclusão dos livros digitais no âmbito fático por ele abarcado⁷². Embora tenham suporte eletrônico, fisicamente diferente do papel, as operações de industrialização e comercialização nas quais se encontram envolvidos estariam fora do alcance de eventuais exações fiscais em decorrência de eles se consubstanciarem em legítimos veículos de transmissão de ideias, fim que demarca, conforme os defensores dessa corrente, as publicações merecedoras da imunidade tratada. Carrazza assevera, neste sentido, que a regra imunitória não deveria permanecer à margem da marcha histórica, excluindo de sua proteção os modernos meios de circulação de pensamentos, sob pena de, com o passar do tempo, tornar-se letra morta em razão da assimetria que surgiria entre o conteúdo normativo e a realidade que pretende regular (2013, p. 924).

Em absoluto, além das motivações acima expendidas, que fornecem relevante substrato argumentativo à tese de que a imunidade também contempla os livros digitais, não se pode deixar de considerar que, em nenhum momento, o Texto Magno exclui tais aparelhos da ressalva à imposição tributária por ele erigida. O papel imunizado pelo citado dispositivo jurídico refere-se apenas ao insumo comumente consumido na confecção dos objetos a que a sua redação alude, os quais são reportados com acepção de gênero, não havendo qualquer impedimento a que nele se

⁷¹ Segundo Baleeiro: “[...] supomos que a lei poderá restringir a caracterização do papel para livros, periódicos e jornais, **excluindo aquele que, embora destinado a esses fins, se revista de caracteres mais compatíveis com a intenção do luxo ou do espírito frívolo de coleção, nem sempre coincidente com a cultura e a liberdade do pensamento, ou pelo menos com a democratização de ambas.**” (2010, p. 579, grifo nosso)

⁷² Sobre dessa problemática, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo concluem: “Desse modo, **como os livros eletrônicos nada mais são que a nova forma assumida pelo livro, não configura “integração por analogia” nem “interpretação extensiva” a tese que defende sua imunidade.** A Constituição Federal refere-se a livros, e livros eletrônicos são livros. Assim, restringir a imunidade constitucional aos livros de papel somente é fazer distinção onde o legislador não fez, prática condenada até pelos mais formalistas dos hermeneutas.” (2005, p. 117, grifo nosso)

incluam publicações eletrônicas literárias ou noticiosas. Ademais, a circunstância de haver suportes de escritos digitais mais acessíveis a determinados segmentos populacionais, que, em virtude de alguma dificuldade física, não conseguem manusear os formatos tradicionais, leva a que se lhes estenda a apontada previsão imunitória por expressa exigência do princípio da isonomia, representado notório contrassenso constitucional tornar tão só modelos clássicos de livros imunes, enquanto audiolivros para deficientes visuais, por exemplo, são tributados⁷³.

Partindo dessas reflexões, assentou-se, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, a extensão da imunidade do art. 150, VI, “d”, da Carta Política, às mídias eletrônicas estudadas, conquanto tenha havido um período em que se levantaram diversas alegações contrárias à possibilidade de se verem resguardadas da ação do poder tributante. Ricardo Lobo Torres, por esse ângulo, dispunha que a menção feita ao papel pelo preceito imunizante particularizaria o significado das publicações sobre as quais repercute os seus efeitos, restringindo-os somente àquelas que fossem impressas, o que ressaltaria a sua qualidade de ser um mecanismo específico de garantia à cultura tipográfica (2005, p. 301).

Já para outros, o fato de os constituintes originários terem, à época, rejeitado uma proposta de texto imunitório que abarcava ferramentas audiovisuais de difusão de ideias e informações e de manifestação artística, distintas daquelas imunizadas ao longo da tradição constitucional brasileira, também concorreria, adotando-se uma interpretação histórica reveladora do intento restritivo da disposição analisada, para que os livros digitais não fossem abrangidos pelo escopo protetivo da norma em questão⁷⁴, linha de argumentação, por si só, inviável, ante a necessidade de o ordenamento jurídico acompanhar a evolução por que passam as conjunturas

⁷³ Em estudos sobre a tributação da importação de Bíblias contidas em fitas para videocassetes, Carrazza defende concluir: “Como vemos, é o próprio princípio da igualdade que autoriza que, *no mínimo*, se dispense às Bíblias contidas em fitas para videocassetes, em fitas cassetes, em agendas etc. ou acompanhadas desses outros meios de divulgação, o mesmo tratamento jurídico dispensado às Bíblias convencionais. **Também por este caminho chega-se à conclusão de que as *Bíblias eletrônicas* são alcançadas pela mesma imunidade que beneficia as *Bíblias convencionais*. Afinal, a formação religiosa é direito de todos, portadores ou não de deficiências.**” (1997, pp. 138-139, grifo nosso)

