

## RESUMO

A imunidade é instituto de extrema importância em nosso ordenamento jurídico, pois afasta a tributação de fatos considerados relevantes por nosso legislador constituinte. A imunidade tributária do papel, sem dúvida alguma, busca o engrandecimento da cultura e liberdade de expressão, na medida em que favorece a produção e circulação de todo tipo de mídia impressa. A interpretação de nossos tribunais quanto à imunidade do papel tem sido extensiva, buscando a máxima efetividade do desiderato da Constituição na consagração dos direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Imunidade – Tributária – Constituição – Constitucional – Papel – Interpretação – Direitos Fundamentais.

## ABSTRACT

Immunity is an extremely important institution in our legal system because it departs the taxation of factors deemed relevant by our constitutional legislator. The tax immunity of the paper, without any doubt, seek the advancement of culture and freedom of expression, in that it promotes the production and circulation of all types of printed media. The interpretation of our courts in the immunity of the paper has been extensive, seeking the maximum effectiveness of the desideratum of the Constitution in the consecration of fundamental rights.

**Keywords:** Immunity – Tax – Taxes – Constitution – Constitutional – Paper – Interpretation – Fundamental Rights.

\* Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo, Professor de Direito Constitucional e Direito Tributário do Curso de Graduação em Direito da Universidade Paulista – UNIP, Professor de Teoria do Direito na UniFMU – SP, Especialista em Direito Tributário, Especialista em Formação de Professores e Mestre em Direito Centro Universitário UniFMU em São Paulo.

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Conceito de Imunidade e Breve Histórico

Nosso Constituinte Originário, pela importância do tema, decidiu constitucionalizar uma hipótese de não incidência tributária. Denominou-a de “imunidade”. Diferentemente do que ocorre com as isenções, nas imunidades não há a juridicização do fato gerador. Isto é, o fato no mundo dos fatos, o qual iria gerar uma subsunção à hipótese de incidência, não é relevante para o direito.

Nas isenções há a subsunção, mas a obrigação tributária não se forma. O desiderato constitucional ao imunizar as igrejas, todavia (art. 150, VI, “b”, CF), foi além da mera isenção: até que se modifique a Constituição por uma Emenda, não haverá a cobrança de impostos sobre a atividade essencial das igrejas, como meio jurídico de se incentivar a prática da fé.

Roque Carrazza<sup>1</sup> assevera que a imunidade não deveria estar alocada no Capítulo das “Limitações as Poder de Tributar”, porque não são limitações. São, em verdade, normas constitucionais que ajudam a conformar a competência tributária, e não limitá-la:

Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias.

Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias.

(destaques originalmente do Autor)

A imunidade retira, pois, a possibilidade de um ente federativo instituir impostos sobre igrejas, entidades de assistência social, livros,

jornais, revistas, papéis para impressão destes veículos de leitura, etc. É uma limitação se observada sob o ângulo da diminuição da competência, mas, como dito acima, é uma conformação das competências constitucionais.

Segundo Sabbag<sup>2</sup>, a imunidade tributária é:

norma constitucional de desoneração tributária que, justificada no plexo dos valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante.

Na atual Constituição (art. 150, VI), as imunidades tributárias foram ampliadas para os partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores. Foi também incluído o conceito da ausência de finalidade para estas duas pessoas jurídica mais as entidades assistenciais e de educação.

A imunidade que pretendemos aqui discutir é a do papel, prevista no art. 150, VI, “d”, CF:

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.

Fora do capítulo constitucional das imunidades (art. 150, VI, CF), temos, também, autênticas imunidades tributárias espalhadas pelo texto constitucional:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 725.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 284.

do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: (grifo nosso)

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

...

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; (grifo nosso)

...

LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania. (grifo nosso)

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (grifo nosso)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão,

incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (grifo nosso)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Neste último parágrafo 7º o constituinte quis dizer “imunes” ao grafar “isentas”. Como dito anteriormente, não há em nossa Carta Magna a expressão imunidade tributária. Assim, as normas de impedimento da competência tributária sobre o papel voltam-se para a liberdade de expressão e o acesso à cultura. Pode-se afirmar que os princípios mais valorosos insertos na Constituição, tais como vida e dignidade da pessoa humana, relacionados aos direitos fundamentais, estão presentes essencialmente na imunidade tributária. Pois que as imunidades tributárias são normas de proteção de outros direitos fundamentais e constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos e firmam-se com o teor do art. XIX da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948:

Artigo XIX

Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras.

