

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL
DESTINADO A SUA IMPRESSÃO**

Uma análise à luz do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal

CAROLINE DE ALMEIDA PORTO MAIA

Rio de Janeiro

2023

CAROLINE DE ALMEIDA PORTO MAIA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL
DESTINADO A SUA IMPRESSÃO:**

Uma análise à luz do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

M217i Maia, Caroline de Almeida Porto
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS,
PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO: Uma
análise à luz do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição
Federal / Caroline de Almeida Porto Maia. -- Rio de
Janeiro, 2023.
71 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Direito Tributário. 2. Imunidades
Tributárias. 3. Livros. 4. Cláusulas Pétreas. I.
Siqueira, Vanessa Huckleberry Portella, orient. II.
Título.

CAROLINE DE ALMEIDA PORTO MAIA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL
DESTINADO A SUA IMPRESSÃO:**

Uma análise à luz do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da Aprovação: 27/11/2023.

Banca Examinadora:

Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira
Orientadora

Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi
Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, Miriam e Pedro Paulo, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando ao longo de toda a minha trajetória.

À minha irmã, Ana Beatriz, pelo companheirismo, cumplicidade e apoio.

Ao meu namorado, Victor, pelo incentivo concedido durante o período do projeto.

À minha professora orientadora, Dra. Vanessa, por aceitar conduzir o meu trabalho de pesquisa.

A todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para o desenvolvimento deste trabalho.

RESUMO

Considerando que está em discussão uma reforma no sistema tributário do país e que, atualmente, o conteúdo das cláusulas pétreas em matéria tributária e financeira carece de delimitação, o presente estudo trata sobre a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, a fim de verificar se essa exoneração fiscal pode ser caracterizada como cláusula pétrea ou dispositivo constitucional revogável. Para tanto, foi necessário estudar as imunidades tributárias genericamente consideradas, as justificativas envolvidas na criação da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal e o instituto da cláusula pétrea. Diante disso, verificou-se que a imunidade tributária em estudo tem como fundamento a proteção de direitos materialmente fundamentais, motivo pelo qual foi possível concluir que ela poderia ser considerada uma cláusula pétrea. No entanto, é possível que os direitos protegidos por essa norma imunizante sejam limitados quando em conflito com outro direito fundamental, sem, no entanto, ter seu núcleo essencial atingido.

Palavras-chave: Imunidades tributárias; Cláusulas pétreas; Direitos fundamentais; Livros; Jornais; Periódicos.

ABSTRACT

Considering that there is an ongoing discussion about a reform in the country's tax system and that, currently, the content of the stone clauses in tax and financial matters lacks delineation, this study addresses the tax immunity of books, newspapers, periodicals, and the paper intended for their printing in order to determine whether this tax exemption can be characterized as a stone clause or a revocable constitutional provision. To do so, it was necessary to study tax immunities in a generic sense, the justifications involved in the creation of the tax immunity provided for in Article 150, Section VI, item "d" of the Brazilian Federal Constitution, and the concept of stone clauses. In light of this, it was found that the tax immunity under study is based on the protection of essentially fundamental rights, which is why it was possible to conclude that it could be considered a stone clause. However, it is possible that the rights protected by this immunizing norm may be limited when in conflict with another fundamental right, without, however, affecting its essential core.

Keywords: Tax immunities; Stone clauses; Fundamental rights; Books; Newspapers; Periodical.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	10
1.1 FUNDAMENTOS	11
1.2 NATUREZA E CONCEITO	13
1.3 CLASSIFICAÇÕES	16
1.4 INTERPRETAÇÃO	19
2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMRESSÃO	23
2.1 CLASSIFICAÇÃO	25
2.2 FUNDAMENTOS	27
2.3 O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	32
2.3.1 Maquinários e insumos	33
2.3.2 Propagandas divulgadas nos jornais	35
2.3.3 Conteúdo dos objetos imunizados	36
2.3.4 Livros, jornais e periódicos não impressos em papel	37
3 AS CLÁUSULAS PÉTREAS	46
3.1 O PAPEL DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	51
3.2 CRITÉRIOS PARA A DELIMITAÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E FINANCEIRA	53
3.3 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 60, § 4º, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	57
CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	68

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo principal analisar a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal à luz do art. 60, § 4º, IV, também do texto constitucional, que consagra como cláusula pétrea os direitos e garantias individuais.

Como se sabe, as imunidades tributárias são normas previstas na Constituição Federal, explícita ou implicitamente, que estabelecem hipóteses de exoneração tributária, em favor de determinadas pessoas, bens ou situações específicas. Nesse sentido, por ter como consequência prática a dispensa de cumprimento da obrigação tributária principal, o pagamento do tributo, muito doutrinadores compreendem que esse benefício concedido aos contribuintes caracteriza-se como um direito público subjetivo.

Sendo assim, cabe analisar se a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, que tem como fundamento a proteção de diversos direitos fundamentais, estaria abarcada pela imutabilidade concedida aos direitos e garantias individuais pelo art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Levando em consideração o atual cenário de discussão sobre a reforma no sistema tributário do país, esse trabalho justifica-se por conta da premente necessidade de delimitação do conteúdo das cláusulas pétreas em matéria tributária e financeira, a fim de que seja possível analisar a constitucionalidade de eventuais Emendas Constitucionais propostas e evidenciar quais valores foram prestigiados nesse processo pelo poder constituinte derivado. Essa investigação configura-se necessária para auxiliar o trabalho desse poder na interpretação constitucional sobre a imunidade tributária ora estudada e para fornecer subsídios para a análise das emendas constitucionais que tratem dessa matéria em sede de controle de constitucionalidade.

Nesse sentido, o objetivo dessa pesquisa é verificar se poderia essa imunidade ser suprimida, integral ou parcialmente, por emenda constitucional, isto é, se trata-se de cláusula pétrea ou dispositivo constitucional revogável. De forma mais específica, buscou-se analisar as

imunidades tributárias genericamente consideradas, e, após detida análise sobre a norma imunizante do artigo 150, inciso VI, d, da Constituição Federal, estudou-se sobre o instituto da cláusula pétrea.

A metodologia utilizada compreendeu uma pesquisa básica, a partir de uma revisão bibliográfica, apresentando uma visão geral sobre o tema das imunidades tributárias e das cláusulas pétreas, além de uma análise mais aprofundada sobre a história, fundamentos e extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Esta monografia está estruturada em três capítulos, em que o primeiro se debruça sobre o contexto de surgimento do instituto da imunidade tributária; os fundamentos que levaram à sua criação; discussão sobre a sua natureza e conceito; e as formas de classificação. O segundo capítulo aborda a compreensão sobre o artigo 150, VI, d, da Constituição Federal; seu panorama histórico; os direitos que a fundamentam; e a sua extensão. Por fim, no capítulo três, trata-se da análise das cláusulas pétreas, aprofundando-se sobre a extensão do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O Direito Tributário, de acordo com Regina Helena Costa, pode ser definido como “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos”¹. Os tributos, por sua vez, são obrigações financeiras impostas pelo Estado aos cidadãos e empresas com o objetivo de financiar as despesas públicas, como a prestação de serviços públicos e a execução de políticas governamentais.² A instituição dos tributos é realizada pelos entes públicos no exercício de sua competência tributária, o que é feito, em regra, por meio de lei em sentido estrito. Entretanto, o poder de tributar, decorrente da competência tributária, pode ser limitado pelos princípios constitucionais e pelas imunidades tributárias.