⁷⁴ Quanto aos argumentos levantados pela corrente doutrinária que defendia a tributação dos livros eletrônicos, Saraiva Filho discorre: “Assim, diante dessa vinculação dos livros ao papel destinado à sua impressão, entende ou concebe essa corrente que a intenção dos constituintes originários da Carta Política de 1988 seria de só conceder a imunidade de impostos aos livros impressos em papel, posicionamento reforçado, sob o aspecto do método de interpretação histórico, **pelo fato de o Poder Constituinte originário não ter acatado proposta de redação mais ampla do que foi estabelecido pelo artigo 150, VI, d, da carta Política, não abrangendo, explicitamente, os novos meios tecnológicos audiovisuais**, sugestão esta que havia sido encaminhada à Constituinte pelo Instituto dos Advogados de São Paulo [...]” (2018, p. 29)

factuais que ele próprio regulamenta, as quais, não sendo monolíticas, exigem do direito, visto como instrumento de realização de objetivos sociais, a mesma dinâmica que as caracterizam.

Por fim, há de se destacar que a vedação à censura, consagrada na Carta Magna, obsta a que a imunidade tributária dos livros seja condicionada ao exercício de juízos acerca da adequação ou moralidade de seu conteúdo, excepcionados, à evidência, os casos relativos à divulgação de escritos discriminatórios, a cuja circulação seriam opostos óbices constitucionais que dispensariam, inclusive, discussões concernentes à sua tributação. Quanto à problemática ora exposta, Sacha Calmon alerta para a obrigação de o intérprete da referida regra imunizante agir com cautela a fim de evitar que se torne um censor, não lhe cabendo decidir sobre o valor ínsito às publicações a ele submetidas, principalmente quando diante de obras que, segundo alguns, teriam índole perniciosa (2004, p. 344). É por essa razão que aos livros eróticos, não obstante as restrições morais que muitos impõem à sua existência⁷⁵, estende-se a aludida proteção contra a criação de impostos.

Discutidos os consectários advindos do alcance que grande parte dos tradicionais doutrinadores dá à prescrição imunitória dos livros, ligado, como visto, à fundamentação que lhe subjaz, não se pode deixar de trazer a lume algumas incongruências que exsurtem do entendimento de que, prestando-se à garantia do exercício do direito à livre manifestação de ideias, a sua eficácia deveria ser sempre ampla. Em primeiro lugar, percebe-se que tal raciocínio, malgrado a segurança jurídica perseguida pelo sistema normativo, serve para justificar a inserção de quaisquer situações que tenham relação direta ou indireta com a liberdade de expressão, sob o pretexto de se preservá-la, no contexto fático albergado pelo mandamento imunizante examinado, circunstância bem observada por Cristina Neubern de Faria, para quem a inexistência de um parâmetro interpretativo sólido a ele associado poderia levar, por absurdo, a que fosse concedido, baseando-se apenas em seu critério clássico de exegese, ao terreno utilizado para o plantio de

⁷⁵ Manifestando-se de forma contrária à imunização de algumas obras, Saraiva Filho aduz que: “**As publicações impressas ou eletrônicas evidentemente pornográficas** – que não se confundem com o erotismo artístico, mas as consideradas descaradamente ofensivas por ultrajarem à dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, *caput*, III), e ao senso comum de estética, vistas assim não pelo julgamento individual de determinado indivíduo, administrador ou magistrado, mas pelos valores morais dominantes da sociedade e recebidos pela Carta Magna vigente – **podem não merecer gozar da imunidade tributária por ultrajarem a dignidade dos atores e, sobretudo, das atrizes, colidirem contra os valores da família, estimularem a violência contra as pessoas do sexo feminino (algumas vezes, representando verdadeiras torturas a seres humanos) e serem, iniludivelmente, prejudiciais às crianças, aos adolescentes e jovens**; ou seja, por serem contra tudo isso que a Constituição defende e busca conservar, inclusive exigindo o amparo estatal (CF/1988, art. 1º, *caput*, inciso III; art. 3º, *caput*, incisos I e IV; art. 196; e *caput* dos arts. 226 e 227).” (2018, pp. 40-41, grifo nosso)

árvores destinadas à fabricação do papel de revistas ou a operações referentes ao transporte de suas sementes, recortes da realidade seguramente desbordantes da redação imunizadora (2001, p. 130).

Em segundo lugar, a abrangência que se confere, de forma habitual, ao preceito imunizante abordado desconsidera as decorrências que provêm de ele alcançar eventos típicos de ambiente de mercado, haja vista contemplar objetos normalmente industrializados e comercializados por agentes atuantes em campo subordinado ao mecanismo de preços, à busca pelo lucro e às leis da oferta e da demanda. Deve-se ter em conta que a justificação da imunidade tributária dos livros, como já esmiuçado, encontra-se atrelada à consecução de finalidades públicas, ligadas, sobretudo, à educação, à cultura e à expressão de pensamentos, por meio da concessão de incentivos a que os contribuintes incorram nas condutas almejadas, que, nesse caso, desenrolam-se em âmbito privado. Esse cenário, indicativo do caráter indutor da medida debatida, atrai, conseqüentemente, as limitações e os regramentos próprios da respectiva área, dos quais se destacam os princípios da concorrência e da livre-iniciativa, que, organizando as relações jurídicas estabelecidas no domínio econômico, operam em concerto para a demarcação da extensão do sentido da norma imunitória.