Assim, verifica-se o reconhecimento de que a imunidade prevista pela Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “d”, tem como

objetivo incentivar a difusão de informações, idéias, cultura e, também, reforçar a liberdade de expressão.

Tais valores estão presentes na Carta Magna nos artigos destacados a seguir os quais protegem as garantias individuais, a liberdade de manifestação de pensamento, de consciência e de crença, seja religiosa ou convicção filosófica ou política, a livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação e a livre a manifestação do pensamento:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; (grifo nosso)

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; (grifo nosso)

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; (grifo nosso)

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (grifo nosso)

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. (grifo nosso)

II produção, promoção e difusão de bens culturais;

IV democratização do acesso aos bens de cultura;

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial,

tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (grifo nosso)

I - as formas de expressão; (grifo nosso)

II - os modos de criar, fazer e viver; (grifo nosso)

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas; (grifo nosso)

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; (grifo nosso)

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. (grifo nosso)

§ 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação. (grifo nosso)

§ 3º - A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais. (grifo nosso)

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal. (grifo nosso)

## CAPÍTULO V - DA COMUNICAÇÃO SOCIAL

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

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

§ 2º - É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

Estes valores expressos na Constituição de 1988 associados à imunidade prevista na não incidência dos impostos ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos traduz a efetiva coerência destes valores e preceitos à prática da limitação ao Estado para que não se utilize do instrumento tributário para cercear estes valores.

As imunidades podem ser subjetivas quando se trata da consideração ao sujeito beneficiado como por exemplo a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, a imunidade dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos e suas fundações, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e as imunidades objetivas ou reais estão relacionadas a determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, embora também beneficiem pessoas. O STF não destoa:

O art. 150, VI, “d”, da C.F. ao cogitar do Papel destinado à impressão de “livros, jornais e periódicos”, está a Constituição Federal cuidando, não apenas em sentido estrito, mas, também, no seu sentido mais amplo, de todos os materiais nos quais são lançados os escritos ou gráficos que compõem aquelas publicações, pois a não se considerar assim, resultará tal exegese em puro esvaziamento do conteúdo da imunidade constitucionalmente assegurada, já que a impressão de “livros, jornais e periódicos” – especialmente na atualidade, em que a técnica desenvolveu recursos os mais variados -, como é notório, não mais se faz apenas em papel, no restrito sentido que se conferia a tal expressão, antes do advento das modernas técnicas de impressão.

RE 174.476.6 Relator Ministro Maurício Corrêa

O efeito da imunidade é sentido, em primeiro lugar, pelo benefício ao consumidor que sofre com a incidência tributária embutida nos preços.

## 1.2 Critérios Possíveis para a Interpretação da Imunidade do Papel na Constituição

O método clássico de interpretação da imunidade parte do pressuposto de que a Constituição é, no fundo, uma lei (embora saibamos que é a lei das leis). Daí a razão para utilização dos critérios utilizados para interpretação de todas as leis em geral. São eles:

a) critério sistemático: nunca interpretar uma norma constitucional isoladamente. Sempre devemos interpretar a norma constitucional como parte de um ordenamento, como parte de um todo. Na Constituição, temos a proteção da propriedade e, ao mesmo tempo, no próprio texto constitucional, a desapropriação. O intérprete, ao ler apenas o art. 5º, XXII, poderia chegar à errônea conclusão de que a propriedade é intangível (deve, portanto, efetuar a leitura com a conjugação do inciso XXIV do mesmo art. 5º - desapropriação). Outro exemplo: o art. 5º, XI, prescreve que a “casa” é asilo inviolável do indivíduo. Mas quem fornece, no ordenamento, o conceito de casa? Resposta: o Código Civil. Deve-se buscar no sistema, como um todo, a interpretação correta da norma constitucional.

b) critério literal ou gramatical: este critério leva em conta a literalidade da lei. Revela que o intérprete não pode desviar-se do que está estritamente escrito na lei. Não é mais recomendável sua utilização para interpretação das imunidades, haja vista os valores cambiantes da sociedade.

c) critério histórico: este critério toma em consideração o momento em que a norma foi produzida. Verifica-se se a norma foi produzida num momento social importante (anseio por liberdade e democracia, por exemplo) ou se a norma foi produzida num momento cultural, político ou econômico mais ou menos relevante.

d) critério teleológico: busca alcançar a finalidade da norma. Busca-se o que quis o legislador quando produziu a norma. É bastante recomendável seu uso na interpretação da palavra “imunidade” e “papel”.

e) método tópico: este método objetiva imprimir à interpretação da Constituição um caráter prático. Parte-se do problema para a norma constitucional, o que faz com que a Constituição seja um sistema aberto de regras e princípios, prontos para acolher o problema.