Na Grécia e em Roma antigas, embora a tributação fosse uma prática comum, algumas categorias de pessoas, propriedades ou atividades eram frequentemente isentas de impostos, muitas vezes por motivos religiosos ou políticos. Essas exonerações poderiam ser concedidas a templos religiosos, funcionários públicos ou heróis militares, por exemplo.³ Já na Idade Média a tributação era, “além de extremamente onerosa, arbitrária e exigida dos vassallos no exclusivo interesse do suserano”⁴. Além disso, nessa época, as igrejas e propriedades eclesiásticas frequentemente gozavam de imunidade tributária, muitas vezes baseada em acordos entre a Igreja e o Estado.

Constata-se, portanto, que, em sua origem, as imunidades tributárias não tinham como essência a proteção dos indivíduos desprovidos de capacidade contributiva ou o prestígio das liberdades individuais, pois traduziam-se como privilégios concedidos pelo Estado destinados a beneficiar a nobreza e a Igreja, entidades posicionadas nas mais altas camadas da hierarquia social. Conforme aponta Rosa Maria Garcia Barros, nesse período “em total confronto com os

¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 10.

² *Ibidem*, p. 3-4.

³ *Idem*. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 31-32.

⁴ SIDOU, J. M. Othon. A Natureza Social do Tributo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 29-31. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 32.

princípios consagrados posteriormente no Estado Liberal, quais sejam, os da universalidade e da capacidade contributiva, eram os mais abonados que gozavam do privilégio da imunidade”⁵. Nesse panorama, pode-se dizer que é com o surgimento do Liberalismo, que as imunidades tributárias passam a ser instrumentos democráticos, deixando de reforçar privilégios sociais e passando a constituir instituto de defesa de diversos direitos e garantias fundamentais.⁶

Defende-se que, no Brasil, o advento das imunidades tributárias no Direito Constitucional se deu com a outorga da Constituição de 1824, uma vez que ela previa, em seu artigo 179, XVI, a abolição de todos os privilégios que não fossem essenciais e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública. Portanto, chegava-se ao fim uma era de concessão exacerbada de privilégios outorgados à nobreza no país, apesar de ainda terem sido preservados alguns benefícios fiscais a essa camada social.⁷ Nesse sentido, passava-se a utilizar as imunidades tributárias como objeto de valorização de determinadas pessoas, bens ou situações que mereciam tratamento diferenciada por conta de sua natureza jurídica ou grau de importância para a sociedade.

1.1 FUNDAMENTOS

Hodiernamente, conforme preleciona Regina Helena Costa, é possível apontar como fundamentos genéricos das imunidades tributárias a analiticidade constitucional, a rigidez constitucional e a necessidade de preservação de valores relevantes para a sociedade e para o Estado.⁸

No que diz respeito ao primeiro fundamento, a autora defende que as constituições analíticas, por não abrigarem apenas temas materialmente constitucionais, cuidando, também, de temas tributários, acabam por prever exonerações tributárias, com o intuito de elevá-las ao mesmo grau de importância das normas de competência tributária.⁹

⁵ BARROS, Rosa Maria Garcia de. A imunidade objetiva concedida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo 37/109-118. São Paulo: IMESP, 1992. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 33.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 33.

⁷ *Ibidem*, p. 34.

⁸ *Ibidem*, p. 71.

⁹ *Ibidem*, p. 74.

Ora, como se sabe, as Constituições Brasileiras, inclusive a de 1988, são caracterizadas como prolixas. Uma das explicações para a necessidade de se dispor sobre inúmeros assuntos em sede constitucional é o descontentamento do povo com os legisladores responsáveis por alterar o texto constitucional e com os aplicadores da lei. Nesse sentido, a promulgação de constituições prolixas visa vincular esses agentes à vontade da população, que está extensamente descrita no texto da Constituição. Ocorre que, ao tratar de diversos temas tributários em seu corpo, houve a necessidade de se dispor, também, sobre as imunidades tributárias, a fim de conceder a essas disposições o mesmo nível de relevância.¹⁰

O segundo fundamento listado, é a caracterização da Constituição Federal como rígida e a presença de cláusulas pétreas em seu texto. Uma Constituição rígida é aquela que possui um processo formal dificultado para ser alterada ou emendada do que quando comparado ao das leis infraconstitucionais. Por isso, com vistas à garantia da perenidade dos valores protegidos nas normas imunizantes, elas são dispostas no texto constitucional, que possui um procedimento mais obstaculizado para a sua alteração.¹¹

O mesmo não ocorreria em um ordenamento jurídico de constituição flexível, uma vez que uma exoneração fiscal prevista em seu texto poderia ser modificada com o mesmo grau de dificuldade de uma lei infraconstitucional.¹² Por esse motivo, Pontes de Miranda afirma que “nos Estados em que a Constituição é rígida, como o Brasil, a imunidade é limitação constitucional à competência para edictar regras jurídicas de imposição”¹³.

Por fim, o terceiro fundamento, é a preservação de valores relevantes para a sociedade e o Estado, como a segurança jurídica, a justiça e a liberdade individual. Isso porque, por meio das normas constitucionais, que expressam valores considerado relevantes para uma sociedade,

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 71-74.

¹¹ *Ibidem*, p. 74-76

¹² *Ibidem*, p. 74-76.

¹³ PONTE DE MIRANDA, F. C. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969. 2. ed., t. II. São Paulo: Ed. RT, 1970. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 75.

vincula-se todo o restante do ordenamento jurídico, disciplinando-se, ainda, as condutas dos jurisdicionados de acordo com esses valores.¹⁴

Ricardo Lobo Torres, por outro lado, dispõe que, apesar de os valores de justiça e segurança jurídica poderem, complementarmente, servir de fundamento às imunidades, o seu fundamento principal é a liberdade individual.¹⁵ Confira-se:

Se entre justiça e liberdade há uma certa relação de complementaridade, é claro que a problemática das imunidades se deixará sensibilizar pela idéia de justiça, embora com peso muito menor que o da liberdade. A mesma coisa vale para a idéia de segurança jurídica, também complementar à liberdade, posto que é precipuamente segurança dos direitos individuais.