Encarada através de uma ótica sistemática, a previsão imunizante inscrita no art. 150, VI, “d”, da Lei Maior, embora esteja vinculada a valores fundantes da sociedade, sujeita-se a restrições impostas pelas regras constitucionais que disciplinam o espaço financeiro e as atividades dos particulares que nele atuam, o que torna inconcebível dar-lhe interpretação que, concretizando intervenção econômica indevida, sobrepuje as possibilidades semânticas admitidas pelo seu texto. Em verdade, pode-se concluir que a edificação de um parâmetro exegético seguro do dispositivo imunitório citado repousa em extrair da sua redação uma norma que, além de calcada nos fins essenciais que o orientam, seja abalizada pelos princípios específicos da tributação, como, por exemplo, os da legalidade e isonomia, e pelas diretrizes da livre-iniciativa e da concorrência⁷⁶.

⁷⁶ Criticando a ideia de que às imunidades deve sempre ser atribuída eficácia ampla, Cristina Neubern de Faria aduz que: “As vedações ao poder de tributar não visam somente preservar determinadas situações, bens ou pessoas da propalada “voracidade fiscal”, impondo-se-lhes compulsoriamente *interpretação extensiva*, como forma de “pôr a salvo” o maior número de hipóteses que encerrem algum valor constitucionalmente protegido. **Ao se desprezar o elenco constitucional eleito de imunidades tributárias, ampliando-se a cadeia de situações ao infinito dentro da moldura da norma imunizante, estar-se-ia estendendo a hipóteses que devam ser tributadas a não-tributação [...]**” (2001, p. 161, grifo nosso)

Neste sentido, Schoueri, ressaltando que a norma imunizante do livro deriva do concurso das prescrições constitucionais que compreendem a liberdade de expressão e os postulados reguladores da ordem econômica, afora aquela que positiva o seu conteúdo, assevera que a presença de capacidade contributiva no retrato factual esquadrihado, dado que a aludida imunidade abarca operações insertas em seara privada, situação da qual advém a sua feição indutora, age como um vetor disposto em direção contrária ao alargamento da sua eficácia⁷⁷, levando a que o intérprete, ante a necessidade de se respeitar a coerência da Carta Política, provinda de seu ânimo sistematizante, deduza uma solução hermenêutica que esteja em concordância com todo o arcabouço jurídico considerado.

Dessa forma, resta impraticável, conforme acima ilustrado, que se estenda a mencionada proteção contra a imposição de tributos aos maquinários, peças fabris, tintas e demais insumos distintos do papel utilizados na confecção de livros, jornais e periódicos, aos serviços cuja prestação seja indispensável à sua produção e circulação e a meios televisionados ou radiofonizados de transmissão de ideais, vez que não se deve, sob o argumento de se realizarem os valores fundamentais informados pela imunidade investigada, concedê-la a hipóteses não previstas em sua redação, fragilizando os princípios que regulamentam a dimensão econômica, tal-qualmente tutelados pelo ordenamento constitucional em vigor. Não se trata, como se percebe, de uma limitação imposta tão somente pela atividade do exegeta, mas de uma restrição ínsita ao locus ocupado pelo mandamento imunizante no Texto Magno, panorama admitido, inclusive, pela Suprema Corte, consoante se demonstrará.

3. ESTUDO DE CASOS

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, à semelhança daquilo que ainda ocorre nos debates havidos na própria doutrina, já vacilou quanto à amplitude da eficácia da imunidade tributária dos livros, máxime quando diante de controvérsias relativas à possibilidade de tributação de alguns insumos consumidos no processo de fabricação dos objetos imunes, como tinta, cola, fitas plásticas e afins, muito embora, nos últimos anos, tenha consolidado a orientação

⁷⁷ Segundo Schoueri: “Parece correto afirmar que a imunidade concedida aos livros consiste em privilégio constitucional destinado a um conjunto específico e limitado de situações, razão pela qual **o contribuinte, por encontrar-se no campo do Domínio Econômico, está sujeito ao Princípio da Livre Concorrência. Em tal situação, tendo em vista a presença de vetor indicativo da existência de capacidade contributiva e a ausência de um fundamento para a concessão de um privilégio constitucional, uma interpretação ampla da abrangência da referida imunidade torna-se criticável**” (2019, p. 495, grifo nosso)

de que somente assemelhados ao papel estão insertos no âmbito fático contemplado pela respectiva regra. Não obstante ter abraçado distintas posições com relação à sua abrangência ao longo da história, a Corte Máxima nunca deixou de reconhecer a importância que o instituto assume na ordem jurídica, o que pode ser verificado a partir do entendimento que construiu no julgamento da ADI 939, oportunidade em que declarou inconstitucional uma emenda ao Texto Magno que estabelecia a inaplicabilidade ao IPMF do disposto em seu art. 150, VI, sob a alegação de que tais dispositivos se tratam de cláusulas pétreas, imodificáveis, portanto, pelo constituinte derivado⁷⁸.