As normas constitucionais já estariam preordenadas à solução de qualquer problema. Estariam apenas à espera do problema, pois Constituição é um documento político. É uma estrutura aberta, de valores pluralistas e, pois, com certo teor de indeterminação.

O ilustre J. J. Gomes Canotilho<sup>3</sup> critica com veemência este método. Diz que não se pode partir do problema para a Constituição, mas sim desta para o problema, para evitar-se casuísmos. A norma constitucional, para Canotilho, tem sempre primazia, e não pode ser sacrificada em prol do problema.

f) método concretizador: aqui parte-se da norma constitucional para o problema. A Constituição é o elemento primário no processo de interpretação.

A norma constitucional tem um programa normativo (conteúdo do texto normativo) e um domínio normativo (setores que a norma alcança – dados reais). O texto constitucional possui significado vinculado à realidade material que pretende regular. Pode ser um programa ou domínio econômico, social jurídico, dentre outros.

Faz-se uma operação de mediação entre o programa normativo e o domínio normativo. Em seguida, selecionados os dados de realidade, tem-se o significado da norma constitucional. Assim, a norma constitucional alcançará uma medida de realidade.

Por fim, a concretização é feita com o julgamento pelo Judiciário (ou edição de um ato legislativo ou administrativo). A interpretação torna-se concreta, por exemplo,

com uma sentença. O método concretizador finaliza-se com a decisão de um caso jurídico.

g) princípio da supremacia da Constituição: é verdadeiro postulado (um axioma, uma verdade indiscutível e inquestionável). A Constituição, como consabido, está no ápice da pirâmide normativa. A Constituição está acima de toda a legislação do país. Ela vincula hierarquicamente as leis e demais espécies normativas. Somente a Constituição legitima as normas infraconstitucionais. A lei que objetive restringir o núcleo essencial da imunidade será inconstitucional.

h) unidade da Constituição: vozes classificam este princípio, também, como verdadeiro postulado-vetor. A Constituição deve ser entendido como um sistema de normas uno. Todas as normas da Constituição estão reciprocamente implicadas e imbricadas, e devem ser compreendidas harmoniosamente. Não existe norma constitucional inconstitucional. Isto seria uma antinomia ou mesmo aporia. A Constituição é um conjunto de regras e princípios voltados para a unidade.

i) efeito integrador: é um desdobramento do princípio da unidade. As normas constitucionais devem buscar integração (incorporação) das forças políticas, sociais, culturais, etc. Todas devem harmonizar-se, para que a sociedade como um todo alcance harmonia, em todos os setores, sem indícios de autoritarismo.

j) harmonização: no choque entre normas constitucionais ou princípios, um jamais pode ser excluído por outro. Deve haver o sacrifício maior ou menor de um em favor de outro, mas jamais a exclusão de um princípio por outro, ou exclusão de uma norma constitucional por outra. A ponderação é feita através da proporcionalidade (abaixo), isto é, verifica-se se a justa medida pode ser alcançada com a redução de um entendimento e elastecimento de outro.

k) máxima efetividade: a norma constitucional deve ter a mais ampla efetividade (eficácia) social. Os Direitos Fundamentais, por exemplo, devem ser interpretados da maneira mais ampla possível. O papel imune, se destinado à educação e cultura, pode ser imune até na forma eletrônica.

<sup>3</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Edição. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1212.

l) coloquialidade: a Constituição deve ser interpretada, tanto quanto possível, sem tecnicismos, ou seja, em seu aspecto coloquial, pois o legislador constituinte nem sempre foi técnico ao elaborar seu texto. A Constituição é um documento político, feito pelos representantes do povo.

m) razoabilidade ou proporcionalidade: busca a justa medida. É o princípio da ponderação, da harmonização. Busca-se a Justiça, o bom senso, a equidade, a prudência e a moderação. Dever-se-á buscar, sempre, o menor sacrifício para o cidadão na interpretação de uma norma constitucional. Evita-se, também, o excesso de poder. Exemplo: o direito de imagem de uma pessoa pública fica diminuído em relação ao direito de informar. Aplicando-se o princípio da proporcionalidade, tem-se que a pessoa pública tem menos direito à intimidade justamente porque é pessoa pública. Um direito fundamental cede em cotejo com outro, mas nenhum dos dois pode ser aniquilado.

n) a Interpretação Conforme é técnica (critério) utilizada para verificação de compatibilidade da interpretação da norma infraconstitucional em relação à Constituição. O controle da constitucionalidade não é feito somente com relação à conformação da norma infraconstitucional face à Constituição, mas também com relação à interpretação, que deve adequar-se ao texto constitucional.