Mas, tirante a liberdade, nenhum desses valores pode fundamentar por si só as imunidades.¹⁶

Conforme explica o autor, se considerarmos a notória conexão entre justiça e liberdade, é evidente que a questão das imunidades será influenciada pela noção de justiça, embora essa influência seja consideravelmente menos significativa do que a da liberdade. O mesmo se aplica à noção de segurança jurídica, que, sendo intimamente relacionada à liberdade, é principalmente a proteção dos direitos individuais. No entanto, é importante destacar que nenhum desses valores, exceto a liberdade, pode servir como base exclusiva para justificar as imunidades.

1.2 NATUREZA E CONCEITO

Após o estudo do contexto histórico de seu surgimento e dos fundamentos para a sua criação, passarão a ser analisados alguns dos diferentes conceitos de imunidade tributária trazidos pela doutrina, bem como algumas críticas tecidas a eles.

Inicialmente, deve-se ressaltar que a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar”, inclusive utilizada na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal,

¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 76-82.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 74.

¹⁶ *Ibidem*, p. 74-75.

para definição da imunidade tributária é considerada equivocada por Aliomar Baleeiro. Isso porque ele afirma que, apesar de toda imunidade ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, a recíproca não é verdadeira. Ora, como se sabe, no texto, constitucional há diversas outras limitações à tributação, que não constituem, no entanto, imunidades, como a repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas e os princípios constitucionais.¹⁷ Trata-se, portanto, de expressão manifestamente vaga, uma vez que abrange outras categorias jurídicas que não se confundem com a imunidade.

Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que a imunidade tributária, além de complementar princípios albergados na Constituição, “constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país; (...) é um princípio constitucional de vedação impositiva”¹⁸. Marco Aurélio Greco, entretanto, discorda da referida conceituação. Isso porque o autor aponta que, apesar de o objeto de ambos ser o mesmo, “os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar”¹⁹, enquanto as limitações “têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional”²⁰.

Aliomar Baleeiro dispõe ser a imunidade tributária uma forma de exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição.²¹ Tal conceito também merece correção na visão de Regina Helena Costa, uma vez que, para a autora, “a competência tributária é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição”²². Nesse

¹⁷ BALEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. RDtributário 1/67-100. São Paulo: Ed. RT, 1977. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 40.

¹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. Revista Dialética de Direito Tributário 34/19-40. São Paulo: Dialética, 1998. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 43.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Ed. RT, 1998. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 44.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Ed. RT, 1998. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 44.

²¹ BALEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. RDtributário 1/67-100. São Paulo: Ed. RT, 1977. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 39.

²² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São

sentido, essa expressão gera uma ideia equivocada de que existia competência tributária, mas que foi afastada, quando, na verdade, as normas imunizantes e as normas atributivas de competência são contemporâneas, não havendo qualquer sucessão cronológica para embasar a suposta exclusão.

Paulo de Barros Carvalho possui interessante definição:

Imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²³

Portanto, para o autor citado, as imunidades tributárias só podem estar previstas explicitamente no texto constitucional, não admitindo, portanto, a existência de imunidades implícitas.

Misabel Derzi possui entendimento diferente no que diz respeito à explicitude da norma imunizante:

A imunidade é a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.²⁴

Nesse sentido, para a autora mineira, é possível que existam imunidades tributárias que sejam logicamente derivadas de princípios consagrados na Constituição Federal, isto é, implícitas.

No entendimento de Regina Helena Costa, “as imunidades tributárias representam vedações à competência tributária, veiculando situações de intributabilidade”²⁵. Trata-se, portanto, de normas aplicáveis a situações específicas, identificadas na Constituição Federal,

Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 49.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984, p. 116.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades tributárias. *RD*Tributário 27-28/88-108. São Paulo: Ed. RT, 1984. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 56.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. d. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 48.

que vedam o exercício da competência tributária.²⁶ Nesse sentido, dispõe a autora que a proibição de imposição de tributos em certas circunstâncias estabelecida por uma norma constitucional explícita ou implícita, que resulta obrigatoriamente em imunidade, representa o oposto da atribuição de competência tributária.²⁷ Em sentido semelhante, Leandro Paulsen ensina que as imunidades podem ser definidas como “regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária”²⁸.

Ainda na mesma linha de conceituação, Eduardo Sabbag define imunidade como uma delimitação negativa da competência tributária, que demarca áreas nas quais a incidência de tributos é desautorizada pelo legislador constituinte. Ele ressalta que, por meio das imunidades, busca-se proteger valores políticos, religiosos, sociais e éticos considerados fundamentais. Além disso, ele esclarece que a imunidade tem uma natureza dupla, pois, por um lado, estabelece os limites da competência tributária e, por outro, representa um direito público subjetivo para aqueles que se beneficiam dela.²⁹

1.3 CLASSIFICAÇÕES

Para Ricardo Lobo Torres, as imunidades podem ser classificadas em: explícitas ou implícitas, quando examinadas sob o aspecto da forma constitucional; a tributos ou a impostos, se analisadas sob a perspectiva do objeto; subjetivas ou objetivas, em relação à incidência jurídico-econômica.³⁰

As imunidades explícitas são aquelas que estão expressamente previstas na Constituição Federal. Isso significa que a Constituição menciona de forma clara e direta quais entidades, rendas, bens ou serviços são imunes à tributação, bem como quais impostos, senão todos, estão abrangidos por essa imunidade. As imunidades implícitas são aquelas que não estão

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. d. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 48-49.

²⁷ *Ibidem*, p. 79.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 363-367.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 99.

expressamente mencionadas na Constituição Federal, mas são inferidas a partir de princípios, valores e normas constitucionais.

Em relação à primeira classificação, o Autor destaca que a Constituição Brasileira, ao contrário das constituições dos Estados Unidos, Argentina, Itália, Espanha e Portugal, possui um texto rico na explicitação das imunidades. No entanto, adverte que, na Constituição brasileira, existem certas imunidades que não são explicitamente mencionadas, mas que se tornam claras apenas por meio de tratados internacionais e leis infraconstitucionais. Isso ocorre por meio de mecanismos de isenção fiscal ou redução do imposto de renda. Um exemplo disso é a imunidade concedida aos agentes consulares e a garantia do mínimo existencial para a subsistência das famílias de baixa renda, incluindo alimentos e vestuário. Outras imunidades só são reconhecidas no campo da doutrina legal ou pela jurisprudência, como é o caso dos direitos relacionados à liberdade, como a liberdade de profissão, acesso à justiça e personalidade.³¹

A segunda classificação proposta por Ricardo Lobo Torres, a tributos ou a impostos, estabelece que as imunidades que abrangem todo e qualquer tributo, isto é, que impedem que qualquer imposto, taxa, contribuição, empréstimo compulsório ou ingresso inominado gerem algum tipo de constrangimento no exercício de algum direito fundamental são as chamadas imunidades a tributos. Por outro lado, as imunidades a impostos, são aquelas que se restringem a essa espécie de tributo, como as imunidades do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal.³²

Por fim, em relação à última forma de classificação, o autor dispõe que, em relação à incidência jurídico-econômica, as imunidades podem ser classificadas em subjetivas ou objetivas. As imunidades subjetivas, também chamadas de pessoais, vedam a incidência de tributos sobre certas pessoas., como as imunidades previstas nas alíneas a, b e c do art. 150, VI, da Constituição Federal, que protegem os entes públicos, os templos, os partidos políticos e as instituições de educação e de assistência social. Já as imunidades objetivas, também chamadas de reais, vedam a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias, isto é, objetos.³³

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 100.