Por outro lado, ainda que tenha salientado a relevância do preceito imunitório analisado, a Suprema Corte não se eximiu, em certos casos, de reconhecer limites intrínsecos à sua dimensão formal. Concorde com a ideia defendida pelos estudiosos da área, o STF decidiu outrora que a imunidade em questão não alcança contribuições para a seguridade social, já que se refere, de acordo com a conformação que lhe emprestou a Lei Fundamental, apenas a impostos⁷⁹. O Excelso Pretório também considerou inviável que a mesma previsão de incompetência tributária afastasse, à época do julgado, da instituição de tributo destinado ao FINSOCIAL as receitas financeiras obtidas por empresas editoriais com a venda e comercialização de livros, dada a sua índole objetiva, infensa a espécies de exação editadas em função de condição pessoal⁸⁰.

Não se pode negar, porém, que o ambiente mais propício para o surgimento de disputas jurídicas encontra-se no aspecto material da regra abordada, havendo diversos precedentes em que o caráter cultural da obra ou a extensão da imunidade às demais fases da sua produção foram o tema central das discussões. Voltando a sua atenção, por exemplo, ao exame da concepção finalística de livro, sedimentou o STF que o seu enquadramento na hipótese imune correspondente depende de ele se prestar à promoção da arte, da educação e do livre fluxo de pensamentos, motivo pelo qual vedou a tributação de apostilas⁸¹, consideradas, segundo uma ótica teleológica, veículos simplificados de transmissão de conhecimentos e saber.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF. Plenário. Relator: Ministro SYDNEY SANCHES. Data de Julgamento: 15/12/1993. DJ: 18/03/1994.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 342.336 AgR/RS. Segunda Turma. Relator: Ministro EROS GRAU. Data de Julgamento: 20/03/2007. DJ: 11/05/2007.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 252.132/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 14/09/1999. DJ: 19/11/1999.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 183.403/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 07/11/2000. DJ: 04/05/2001.

Convicção semelhante subjaz ao acórdão que julgou o Recurso Extraordinário 221.239, em cujo voto condutor, seguido à unanimidade, assentou-se que os álbuns de figurinhas, conquanto sejam lúdicos e dedicados ao público infantojuvenil, gozam de imunidade tributária, vez que, presentes os fins relacionados à realização da cultura ou da liberdade de expressão, descabe ao intérprete recusar-lhes o tratamento a que fazem jus por força do previsto na referida prescrição imunizante⁸². Desse modo, o exercício de juízos acerca da qualidade educativa da obra, de seu valor artístico e didático ou da importância possuída pelas informações que propaga não pode servir de pretexto argumentativo para excluí-la da garantia constitucional contra a imposição tributante, visto que a censura é rechaçada pela Carta Política.

Raciocínio idêntico foi utilizado pela Suprema Corte para justificar julgado contrário à possibilidade de calendários comerciais se verem resguardados do poder impositivo do Estado⁸³. Considerou-se que tais objetos são incompatíveis com o significado constitucionalmente atribuído aos periódicos albergados pelo mandamento imunitório em virtude de não se destinarem à difusão de críticas ou ideias. À análoga conclusão chegou o Tribunal quando examinou a viabilidade jurídica de municipalidades tributarem encartes de natureza exclusivamente propagandística, distribuídos junto a jornais, caso em que, atestando a inexistência de vínculos com a educação e a cultura, valores fundamentais que orientam a imunidade do livro, permitiu a cobrança do respectivo imposto sobre as espécies citadas⁸⁴.

Entretanto, entendeu o STF, em direção diversa daquela que se poderia alcançar com base na tendência jurisprudencial concretizada no período, que os serviços prestados por empresa jornalística na transmissão de propagandas comerciais nos periódicos por ela confeccionados estão imunes ao ISS exigido pelos municípios. No julgamento do RE 87.049, por exemplo, restou definido que a extensão da imunidade tributária aos anúncios veiculados em jornais seria imprescindível para a manutenção da sua venda a preços baixos⁸⁵, cruciais para a maximização da comunicação de informações e da divulgação de trabalhos, artigos e críticas, fim, à evidência, perseguido pelo ordenamento constitucional. A sobrevivência das gazetas, neste sentido, seria

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 221.239/SP. Segunda Turma. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Data de Julgamento: 25/05/2004. DJ: 06/08/2004.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.633/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CORDEIRO GUERRA. Data de Julgamento: 15/12/1978. DJ: 16/03/1979.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 213.094/ES. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 22/06/1999. DJ: 15/10/1999.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.049/SP. Plenário. Relator: Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE. Data de Julgamento: 13/04/1978. DJ: 01/09/1978.

obviada acaso a publicidade que lhe é inerente pudesse sofrer com a criação de exações sobre ela incidentes.