O art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99, que cuida das ações diretas de inconstitucionalidade e ações diretas de constitucionalidade (abaixo estudadas), faz menção expressa à Interpretação Conforme. A Interpretação Conforme, uma vez exercida pelo STF, vincula todo o Poder Judiciário e a Administração Pública Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

A Interpretação Conforme busca “preservar” uma lei, ou seja, dentre as possíveis interpretações que a lei possibilita, utiliza-se aquela que mais se amolda à Constituição, para que a lei não seja declarada contrária à Constituição. Deve-se escolher a interpretação que mais se aproxime da Constituição. Uma lei não deve ser declarada inconstitucional se puder ser aproveitada e interpretada de acordo com o texto constitucional.

A Interpretação Conforme busca a mens legis. Se a inconstitucionalidade não for evidente, deve-se preservar a lei. Consagra-se um sentido da lei que seja constitucionalmente legítimo, quando a lei apresentar vários significados. No caso de duas interpretações possíveis, deve-se reconhecer aquela que mais se harmonize com o texto constitucional.

A Interpretação Conforme pode ser: i) sem redução de texto; ii) com redução de texto.

i) Interpretação Conforme sem redução de texto – é ato decisório do STF que preserva o texto gramatical da norma infraconstitucional. Excluem-se as interpretações contrárias à Constituição e preserva-se o texto da norma infraconstitucional. Exclui-se um sentido da norma infraconstitucional sem se alterar seu texto. A Interpretação Conforme sem redução de texto pode ser concessiva e excludente. A concessiva confere, dá à norma infraconstitucional determinado sentido que lhe preserve a constitucionalidade. Cria um sentido que lhe preserve a constitucionalidade. O STF determina que determinada norma infraconstitucional **SÓ** será constitucional com determinada interpretação. Na excludente, o STF exclui da norma infraconstitucional sob análise uma interpretação que seria inconstitucional. É uma adequação da valoração. É reduzido o alcance valorativo de determinada norma infraconstitucional. Não reduz-se o texto, mas exclui-se determinada interpretação (ex: art. 90, da Lei nº 9.099/95 – excluiu-se o sentido do referido artigo que não permitia sua aplicação aos processos já iniciados quando da vigência da lei).

ii) Interpretação Conforme com redução de texto – o STF, neste caso, declara inconstitucional determinada terminologia da norma, parte de seu texto. Declara inconstitucional uma expressão ou palavra, preservando o restante da norma para que se torne compatível com a Constituição. Exemplo: a palavra “desacato”, constante do art. 7º, § 2º, da Lei nº 8.906/94 – Estatuto da Advocacia – foi suspensa. Declarou-se que o advogado não tinha a prerrogativa de ofender juiz, podendo, sim, cometer desacato. A referida lei conferia imunidade material ao advogado, ao prescrever que não haveria

desacato se o advogado agisse no exercício de sua atividade profissional. Deu-se ao art. 7º, § 2º, da Lei nº 8.906/94, Interpretação Conforme a Constituição, com redução de texto, em relação ao artigo 133 da Constituição (Advocacia – item 23.3 supra).

Acrescente-se que a Interpretação Conforme não pode desviar-se da expressão literal da lei ou da vontade real do legislador, sob pena de o Tribunal legislar positivamente ao invés de julgar.