³² *Ibidem*, p. 101.

³³ *Ibidem*, p. 103.

Outrossim, é válido ressaltar que Regina Helena Costa propõe, dentre outros critérios, a classificação das imunidades constitucionais segundo os valores constitucionais protegidos³⁴ e segundo a possibilidade de contenção da eficácia da norma constitucional que abriga a exoneração tributária³⁵.

Em relação ao critério de classificação segundo os valores constitucionais protegidos, uma norma imunizante pode ser classificada em genérica ou específica. As imunidades genéricas são aquelas que se destinam a todas as pessoas políticas, vendando qualquer tipo de tributação por imposto que possa onerar o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas no dispositivo constitucional. Isso porque elas possuem como objetivo salvaguardar valores constitucionais fundamentais, sendo guiadas pela proteção das liberdades religiosa, política e de informação. Já as imunidades específicas, limitam-se a um único tributo, aplicando-se a hipóteses mais estritas e, por isso, destinando-se especificamente a determinada pessoa política.³⁶

Já em relação ao segundo critério apontado, que leva em conta a possibilidade de contenção da eficácia da norma constitucional que abriga a exoneração tributária, as imunidades podem ser classificadas em incondicionadas e condicionáveis. A imunidade tributária será classificada como incondicionada quando a eficácia da norma constitucional que a abriga for de eficácia plena e de aplicabilidade direta e imediata, uma vez que ela não depende de outro comando legal para produzir inteiramente os seus efeitos. Todavia, se a norma constitucional que abriga a imunidade tributária possuir eficácia contida e aplicabilidade imediata, embora passível de restrição, haverá uma imunidade condicionável aos termos da lei complementar. Por isso, as imunidades condicionáveis requerem, inevitavelmente, a intervenção do legislador infraconstitucional.³⁷

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. d. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 79.

³⁵ *Idem*. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 145.

³⁶ *Idem*. *Opus citatum*, p. 79.

³⁷ *Idem*. *Opus citatum*, p. 145.

É importante destacar, por fim, que há outras formas nas quais as imunidades podem ser classificadas, no entanto, serão abordadas apenas as formas de classificação citadas acima, por serem as mais relevantes para fins de análise da imunidade do art. 150, VI, da Constituição Federal, objeto de estudo deste trabalho.

1.4 INTERPRETAÇÃO

Ao estudar as imunidades tributárias, é relevante analisar, também, a forma de interpretação dos dispositivos constitucionais que as abrigam.

Conforme preleciona Regina Helena Costa, “interpretação, para o Direito, é a atividade cujo objetivo é buscar a identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica, visando à sua aplicação”³⁸. Contribui, ainda, para a elucidação sobre o tema, Luís Roberto Barroso, para o qual a aplicação da norma, etapa posterior à sua interpretação, define-se como “o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual”³⁹.

Uma vez apresentadas as definições de interpretação e aplicação, cabe analisar os métodos de interpretação das normas constitucionais, para, então, se chegar ao método ideal de interpretação das normas imunizantes.

Como se sabe, no Direito Brasileiro, são reconhecidas quatro formas de interpretação das normas constitucionais: literal ou gramatical, sistemática, teleológica e evolutiva.

A interpretação gramatical, etapa inicial do processo interpretativo, constitui-se na análise e compreensão de um texto legal com base em sua estrutura gramatical e na interpretação literal das palavras e frases utilizadas na lei. Essa abordagem de interpretação visa entender o significado das disposições legais com base no uso comum e convencional da linguagem, considerando o significado das palavras, sua gramática e sintaxe. Nesse sentido,

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. *Ibidem*, p. 123.

³⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 101-106.

uma vez que a linguagem das normas constitucionais costuma ser mais vaga e aberta⁴⁰, a importância desse método de interpretação reside no fato de que ela estabelece limites para a discricionariedade do intérprete⁴¹, que se depara com diversos termos polissêmicos e enunciados vagos.

A interpretação sistemática é uma técnica de interpretação jurídica que busca compreender o significado de uma norma legal considerando não apenas o texto da lei em si, mas também sua inserção no sistema jurídico como um todo. Isso implica analisar como a norma se relaciona com outras leis, regulamentos e princípios legais que compõem o sistema jurídico. Nesse sentido, parte-se do princípio de que o Direito não é composto apenas de leis individuais, mas de um sistema integrado de normas que se relacionam entre si. Portanto, ao interpretar uma norma específica, os intérpretes jurídicos consideram como essa norma se encaixa e se harmoniza com outras normas e princípios legais que fazem parte do mesmo sistema. Em se tratando de interpretação de normas constitucionais, de acordo com esse método de interpretação, a Constituição deve ser considerada um todo harmônico, a partir de onde a interpretação de todas as outras normas deve ser extraída, conforme dispõe o princípio da unidade da Constituição.⁴²

A interpretação teleológica é uma abordagem interpretativa que se concentra nos propósitos, objetivos e finalidades subjacentes a uma lei ou norma legal. Essa abordagem busca entender o significado de um dispositivo legal considerando os resultados que a lei pretende alcançar em termos de resultados práticos e sociais. Em outras palavras, a interpretação teleológica visa determinar qual é o espírito ou a razão de ser por trás de uma norma legal. Por isso, ela leva em conta não apenas o texto da lei em si, mas também o contexto em que a lei foi promulgada, as intenções do legislador e as consequências pretendidas.

Por fim, a interpretação evolutiva, proposta por Luís Roberto Barroso, traduz-se em um

⁴⁰ CANOTILHO, José de Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almeida, 1993, p. 218-219.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 119-123.

⁴² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 125.

processo informal de reforma da Constituição, que consiste na “atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes”⁴³. Dessa forma, normas da Constituição que possuam termos vagos, os quais têm uma flexibilidade que possibilita abranger múltiplos significados, podem, ao longo do tempo, experimentar mudanças em sua interpretação e extensão.