Deve ser destacada, também, a situação de particular interesse representada pelas listas telefônicas na jurisprudência do STF, às quais não se estendia, em um primeiro momento, a proteção contra impostos estatuída pelo preceito imunizante, como se pode depreender, inclusive, daquilo que foi estabelecido pela Corte na apreciação do RE 104.563, caso em que se fixou a possibilidade de serem tributadas em decorrência do fato de que não se consubstanciariam em publicações com teor cultural ou educacional produzidas em prol do desenvolvimento intelectual, moral e técnico da população, finalidade determinante para a concessão de imunidade tributária⁸⁶. Posteriormente, instado a se manifestar com relação ao assunto ora exposto, o Plenário do Tribunal, pacificando a controvérsia, assentou que a edição de catálogos telefônicos, ainda que cuidem somente de informações genéricas ou específicas, desprovidas de caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, está imune ao ISS em razão do inegável interesse público por eles materializado⁸⁷.

Debruçando-se, agora, sobre a extensão da imunidade aos insumos que, distintos do papel, são utilizados na confecção de livros, jornais e periódicos e às operações contidas nas demais etapas da sua fabricação, construiu a Suprema Corte orientações díspares ao longo da sua existência. No acórdão que julgou o Recurso Extraordinário 102.141, a Segunda Turma do Excelso Pretório deu à diretriz imunitória estudada exegese de efeitos amplos a fim de nela se incluíssem os serviços de composição gráfica, redação, atualização, correção e revisão de obras literárias ou científicas⁸⁸, baseada na compreensão de que os objetos a que o dispositivo imunizante alude não podem ser vistos apenas como produtos acabados, mas como o conjunto dos processos que os compõem, em função da necessidade de se promoverem os valores essenciais que encerram, noção que vai ao encontro das concepções defendidas por expressiva parcela da doutrina quanto ao tema.

O panorama acima desenhado foi desfeito, porém, quando do julgamento do RE 174.476, ocasião em que o Tribunal Pleno consolidou o entendimento de que, em se tratando de insumos,

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 104.563/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro OSCAR CORRÊA. Data de Julgamento: 08/04/1986. DJ: 05/09/1986.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 101.441/RS. Plenário. Relator: Ministro SYDNEY SANCHES. Data de Julgamento: 04/11/1987. DJ: 19/08/1988

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 102.141/RJ. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS MADEIRA. Data de Julgamento: 18/10/1985. DJ: 29/11/1985.

só o papel e os materiais a ele similares estão imunes à tributação⁸⁹, motivo pelo qual afastou da exigência de tributos, no caso em exame, os filmes fotográficos, sensibilizados e não impressionados destinados à elaboração de livros. Conseqüentemente, reconhecidas as limitações imanescentes à redação da mencionada previsão imunitória, afirmou-se o descabimento de conferir-lhe interpretação demasiadamente abrangente para que nela se insiram todos os petrechos consumidos na produção das publicações imunizadas, constituindo tal decisão um dos paradigmas jurídicos aplicáveis até hoje às causas que, relativas ao alcance da imunidade analisada, são postas ao conhecimento da Corte.

Alicerçado nos argumentos anteriormente expendidos, o Supremo Tribunal Federal declarou estarem cobertas pela regra imunizante do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, as operações de importação de filmes de laminação usados para conceder resistência às capas de livros⁹⁰. Concluiu-se, na mesma direção, pela imunização dos papéis fotográficos e para artes gráficas⁹¹ integrados às obras literárias ao decorrer da sua fase produtiva, porquanto assemelhados ao único insumo protegido contra eventuais exações fiscais pelo preceito de que ora se trata. No entanto, a Corte já negou, por diversas vezes, tratamento imune a itens utilizados na fabricação de publicações científicas e noticiosas por não considerá-los compreendidos nas possibilidades significativas admitidas pelo conceito de papel, sendo exemplos de componentes por ele não abarcados a tinta⁹², o parque gráfico⁹³, as máquinas grampeadoras⁹⁴, as chapas de gravação⁹⁵, as fitas plásticas, a cola, os limpadores e os reveladores de filmes fotográficos⁹⁶.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 174.476/SP. Plenário. Relator: Ministro MAURÍCIO CORRÊA. Data de Julgamento: 26/09/1996. DJ: 12/12/1997.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 392.221/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 18/05/2004. DJ: 11/06/2004.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 276.842 ED/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 09/10/2001. DJ: 15/03/2002.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 346.771 AgR/RJ. Segunda Turma. Relator: Ministro NELSON JOBIM. Data de Julgamento: 19/11/2002. DJ: 19/12/2002.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 215.798/RS. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 16/12/1997. DJ: 27/03/1998.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 1.100.204 AgR/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 29/05/2018. DJ: 13/06/2018.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 244.698 AgR/SP. Primeira Turma. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Data de Julgamento: 07/08/2001. DJ: 31/08/2001.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 372.645 AgR/SP. Primeira Turma. Relatora: Ministra CARMÊN LÚCIA. Data de Julgamento: 20/10/2009. DJ: 13/11/2009.