Ao lado da Interpretação Conforme temos a Declaração Parcial de Inconstitucionalidade sem redução de texto. Difere-se da Interpretação Conforme porque é ato decisório do Judiciário, enquanto a Interpretação Conforme é técnica interpretativa. A Interpretação Conforme visa “dar” uma interpretação constitucional à lei (técnica de interpretação), enquanto a Declaração Parcial de Inconstitucionalidade sem redução de texto afasta hipóteses de aplicação da lei (lei X é inconstitucional se aplicada a determinada hipótese – técnica decisória). O Tribunal restringe a aplicação. A Interpretação Conforme leva à constitucionalidade de uma interpretação e a Declaração Parcial de Inconstitucionalidade sem redução de texto leva à inconstitucionalidade na aplicação a determinadas hipóteses. Alguns autores afirmam que a Declaração Parcial de Inconstitucionalidade sem redução de texto é meio para se chegar à Interpretação Conforme.

o) interpretação extensiva: esta técnica amplia o conteúdo da norma para além do significado das palavras *prima facie*. A norma que contém a palavra tóxica, por exemplo, é norma em branco e comporta interpretação extensiva, à medida que vão surgindo novas drogas que podem ser abarcadas pelo conceito indefinido e elástico “tóxico”. Tanto as conotações como denotações da norma a ser “estendida” são vagas. A interpretação extensiva difere da analogia. Nesta, a norma é clara e o fato a ser abarcado por uma norma é obscuro. Na analogia, o fato é obscuro, e utiliza-se, para ele, norma já existente. Na interpretação extensiva, ao contrário, a norma é que é vaga, e o fato é claro. A norma, na interpretação extensiva, é apenas elástica para abraçar fato certo e claro.

## 2. MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL E NEOCONSTITUCIONALISMO

As palavras da Constituição não sofrem alteração gramatical, mas seu significado pode variar com o tempo, com a história de um país. A expressão “papel”, sem dúvida alguma, não é a mesma contida na *mens legis* do Constituinte Originário de 1988, até porque a *internet*, *e-mails*, livros eletrônicos e computadores pessoais só surgiram no Brasil a partir de 1990.

Gilmar Mendes<sup>4</sup> assim explica a mutação constitucional:

O estudo do poder constituinte de reforma instrui sobre o modo como o Texto Constitucional pode ser formalmente alterado. Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repara-se, aí, uma mudança da norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional.

A nova interpretação há, porém, de encontrar apoio no teor das palavras empregadas pelo constituinte e não deve violentar os princípios estruturantes da Lei Maior; do contrário, haverá apenas uma interpretação inconstitucional.

Vê-se que a mutação conserva intacta a palavra. Não se altera nenhum caractere do vocábulo. A mutação ocorre em relação à norma que brota da palavra, e não na palavra em si. A mutação constitucional encontra semelhança com a semântica, pela qual o significado de uma palavra na língua sofre translação com o tempo. A semântica pode

<sup>4</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 230.



compreender uma subdivisão, a qual seria a semântica jurídica, campo em que se situaria a mutação constitucional. A mutação constitucional é a alteração de preceitos constitucionais. Muda-se o preceito, não a palavra ou oração.

Carlos Maximiliano<sup>5</sup> atenta para as atribuições do Juiz moderno:

Existe entre o legislador e o juiz a mesma relação que entre o dramaturgo e o ator. Deve este atender às palavras da peça e inspirar-se no seu conteúdo; porém, se é verdadeiro artista, não se limita a uma reprodução pálida e servil; dá vida ao papel, encarna de modo particular a personagem, imprime um traço pessoal à representação, empresta às cenas um certo colorido, variações de matiz quase imperceptíveis; e de tudo faz ressaltarem aos olhos dos espectadores maravilhosas belezas inesperadas, imprevistas. Assim o magistrado: não procede como insensível e frio aplicador mecânico de dispositivos; porém como órgão de aperfeiçoamento destes, intermediário entre a letra morta dos Códigos e a vida real, apto a plasmar, com a matéria-prima da lei, uma obra de elegância moral e útil à sociedade. Não o consideram autômato; e, sim, árbitro da adaptação dos textos às espécies ocorrentes, mediador esclarecido entre o direito individual e o social.

As palavras jurídicas da Constituição são abertas, têm conteúdo aberto. A norma constitucional possui significado variável e aberto a interpretações, muito mais do que as normas jurídicas em geral.

A mutação não se confunde com a simples interpretação, eis que esta extrai da norma um significado, enquanto a mutação cria um novo significado. A mutação está mais para a conotação do que para a denotação. A mutação é mais complexa porque envolve fatores exógenos (valores, cultura, hábito,

tecnologia, história, etc), o que não se verifica na interpretação. A nova realidade social pode, portanto, conduzir o texto constitucional a uma incongruência de suas próprias normas, o que é inadmissível. Somente a mutação pode resolver uma incongruência deste nível, onde a interpretação não mais alcança.