A partir da explicação dos métodos de interpretação das normas constitucionais, apontados acima, é possível analisar a forma de interpretação mais adequada das normas imunizantes, levando-se em consideração, inclusive, que essas normas, em seu sentido e alcance, visam proteger a liberdade do particular concomitantemente a ratificar a autoridade do Poder Público.⁴⁴ Marco Aurélio Greco faz importante observação sobre esse pressuposto para o processo de interpretação das imunidades tributárias:

Em função dessa duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio), não pode resultar nem numa conclusão que implique em ela se tornar maior que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é negação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem pode dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente.⁴⁵

Ora, como se sabe, a intenção por trás das normas imunizantes é prontamente discernível para o intérprete, uma vez que expressa na Constituição, na maioria das vezes, de maneira explícita. Nesse sentido, uma vez identificado o propósito da imunidade tributária, o intérprete deve proceder com a interpretação de modo a garantir que esse propósito seja alcançado integralmente, sem desvios, restrições ou ampliações indevidas do alcance efetivo da norma, não permitidos pela Constituição. Em resumo, a interpretação deve ser realizada de acordo com os princípios constitucionais relevantes para a imunidade em análise e o contexto ao qual se refere, sob pena de vulnerabilizar o querer constitucional. Por isso, conclui-se que os métodos mais adequados para a interpretação das normas imunizantes é o teleológico e o sistemático.⁴⁶

⁴³ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, p. 137.

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 127.

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Ed. RT, 1998. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 127.

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Opus citatum*, p. 127-128.

Geraldo Ataliba preleciona que a interpretação das normas que abrigam imunidades tributárias deve ser influenciada pelo grau de amplitude da exoneração constitucional.⁴⁷ Por isso, deve haver certa diferenciação nas abordagens interpretativas das imunidades genéricas e específicas, uma vez que as primeiras são normas de maior abrangência quando comparadas às segundas. Isso porque, as imunidades genéricas visam proteger inúmeras liberdades, como, por exemplo, a religiosa, política, de expressão e de informação, de modo que a extensão e o nível de profundidade delas são muito mais substanciais. Explica-se: as imunidades tributárias genéricas são abrangentes e orientadas pelo desejo de assegurar a efetividade de princípios constitucionais básicos, o que não se aplica às imunidades específicas, que são mencionadas de forma isolada no texto constitucional, sem ligação direta a esses princípios.

Por conseguinte, chega-se à conclusão de que a interpretação da norma imunizante deve ser ajustada de acordo com o grau de abrangência da situação ou bem imunizado que está sendo examinado, a fim de garantir que não se limite o alcance de uma exoneração fiscal mais abrangente e nem se estenda além do necessário a abrangência de uma norma exonerativa restrita a casos específicos.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios – Faturamento - PIS. RDA 196/305-320. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 128.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

A Assembleia Constituinte da Carta de 1946 foi convocada pelo então presidente do Supremo Tribunal Federal, José Linhares, que também ocupava o cargo de Presidente da República, por conta da deposição de Getúlio Vargas pelas Forças Armadas em 29 de outubro de 1945. Nesse panorama, após convocar a Assembleia Constituinte, José Linhares conduz ao poder o novo presidente eleito, Eurico Gaspar Dutra.⁴⁸ Observa-se, então, que o contexto de surgimento da Constituição de 1946 é resultado da transição de uma época em que as liberdades individuais eram suprimidas, o Estado Novo, período ditatorial em que Getúlio Vargas esteve no poder durante oito anos, para um período democrático. Isso porque, como se sabe, a ditadura varguista, que contou com intenso apoio dos militares, foi marcada por forte repressão, censura e uso da tortura como arma política.

Desse modo, a Constituição de 1946, promulgada em 18 de setembro daquele ano, representa a retomada do Brasil aos trilhos da democracia. Trata-se de uma constituição que previu em seu texto diversos princípios democráticos e os valores do liberalismo social e, de certa forma, econômico, constituindo grande contraste com o regime que acabara de ser abruptamente encerrado. Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento retratam, com a devida clareza, o cenário mundial no qual o país se encontrava:

A Assembleia Constituinte de 1946 foi contemporânea de uma importante “onda” de constitucionalismo global, que se seguiu ao fim da II Guerra Mundial. Mais ou menos na mesma época, vários estados elaboraram constituições que hoje são referência mundial, como a Itália (1947), a Alemanha (1948) e a Índia (1949), e outros aprovaram textos que acabariam não resistindo ao tempo, como a França (1946). Depois da derrota dos nazistas e fascistas, as ideias de democracia e de respeito aos direitos humanos voltavam à moda, após a fase de desprestígio que haviam atravessado nas décadas de 1920 e 1930. O fenômeno também alcançara o cenário brasileiro. Parcelas expressivas da opinião pública tinham passado a clamar pela redemocratização e reconstitucionalização do país.⁴⁹

Conforme observado pelos autores no trecho destacado, com o fim da década de 1930, o mundo passou a presenciar o declínio de regimes autoritários, que haviam resistido durante

⁴⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 131.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 131-132.

alguns longos anos da história. Nesse panorama, após a traumática vivência sob os regimes fascistas, que suprimiam direitos e garantias individuais e coletivas, surgia um cenário de valorização do que havia sido retirado dessas nações afetadas durante esse período. Nesse sentido, começam a surgir novos ordenamentos jurídicos, cujas constituições se preocuparam em positivar uma grande variedade de direitos.

É nesse contexto que surge, inclusive, a Constituição Brasileira de 1946, marcada pela inovadora existência conjunta e harmônica do liberalismo político e da democracia com o Estado Social, buscando garantir em seu texto uma ampla gama de direitos fundamentais.⁵⁰ Além disso, ela inovou, também, ao dispor, em seu artigo 31, V, c, ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios lançar impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais periódicos e livros, dispositivo precursor da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988. Trata-se, portanto, de uma imunidade, que, até então, não existia nas constituições anteriores, tendo sido inserida por iniciativa do Deputado Constituinte Jorge Amado.⁵¹ O renomado tributarista Aliomar Baleeiro retrata o cenário de surgimento da imunidade tributária em questão:

Quando Jorge Amado defendeu essa franquia, na Constituinte de 1946, o interesse cultural ocupa o centro de sua argumentação. O imposto encarece a matéria-prima do livro, não apenas pela carga fiscal, que se adiciona ao preço, mas também pelos efeitos extrafiscais, criando, em certos casos, monopólios em favor do produtor protegido aduaneiramente.

(...) a Constituição optou pelos valores espirituais, que, ao mesmo tempo, coincidiam com a necessidade de preservar-se a liberdade de crítica e de debate partidário através da imprensa. Estava muito recente a manobra ditatorial de subjugar o jornalismo por meio do papel importado.⁵²

Observa-se então, que, em seu surgimento, que ocorreu por iniciativa do deputado constituinte baiano, a referida imunidade representava uma tentativa de tornar o preço dos livros mais atrativos, favorecendo, por isso, a disseminação da cultura no país. Além disso, também havia uma preocupação em tentar reduzir os monopólios que se formavam em favor de

⁵⁰ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 133.