Ademais, não são outras as razões por que o Tribunal recusa a extensão da referida imunidade tributária à prestação de serviços de composição gráfica⁹⁷, atinentes à confecção de fotólitos, e àqueles desempenhados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel empregado na sua impressão⁹⁸. Em verdade, pode-se dizer que a jurisprudência do STF, concretizada a partir da circunstância de que a prescrição imunitória se restringe somente aos objetos nela inscritos e aos insumos semelhantes ao papel, além de prestigiar a segurança jurídica, por ter configurado parâmetro claro de exegese, é consentânea com as limitações advindas da própria natureza da regra examinada, que, embora seja informada por valores fundantes do Estado, submete-se, como já investigado, à ação dos postulados reguladores da atividade econômica, dado que atuante em campo reservado aos agentes privados. A sujeição aos limites impostos pelos princípios da concorrência e da livre-iniciativa impede que se dê ao mandamento imunizante eficácia que transborde das situações que seguramente fogem à tributação.

Por fim, a Suprema Corte, pondo termo a um inflamado debate doutrinário que há muito se arrastava, decidiu que aos livros digitais e audiolivros⁹⁹ também é garantida a proteção contra a imposição de tributos. Assentou-se a conclusão de que a interpretação das imunidades tributárias não deve permanecer imóvel em face da evolução trazida pela passagem do tempo, ante a necessidade, sobretudo, de se evitar o esvaziamento de seu conteúdo, prevenindo a ocorrência de um descompasso material entre as suas disposições e o contexto factual que pretendem regular. Dessa forma, imbuído da noção de que as obras imunizadas pela previsão perquirida são aquelas capazes de democratizar a educação e a cultura, enaltecendo as finalidades sociais a cuja consecução se prestam, o Tribunal declarou imunes, por transmitirem ideias e pensamentos, tais meios eletrônicos. Solidificou-se que a menção feita pela Lei Maior ao papel não serve, em momento algum, para demarcar o sentido constitucional dos demais objetos merecedores do preceito imunitório, de modo que o “corpo mecânico” no qual são fixados constitui somente um elemento acidental da sua definição, não sendo determinante para o seu enquadramento nas hipóteses imunizantes.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 229.703/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. Data de Julgamento: 16/04/2002. DJ: 17/05/2002.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 530.121 AgR/PR. Primeira Turma. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Data de Julgamento: 09/11/2010. DJ: 29/03/2011.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 330.817/RJ. Plenário. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 08/03/2017. DJ: 31/08/2017.

No mesmo julgamento, o STF, com base no argumento de serem essenciais para a sustentação dos livros digitais e dos audiolivros, estendeu aos aparelhos destinados especialmente à sua reprodução os efeitos repercutidos pela norma de imunidade, raciocínio que justificou, por outro lado, a exclusão de equipamentos multifuncionais, como, por exemplo, os celulares, do âmbito fático por ela abrangido, vez que utilizados para propósitos distintos do fim específico de servirem de suporte a obras eletrônicas, característica que, negando a sua exclusividade, afasta-os do entendimento jurídico ora esposado. Não se pode deixar de mencionar que, invocando razões idênticas às que emergem do Recurso Extraordinário 330.817, acima citado, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em caso diverso, o caráter imune dos componentes eletrônicos integrantes de unidade didática com fascículos impressos¹⁰⁰. Consolidou-se que o fato de comporem material complementar ao conteúdo de publicações editadas com o fito de se promoverem valores relacionados à educação e à cultura, representando elementos indispensáveis ao conjunto encerrado no produto final, leva a que estejam albergados da imposição de impostos.

CONCLUSÃO

Conquanto tenha sido acertado, durante certo tempo, assentar o fundamento da imunidade tributária dos livros na circunstância de que se volta à proteção do exercício dos direitos relacionados à manifestação do pensamento, à educação e ao acesso à cultura, máxime quando havia fundado receio, justificado pelas práticas repressivas do Governo Vargas, de que o Estado pudesse se valer da tributação para embaraçar a circulação de ideias que lhe eram críticas, tal noção se afigura insuficiente para explicar, atualmente, a dimensão material que subjaz ao referido preceito imunizante na medida em que ignora as consequências advindas do lócus que ele ocupa no sistema jurídico e não apreende corretamente a evolução por que o ordenamento constitucional passou nas últimas décadas, desconsiderando, por óbvio, o seu caráter dinâmico.

Conforme já visto, a sobrevivência do regime democrático inaugurado pela Carta Política de 1988 retira parcela expressiva do contexto histórico que sempre foi utilizado pela doutrina clássica para situar a imunidade, forjada em resposta a um período de exceção, como uma ferramenta de que a ordem jurídica dispõe para garantir valores humanos fundamentais. Além disso, embora os objetos imunizados pelo mencionado mandamento constituíssem, no século

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 595.676/RJ. Plenário. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 08/03/2017. DJ: 18/12/2017.

passado, as principais ferramentas por que os pensamentos circulavam em sociedade, há hoje inúmeros mecanismos diversos através dos quais o mesmo mister é desempenhado, alguns, inclusive, tributados, como são os casos da televisão por assinatura, dos cinemas e dos teatros, arremate que permite atestar a contradição presente na ideia de que, reportando-se somente a livros, jornais e periódicos, tal comando imunizante protegeria a liberdade de expressão em todas as suas específicas formas de exteriorização.