Mas, uma advertência: a mutação tem limites. Jamais podemos entregar o texto constitucional a interpretações que conduzam a mutações casuísticas e alterações profundas dos desígnios do Constituinte Originário. Os intérpretes não são livres para alterar a Constituição sem mandato para tanto, nem usurpar a fala original da Constituição. Além disso, há os limites claros como as cláusulas pétreas, princípios fundamentais, direitos fundamentais, princípios sensíveis, princípios implícitos, dentre outros.

Mutação exterioriza o caráter prospectivo e dinâmico das normas. A mutação constitucional advém justamente do fato de que o STF, supremo guardião da Constituição, interprete o texto de acordo com os valores atuais, atribuindo força normativa e, por outro lado, política e social à CF.

## 2.1 O Papel Eletrônico e Jurisprudência Correlata

O papel eletrônico é novidade irrefreável dos dias modernos. É um suporte para cultura e veiculação de ideias, histórias e conhecimento como o papel que outrora conhecíamos. Todavia, a imunidade ampla não chega ao ponto de imunizar o computador ou leitores multifuncionais (*tablets*), pois a ideia é a desoneração tributária para fomentar a cultura, e não o comércio de produtos eletrônicos.

Os aparelhos que contêm notícias de jornais, livros, revistas e acesso a internet não estão abrangidos pela benesse da mutação interpretativa supra. Estes aparelhos podem servir a vários usos, não se prendendo a nenhum. Não possuem conteúdo próprio. O computador *lap top* ou o *tablet*, em sua essência, é mais um artefato eletrônico do que “papel eletrônico”.

<sup>5</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 49-50.

Situação diferente ocorre com o CD-ROM. O CD-ROM não é vazio de conteúdo, como os *tablets*. Ele é o conteúdo em si mesmo, ele contém o que vende, isto é, contém um livro, um dicionário e assim por diante.

Neste passo, importante consignar o entendimento do STF acerca do CD-ROM e do instituto da imunidade:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”. Precedentes.

2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento.

RE 285870 AgR / SP - SÃO PAULO

Ag Reg no RE 285870

Relator(a): Min. EROS GRAU

Julgamento: 17/06/2008

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

Dje -142 DIVULG 31-07-2008

PUBLIC 01-08-2008

EMENT VOL-02326-06 P - 1078

AGTE.(S): MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

AGDO.(A/S): SARAIVA DATA LTDA E OUTRO(A/S)

Assim, o conteúdo do CD-ROM é imune à cobrança de tributos, como o ICMS, IR, IPI, etc, mas a comercialização do “*corpus mechanicum*”, que é o disco ou a caixinha, estes estão sujeitos, por exemplo, ao ICMS, que é o imposto sobre “mercadorias” (*corpus mechanicum*).

Roque Carrazza<sup>6</sup> não dissente: “Nem todos os livros são abrangidos pela imunidade em tela. Realmente, só são considerados livros, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Em apertada síntese, os que são veículos de pensamento”.

No Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, o Supremo Tribunal Federal foi instado, como Guardião Maior da Magna Carta, a efetuar o controle de constitucionalidade em processo por meio do qual empresa jornalística pretendia que fosse declarada a inexistência de relação jurídica que autorizasse a Fazenda Estadual a exigir-lhe o ICMS na entrada de insumos importados (**filmes fotográficos** a serem utilizados na impressão de suas edições), em face da imunidade tributária estabelecida no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal.

E assim decidiu a Corte, conforme Ementa do acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/12/1997:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 798.

razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normalizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos, como são os filmes e papéis fotográficos.

(Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP)

Este entendimento, após longos arrazoados acerca da liberdade de informação e difusão da cultura, acabou por tornar-se o objeto da Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal, por meio da qual se declarou que:

A IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ABRANGE OS FILMES E PAPÉIS FOTOGRÁFICOS NECESSÁRIOS À PUBLICAÇÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 265.025-1/ES, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se quanto à aplicabilidade da imunidade relativamente à **tinta** utilizada no processo de produção de livros, jornais e periódicos.

E decidiu, por unanimidade dos votos da Primeira Turma, conforme Ementa do Acórdão publicado no Diário da Justiça de 21/09/2001:

ICMS. Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim,

papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.