⁵¹ LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 104.

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 191-192.

determinados produtores que eram protegidos por uma fiscalização aduaneira de índole arbitrária e duvidosa. No entanto, por conta do cenário político que acabava de se encerrar no Brasil, o Estado Novo, surgia, na época, uma preocupação por parte da Assembleia Constituinte de proteger a liberdade de expressão e o debate político no país. Nesse sentido, a imunidade tributária proposta por Baleeiro, que, inicialmente, abarcava apenas o papel destinado à impressão dos livros, acabou sendo estendida para garantir, também, a imunidade do papel destinado à impressão dos jornais e periódicos.⁵³

Foi na Constituição de 1967 que a referida imunidade foi ampliada para abarcar não tão somente o papel utilizado para fabricação dos meios de comunicação e disseminação cultural listados, mas, também, o produto acabado em si. Desse modo, o art. 20 da referida constituição dispunha ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios criar imposto sobre o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Essa norma imunizante também esteve presente na Emenda Constitucional nº 01/69 em seu art. 19, III, d, com mudança na disposição das palavras, mas sem alteração de seu alcance, isto é, a imunidade tributária então positivada abarcava os livros, jornais e periódicos assim como o papel destinado à sua impressão.⁵⁴ A redação adotada pela Emenda Constitucional nº 01/1969 é a utilizada até os dias de hoje, estando presente na Constituição de 1988.

2.1 CLASSIFICAÇÃO

Em relação à classificação proposta por Ricardo Lobo Torres, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal imunidades é classificada em explícita, quando examinada sob o aspecto da forma constitucional; a impostos, se analisada sob a perspectiva do objeto; e objetiva, em relação à incidência jurídico-econômica.⁵⁵

Em relação à primeira forma de classificação, não há qualquer dificuldade para enquadrar a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão como explícita, uma vez que está nitidamente expresso na dicção constitucional que

⁵³ LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 104.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 105.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 99.

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre esses itens.

Outrossim, chega-se, com certa facilidade, à conclusão de que a imunidade tributária objeto deste trabalho, em relação à segunda classificação proposta por Ricardo Lobo Torres, classifica-se como imunidade a impostos, uma vez que é restrita a essa espécie de tributo pela própria dicção do inciso VI do art. 150.⁵⁶

Por fim, em relação à última forma de classificação proposta pelo autor, que diz respeito à incidência jurídico-econômica, a imunidade analisada é classificada como objetiva, porque veda a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias, isto é, objetos.⁵⁷

Já no que diz respeito às classificações propostas por Regina Helena Costa, segundo os valores constitucionais protegidos⁵⁸ e segundo a possibilidade de contenção da eficácia da norma constitucional que abriga a exoneração tributária⁵⁹, a imunidade analisada é classificada como genérica e incondicionada.

Ela é genérica, porque se destina a todas as pessoas políticas, vendando qualquer tipo de tributação por imposto que possa onerar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Isso porque ela possui como objetivo salvaguardar valores constitucionais fundamentais, sendo guiada pela liberdade de manifestação do pensamento e de informação.⁶⁰

Já em relação ao segundo critério apontado, que leva em conta a possibilidade de contenção da eficácia da norma constitucional que abriga a exoneração tributária, a imunidade em análise é incondicionada, pois a eficácia do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal é

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 101.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 103.

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. d. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 79.

⁵⁹ *Idem*. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 145.

⁶⁰ *Idem*. *Opus citatum*, p. 79.

plena e de aplicabilidade direta e imediata, uma vez que ela não depende de outro comando legal para produzir inteiramente os seus efeitos.

Nesse sentido, é válido destacar trecho assertivo sobre a classificação da referida imunidade, retirado de obra de Luiz Felipe Silveira Difini:

A imunidade tributária em comento é objetiva (porque concedida em função do objeto excluído da possibilidade de incidência tributária – os produtos acabados livros, jornais e periódicos e o insumo papel de impressão) e incondicional, pois prevista em norma constitucional auto-aplicável, a dispensar edição de lei complementar para produzir eficácia plena.⁶¹

Conforme constatado, a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão não precisou da intervenção do legislador infraconstitucional para produzir integralmente seus efeitos, não tendo, portanto, aplicabilidade indireta e mediata.

2.2 FUNDAMENTOS

Neste momento, debruçar-se-á sobre a análise dos fundamentos que levaram à criação da norma imunizante dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Isso se justifica porque, conforme se discorrerá de maneira mais aprofundada no capítulo seguinte, a imunidade tributária do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, assim como as demais normas imunizantes previstas no texto constitucional, está intimamente ligada a preceitos constitucionais que o legislador constituinte originário elegeu como essenciais à democracia brasileira e aos seus cidadãos. Nesse contexto, merecem destaque os princípios e os direitos fundamentais nos quais se baseia a normas imunizante em evidência.

Bernardo Ribeiro de Moraes possui interessante observação sobre as imunidades tributárias, na qual relaciona a sua criação com a pretensão de proteção de determinados valores pelo legislador constituinte originário:

Dentro do aspecto sistemático, a imunidade tributária constitui um instrumento político-constitucional utilizado pelo legislador constituinte para resguardar

⁶¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da Imunidade de Livros, Jornais e Periódicos. Porto Alegre: Ajuris, vol 83, 2001, p. 268. *Apud* LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 106.

determinados princípios fundamentais do regime na defesa da incolumidade de certos valores éticos, culturais, sociais e políticos evitando que sobre certas pessoas, coisas ou bens recaiam imposto. Assim, no aspecto sistemático, existe uma índole política na imunidade tributária, apresentando esta um elemento de infra-estrutura do ordenamento constitucional tributário.⁶²

No presente caso, a imunidade tributária ora analisada se fundamenta, principalmente, na liberdade de expressão, prevista no art. 5º, IX, da Constituição de 1988. Isso porque a referida imunidade visa proteger a ampla circulação e a acessibilidade de objetos responsáveis pela propagação de cultura e informação, facilitando-a e garantindo-a por meio do barateamento da produção desses produtos. Trata-se, portanto, de imunidade que assegura a existência e a expressão de uma multiplicidade de pensamentos, possibilitando o florescimento e aperfeiçoamento de diferentes ideias.⁶³

Na opinião de Regina Helena Costa:

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).⁶⁴

Para a jurista, portanto, a imunidade tributária em destaque protege diversas outras garantias fundamentais além da liberdade de expressão. Nesse sentido, a autora destaca o texto dos artigos 206, I, e 220, caput, que positivam no corpo da Constituição Federal diversos valores relacionados à livre expressão e manifestação. Por conta disso, ela entende que a referida imunidade visa proteger os princípios previstos nos dispositivos citados.⁶⁵

⁶² MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: *Imunidades Tributárias*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998 (Pesquisas Tributárias, Nova Série nº 4), p. 112. *Apud* LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org).