Por outro lado, deve-se ter em conta que apenas a tributação desarrazoada é capaz de opor óbices ao exercício de direitos individuais, senão restaria inviável a imposição de quaisquer exações sobre conjunturas factuais que com eles se relacionam, tornando, por exemplo, inconstitucional, por recair sobre a garantia à propriedade, a cobrança de IPTU. A adoção de raciocínio idêntico levaria, inclusive, a que se concluísse pela violação dos próprios valores básicos derivados da educação e da cultura, uma vez que diversos dos meios pelos quais se materializam são onerados. Ocorre que o sistema jurídico já possui instrumentos destinados a repugnar manifestações abusivas de poder fiscal, dos quais são exemplos os princípios da seletividade, que, na espécie, impediria, acaso fossem tributadas, a aplicação de alíquotas altas às operações comerciais relativas a livros, jornais, periódicos e ao papel empregado na sua impressão, produtos tidos por essenciais, e da proibição ao efeito de confisco, cenário que indica, à evidência, a desnecessidade de se reportar à analisada imunidade como uma maneira de se resguardar o livre fluxo de pensamentos.

Tal arremate, longe de desvencilhar a imunidade do art. 150, VI, “d”, da Magna Carta, da liberdade de expressão, acaba por demonstrar que a relação que mantêm desenvolve-se de modo distinto daquele que é aduzido pela doutrina tradicional. Em verdade, aquilo que se ressalta na dimensão material da previsão imunitória é a circunstância de que, através da concessão de incentivo, consubstanciado nas barreiras que erige contra a tributação, aos contribuintes a que se dirige, presta-se à promoção da educação, da cultura e da manifestação de ideias, cujos valores que exaltam estão encerrados nas obras literárias e artísticas postas à margem do poder impositivo do Estado. Dessa forma, pode-se dizer que a citada prescrição imunizante constitui um relevante instrumento tributário, de que se vale o ordenamento constitucional, voltado, sobretudo, à consecução de finalidades socialmente perseguidas.

Ademais, é importante dar atenção ao fato de que as operações de industrialização e comercialização de livros, jornais e periódicos, insertas no âmbito protetivo do preceito

imunitório de que se trata, ainda que tais objetos se achem vinculados a fins prestigiados pela ordem jurídica, desenrolam-se com vistas ao lucro daqueles que as praticam. Esse panorama conduz, naturalmente, a que se destaque da imunidade investigada a sua índole indutora, característica de ferramentas atuantes em domínio econômico, já que, conferindo estímulos a que os agentes incorram nas práticas imunizadas, típicas de mercado, produz efeitos em ambiente privado. Assim, superadas as noções de que a regra imunizante em questão se dedica à proteção dos valores fundamentais aos quais está ligada, vez que verificada a insuficiência dessas proposições, convém salientar que o seu aspecto material repousa, em absoluto, na circunstância de que se destina à realização, operacionalizada por meio de indução, de finalidades constitucionais concernentes à educação e à cultura.

A inserção da imunidade dos livros em esfera privada, consoante visto anteriormente, acaba, ainda, por atrair as disposições regulamentares próprias da área, as quais, juntamente à liberdade de expressão e aos postulados gerais do campo tributário, gizam o alcance dos efeitos que possui em cada caso, impossibilitando que se dê ao mandamento imunitório interpretação que ultrapasse as possibilidades semânticas admitidas pelo texto que o consagra na ordem constitucional, assim como defendem os doutrinadores clássicos, para quem a sua eficácia deve ser sempre ampla em decorrência de se orientar pela garantia a direitos individuais. Neste sentido, percebe-se que os princípios da livre-iniciativa e da concorrência, disciplinadores da atividade econômica, agem como vetores negativos impostos à abrangência normativa do comando imunizante.

Deduz-se, portanto, da circunstância de a mencionada imunidade tributária encontrar limites decorrentes do regramento que organiza a atuação privada a conclusão de que insumos distintos do papel consumido na fabricação de livros, jornais e periódicos, como, por exemplo, maquinários do parque editorial, equipamentos grampeadores, tinta, cola e fitas plásticas de amarração, e, também, serviços de composição gráfica e distribuição das obras imunizadas, desbordantes da significação possível da redação do dispositivo, não estão albergados do poder impositivo do Estado, sob pena de se legitimar intervenção indevida no domínio econômico. Tais restrições, inclusive, foram abalizadas pelo Supremo Tribunal Federal, que, pacificando diversas disputas jurídicas, formou jurisprudência no sentido de que, em se tratando de insumos, apenas aos materiais similares ao papel utilizado na confecção das publicações imunes é conferida a imunidade.