### 3. CONCLUSÃO

A redação do artigo 150, inciso VI, "d", da Constituição Federal de 1988, não é satisfatoriamente conclusiva em sua literalidade quanto ao alcance da imunidade prevista para o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Não havia previsão, em 1988, do "mundo eletrônico" ou "sociedade digital".

A técnica de interpretação literal das normas jurídicas não se mostra suficientemente adequada ao entendimento do bem tutelado, porquanto a expressão "papel" permite interpretações extensivas ou mutação constitucional de palavras.

Diversas são as técnicas de interpretação das normas jurídicas existentes. Todas, em conjunto, compõem um sistema por meio do qual se tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito.

A imunidade estabelecida pelo artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição de 1988, protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou à entidade. Trata-se, pois, de imunidade objetiva, que se aplica ao bem e não ao sujeito que detém o objeto, razão pela qual desta não se aproveitam o comerciante, o industrial ou o fabricante de papel em relação aos impostos devidos por suas pessoas (renda ou patrimônio). A imunidade, no caso, é da coisa, papel.

A amplitude da imunidade não admite a possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, ao juízo dos valores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete. Assim, desde que delimitado o conceito de “papel”, a imunidade far-se-á presente.

A norma constitucional da imunidade tem alcance longo, isto é, objetiva a cultura, disseminação de ideias, pensamento, conhecimento e, enfim, tudo em torno da dignidade da pessoa humana. Não há mais como o Juiz ou Tribunal quedarem-se inertes ante a modificação estrutural do papel. Se de papel virtual se trata, então de uma nova imunidade se trata!

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão há de ser entendida em sentido finalístico. O objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar quaisquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. 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 seu conjunto todo. O material tanto pode ser uma pequena placa de CD-ROM quanto um autêntico livro eletrônico: não serão tributados!

A imunidade tributária estabelecida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, nada mais é que uma das formas de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais dispostos ao longo do corpo do texto constitucional.

Assim o é em relação ao direito fundamental da livre manifestação do pensamento; à liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença. Também quando a Constituição trata da Educação, estabelecendo que, dentre os princípios a serem aplicados ao Ensino,

deve estar o da liberdade de aprendizado, de ensino, de pesquisa e de divulgação do pensamento, da arte e do saber. Ao tratar da Comunicação Social, igualmente, determinando que a manifestação do pensamento, da criação, da expressão e da informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição. E, ainda, ao fixar que nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social; bem como ao dispor que a publicação de veículo impresso de comunicação independe de licença de autoridade.

A se admitir situação hipotética de incidência da tributação sobre o “papel eletrônico”, os fatos jurídicos já conhecidos, hoje ao amparo da imunidade estabelecida pelo artigo 150, inciso VI, alínea “d”, seriam dissociados do mesmo veículo eletrônico de ideias, e temerária situação estaria constituída, com potencial restritivo ao pleno exercício dos direitos e garantias retro mencionados.

Deve-se, pois, admitir a imunidade como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, seja por sua aplicabilidade imediata aos fatos sob seu manto imunizante, seja por seus efeitos irradiativos viabilizadores do exercício de outros direitos e garantias fundamentais.

A jurisprudência está firmada no Supremo Tribunal Federal no sentido de que deve ser dada uma interpretação teleológica (finalística) e mutacional ao dispositivo previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, além dos critérios sistemáticos, interpretação conforme, histórico, etc. Assim sendo, consolida-se o entendimento pela aplicabilidade da imunidade tributária, prevista na CF, ao “papel eletrônico”.

## REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- BARROSO, Luís Roberto. **A Nova Interpretação Constitucional**. 3ª Edição. São Paulo: Renovar, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: SRS, 2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª Edição. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BULOS, Uadi Lamêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva: 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Edição. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CHIESA, Clélio. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Uma Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COMPARATO, Fábio Konder. **O Direito como parte da Ética**. In: O Que é a Filosofia do Direito? São Paulo: Manole, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2000.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 29ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.
- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Edição. 17ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Volume I. São Paulo: Max Limonad, 1953.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 22ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007.
- MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva: 1990.
- REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2000.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. **Direito Processual Constitucional**. 3ª e 4ª Edições. São Paulo: Saraiva, 2009 e 2010.

SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton; OLIVEIRA, Miguel Augusto Machado de. **Direitos Humanos e Cidadania**. 2ª Edição. São Paulo: RT, 2009.

WEIS, Carlos. **Os Direitos Humanos Contemporâneos**. São Paulo: Malheiros, 1999.