Imunidades tributárias e direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 106.

⁶³ LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 103.

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 202.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 202.

Ora, dispõe o art. 206, II, da Lei Maior que o ensino será ministrado com base na “liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber”⁶⁶. A partir da leitura do referido dispositivo, observa-se que o legislador constituinte originário buscou garantir na sociedade brasileira uma determinada liberdade, isto é, a ausência de uma vinculação autoritária da educação à visão do governo em vigência. Nesse sentido, estabeleceu a necessidade de se implementar um sistema educacional livre de ideologias específicas, a não ser aquelas defensoras dos ideais democráticos e de igualdade.

O caput do art. 220 da Constituição Federal, por sua vez, dispõe que “a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer, forma, processo, ou veículo não sofrerão qualquer restrição”⁶⁷, observado o disposto na própria Carta Magna. Isso significa dizer que o legislador constituinte originário procurou conceder proteção constitucional aos meios de comunicação e de disseminação cultural, garantindo a liberdade de seu conteúdo e a sua livre circulação. No entanto, deve-se destacar o trecho final do referido dispositivo, que vincula essa liberdade à observância dos preceitos constitucionais. Dito de outro modo, não está autorizada a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação de ideias que sejam contrárias ao disposto na Constituição Federal, isto é, não estão autorizadas, por exemplo, as manifestações que propaguem ideias discriminatórias de qualquer tipo, podendo e devendo sofrer a cabível restrição civil ou penal.

Hugo de Brito Machado também se filia à vertente que defende que a imunidade em destaque possui como fundamento a proteção das liberdades de expressão e de pensamento, destacando, todavia, que seu intuito “não é, como ingenuamente se pode imaginar, apenas o de baratear tais objetos, estimulando a educação e a cultura, mas sim o de excluir o tributo como dominação estatal sobre as atividades relacionadas a tais meios de transmissão do pensamento”⁶⁸. Nesse contexto, o autor defende que a imunidade em questão não visa assegurar a liberdade de expressão e de pensamento por meio da garantia de sua acessibilidade econômica à população, mas sim por meio da frustração da possibilidade de o Estado intervir na criação

⁶⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. Revista Opinião Jurídica, nº 5, 2005, p. 120. *Apud* LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 107.

de conteúdos culturais e informativos por meio da tributação. Isso porque a tributação mais ou menos intensa sobre esses objetos, poderia desestimular, em última análise, o consumo e o acesso a informações que não fossem de interesse do poder estatal. Nesse sentido, na opinião do doutrinador, essa liberdade adviria da ausência de amarras estatais sobre a produção cultural e intelectual.

Na visão de Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, a existência da referida imunidade é baseada em três justificativas principais. A primeira justificativa é a proteção do papel contra a incidência de impostos excessivos, uma vez que ele constitui o principal insumo necessário para a fabricação dos objetos atingidos pela imunidade, o que poderia gerar o seu encarecimento desmedido. A segunda justificativa é a defesa dos próprios produtos protegidos pela norma imunizante, que poderiam ter a sua difusão reduzida. Por fim, a terceira justificativa é a necessidade de se observar a meta da neutralidade da imunidade.⁶⁹

A proteção do papel contra a incidência de impostos elevados é de grande importância, considerando que ele é o insumo básico para a produção dos livros, jornais e periódicos, objetos protegidos pela imunidade. Nesse sentido, proteger o papel de um encarecimento desmoderado significa proteger, como consequência, os produtos fabricados a partir dele. Por isso, essa justificativa está intrinsecamente relacionada à defesa do livro, do jornal e do periódico contra a tributação desestimuladora, que consistiria em uma tentativa de impedir que o preço desses objetos se tornasse muito elevados e, por consequência, diminuir a sua circulação por conta da inacessibilidade à população. Trata-se, portanto, de uma iniciativa extrafiscal de garantir que os objetos imunizados possam ser adquiridos facilmente pela sociedade.

Já no que diz respeito à meta da neutralidade da imunidade, a terceira justificativa apontada pelos autores, ela consiste em impedir a distinção entre grupos econômicos e políticos, evitando que um deles seja mais ou menos favorecido pela norma imunizante. Isso porque autorizar o encarecimento excessivo dos livros, jornais e periódicos diminuiria o seu acesso, principalmente, das camadas mais baixas, gerando, portanto, uma discriminação dessas classes

⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Ed. RT, 1997, p. 208. *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 203.

sociais. Desse modo, permitir a taxação excessiva desses meios de divulgação de cultura e informação seria ir de encontro ao princípio da isonomia, que deve nortear a interpretação da norma imunizante. Conforme apontado no capítulo anterior, o princípio da isonomia, quando aplicado às normas imunizantes, prevê que, em se tratando de uma mesma situação geradora de obrigação tributária, todos devem pagar tributos. Trata-se de uma decorrência do princípio da generalidade da tributação, que visa garantir a igualdade no âmbito tributário.⁷⁰

Ricardo Lobo Torres, no entanto, diverge parcialmente das opiniões dos doutrinadores acima destacadas. Ele defende que, apesar de a proteção da liberdade de expressão poder ser utilizada como embasamento da imunidade tributária do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que ela gera o barateamento do custo dessas publicações, facilitando a manifestação do pensamento, ela poderia ser empregue apenas como argumento subalterno.⁷¹ O autor justifica seu entendimento:

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 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. Por outro lado, países que respeitam, há séculos, a liberdade de expressão, como é o caso dos Estados Unidos, permitem a cobrança de impostos sobre os jornais e os livros.⁷²

Portanto, para o citado jurista, a principal razão de existir da imunidade tributária do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal “é a idéia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações”⁷³. Isso porque o autor entende como urgente a necessidade de se aumentar o tamanho da população alfabetizada e instruída, motivo pelo qual torna-se crucial reduzir o preço da produção dos livros e periódicos, considerados por ele as ferramentas mais importantes para encerra a crise educacional no país. O jurista destaca, no entanto, que esse argumento não pode ser justificado

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 133.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 298.

⁷² *Ibidem*, p. 298-299.

⁷³ *Ibidem*, p. 297.

para defender a aplicação da imunidade aos jornais, uma vez que eles deveriam ser apoiados pelos seus leitores e anunciantes, isto é, não deveriam possuir um custeio estatal permanente.⁷⁴

Em suma, a partir de tudo o que foi exposto, pode-se dizer que, em última análise, a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, visa preservar a liberdade de expressão intelectual, científica, artística e de manifestação do pensamento, o que está diretamente relacionado com a defesa de um sistema educacional de melhor qualidade no país e com a disseminação da cultura brasileira a seus conterrâneos.