BIBLIOGRAFIA

ADAMY, P. Instrumentalização do Direito Tributário. In: FOLLONI, A., et al. **Fundamentos do Direito Tributário**. [S.l.]: Marcial Pons, 2012.

_____. As Imunidades Tributárias e o Direito Fundamental à Educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2011.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, A. Imunidades e isenções tributárias. **RDtributário 1/67-100**, São Paulo, 1977.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORGES, J. S. M. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRAGA, R. X. V. A capacidade social como critério de concretização das imunidades tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, p. 27-46, 2015.

BRASIL. Constituição de 1824. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**, 1824.

_____. Constituição de 1891. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**, 1891.

_____. Constituição de 1934. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**, 1934.

_____. Constituição de 1946. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**, 1946.

_____. Constituição de 1967. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**, 1967.

_____. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF. Plenário. Relator: Ministro SYDNEY SANCHES. Data de Julgamento: 15/12/1993. DJ: 18/03/1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 1.100.204 AgR/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 29/05/2018. DJ: 13/06/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 101.441/RS. Plenário. Relator: Ministro SYDNEY SANCHES. Data de Julgamento: 04/11/1987. DJ: 19/08/1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 102.141/RJ. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS MADEIRA. Data de Julgamento: 18/10/1985. DJ: 29/11/1985.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 104.563/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro OSCAR CORRÊA. Data de Julgamento: 08/04/1986. DJ: 05/09/1986.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 174.476/SP. Plenário. Relator: Ministro MAURÍCIO CORRÊA. Data de Julgamento: 26/09/1996. DJ: 12/12/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 183.403/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 07/11/2000. DJ: 04/05/2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 213.094/ES. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 22/06/1999. DJ: 15/10/1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 215.798/RS. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 16/12/1997. DJ: 27/03/1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 221.239/SP. Segunda Turma. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Data de Julgamento: 25/05/2004. DJ: 06/08/2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 229.703/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. Data de Julgamento: 16/04/2002. DJ: 17/05/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 244.698 AgR/SP. Primeira Turma. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Data de Julgamento: 07/08/2001. DJ: 31/08/2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 252.132/SP. Primeira Turma. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 14/09/1999. DJ: 19/11/1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 276.842 ED/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 09/10/2001. DJ: 15/03/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 330.817/RJ. Plenário. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 08/03/2017. DJ: 31/08/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 342.336 AgR/RS. Segunda Turma. Relator: Ministro EROS GRAU. Data de Julgamento: 20/03/2007. DJ: 11/05/2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 346.771 AgR/RJ. Segunda Turma. Relator: Ministro NELSON JOBIM. Data de Julgamento: 19/11/2002. DJ: 19/12/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 372.645 AgR/SP. Primeira Turma. Relatora: Ministra CARMÊN LÚCIA. Data de Julgamento: 20/10/2009. DJ: 13/11/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 392.221/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 18/05/2004. DJ: 11/06/2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 530.121 AgR/PR. Primeira Turma. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Data de Julgamento: 09/11/2010. DJ: 29/03/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 595.676/RJ. Plenário. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Data de Julgamento: 08/03/2017. DJ: 18/12/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.049/SP. Plenário. Relator: Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE. Data de Julgamento: 13/04/1978. DJ: 01/09/1978.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.633/SP. Segunda Turma. Relator: Ministro CORDEIRO GUERRA. Data de Julgamento: 15/12/1978. DJ: 16/03/1979.

CALIENDO, P. Art. 150, VI, d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. In: MENDES, F., et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARRAZZA, R. A. Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, p. 117-139, 1997.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, P. D. B. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributária Brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 2004.

_____. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Forum, 2018.

COSTA, R. H. **Imunidades Tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

FALCÃO, A. D. A. Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social. **RDA 66/367-375**, Rio de Janeiro, 1961.

FARIA, M. C. N. D. A interpretação das normas de imunidade tributária - conteúdo e alcance. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, p. 116-162, 2001.

FERNANDINO BARRETO, A.; AIRES BARRETO, P. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

FERREIRA SOBRINHO, J. W. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

GRAU, E. R. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

LEÃO, M. T. **Crériterios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 176. 2014.

MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, H. D. B.; MACHADO SEGUNDO, H. D. B. Imunidade tributária do livro eletrônico. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, 2005.

MENDES, F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAES, B. R. D. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, p. 19-40, 1998.

MORETI, D. A autoaplicabilidade da imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. In: CARRAZZA, R. A., et al. **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

NOGUEIRA, R. B. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. II, 1970.

SARAIVA FILHO, O. O. D. P. A imunidade dos livros e periódicos digitais e seu suporte de fixação à luz da jurisprudência do STF. In: SARAIVA FILHO (Coord), O. O. D. P. **A imunidade do livro digital e do seu suporte de fixação: homenagem ao jurista Hugo de Brito Machado**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 27-53.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1ª. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

_____. Imunidade tributária e ordem econômica. In: GRUPENMACHER, B. T., et al. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São paulo: Dialética, 2011.

_____. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, J. A. D. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São paulo: Malheiros Editores, 2015.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2005.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.