2.3 O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Após a análise dos fundamentos que embasam a existência da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, é necessário estudar qual é a extensão da aplicação dessa norma imunizantes. Isso porque, como visto acima, trata-se de imunidade tributária de natureza objetiva, que recai sobre bens ou mercadorias. Nesse sentido, apesar da literalidade do dispositivo constitucional, é preciso analisar de maneira mais aprofundada o que a doutrina e a jurisprudência têm entendido como objetos alcançados pela norma imunizante em análise, qual seja, o artigo 150, VI, d, da Constituição Federal.

Inicialmente, cabe destacar que, por estarem expressamente listados na norma imunizante, os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão estão obviamente abarcados pela imunidade em estudo. Conforme preleciona Regina Helena Costa, isso significa que esses objetos estão livres “da exigência dos impostos que recairiam nas operações e prestações que os tenham por objeto – Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Serviços”⁷⁵. Além disso, deve-se destacar que, em virtude de sua natureza objetiva, não há que

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 297-298.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 203.

se falar em alargamento do alcance dessa imunidade para abranger outros tributos que não os impostos, pois isso significaria transformá-la em imunidade subjetiva.⁷⁶

Como consequência, todos os atores envolvidos no processo de produção e comercialização dos objetos imunizados não são imunes. Além disso, todas as demais espécies de tributos, como as taxas e contribuições em geral, podem incidir sobre as operações e prestações que tenham por objeto os itens previstos no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal.⁷⁷

2.3.1 Maquinários e insumos

No entanto, há divergência no que diz respeito ao alcance da imunidade em estudo sobre os equipamentos necessários para a produção dos objetos acabados. Evidentemente, a referida discussão perpassa o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”⁷⁸. No entanto, muitos doutrinadores compreendem que não deve ser aplicada a regra contida no citado dispositivo legal, defendendo que a aplicação das normas imunizantes deve ser ampla, ao contrário das isenções.⁷⁹ Inclusive, o Supremo Tribunal Federal se filiou a esse entendimento durante muitos anos, por entender que tributar os insumos do produto final, mesmo que este seja imune, significaria tributar indiretamente o produto acabado.⁸⁰

Apesar de ter se filiado a essa corrente doutrinária durante muitos anos, houve mudança em sua compreensão. Isso porque o entendimento mais atualizado do Supremo Tribunal Federal sobre o tema pode ser extraído do julgamento do Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 713.014/SP e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 739.085/SP, no

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 203.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 203.

⁷⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 de outubro de 2023.

⁷⁹ LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 108.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 109.

bojo dos quais foi estabelecido que a imunidade tributária destinada a livros, jornais e periódicos não abrange maquinários e insumos utilizados no seu processo produtivo. Trata-se, portanto, de virada jurisprudencial, a partir da qual a Corte Suprema alterou seu entendimento sobre a extensão da referida imunidade, passando a entender que ela deve ser interpretada de forma mais restrita.

No que diz respeito ao Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 713.014/SP, trata-se, inicialmente, de recurso interposto pela Verdade Editora Ltda. em face da União, visando garantir que a imunidade tributária do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal fosse estendida à operação de importação de máquina impressora destinada à publicação de jornal. Em um primeiro momento, foi negado provimento ao agravo de instrumento, sob a justificativa de que a imunidade alcançaria, exclusivamente, materiais assimiláveis ao papel. Em seguida, a referida decisão foi reformada para alcançar maquinários e insumos, após a interposição de agravo regimental pelo contribuinte. Insatisfeita, a União interpôs agravo regimental contra o referido acórdão, defendendo a adoção de uma interpretação restritiva da imunidade em questão. Nesse sentido, sustentou que “a leitura do artigo 150, inciso IV, alínea “d”, da Constituição Federal, aduz não poder o maquinário importado pela agravada ter o mesmo tratamento concedido ao papel, único item imunizado pela regra constitucional”⁸¹. Após o término da discussão pela Primeira Turma do STF, deu-se provimento ao agravo da União, tendo sido proferido acórdão sedimentando o entendimento de que a imunidade ora estudada não pode ser interpretada de modo amplo e irrestrito, cuja ementa destaca-se a seguir:

SEGUNDO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INTERPRETAÇÃO AMPLA E IRRESTRITA. INVIABILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE IMPORTAÇÃO DE MÁQUINA IMPRESSORA DESTINADA À PUBLICAÇÃO DE JORNAL. POSSIBILIDADE.

1. A regra imunizante constante do art. 150, VI, d da Constituição Federal não pode ser interpretada de modo amplo e irrestrito.
2. Inexiste imunidade relativa a tributos incidentes sobre a importação de máquina impressora destinada à publicação de jornal.
3. Agravo interno a que se dá provimento.⁸²

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 713.014/SP. Relator: Min. Marco Aurélio – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 nov. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2613844>. Acesso em: 28 out. 2023.

⁸² *Ibidem*.

Em síntese, para os Ministros, a imunidade tributária do artigo 150, IV, d, da Constituição Federal tem como fundamento a garantia e efetivação da livre manifestação do pensamento e da produção cultural, científica e artística, podendo, por isso, ser aplicada a materiais assimiláveis ao papel utilizado no processo de impressão e à própria tinta especial para jornal. No entanto, compreenderam que a aplicação dessa norma imunizante não pode ser estendida aos equipamentos do parque gráfico, justamente por não se equipararem ao papel. Entendimento semelhante foi fixado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 739.085/SP, no bojo do qual foi proferido acórdão cuja ementa transcreve-se abaixo:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INTERPRETAÇÃO AMPLA E IRRESTRITA. INVIABILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE IMPORTAÇÃO DE CHAPAS DE GRAVAÇÃO DESTINADAS À IMPRESSÃO DE JORNAIS. POSSIBILIDADE.

- 1 . A regra imunizante constante do art. 150, VI, d, da Constituição Federal não pode ser interpretada de modo amplo e irrestrito.
2. Inexiste imunidade relativa a tributos incidentes sobre a importação de chapas de gravação destinadas à impressão de jornais.
- 3 . Agravo interno a que se dá provimento.⁸³

Trata-se de Agravo Regimental interposto pela União contra acórdão que acolheu parcialmente o pedido formulado no Recurso Extraordinário interposto por Jornal o Valeparaibano Ltda., concedendo parcialmente a segurança para assentar a imunidade relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto de Importação relativo às chapas de gravação destinadas à impressão de jornais. Na ocasião, a Fazenda Nacional novamente defendeu a utilização de uma interpretação restritiva da imunidade em questão, aduzindo não poder o maquinário importado ter o mesmo tratamento concedido ao papel, item verdadeiramente imunizado pela regra constitucional. Ao final, foi dado provimento ao agravo interno da União, negando-se provimento ao recurso extraordinário do contribuinte.

2.3.2 Propagandas divulgadas nos jornais

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 739.085/SP. Relator: Min. Marco Aurélio – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 dez. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4379660>. Acesso em: 28 out. 2023.

Outra discussão existente na doutrina é no que se refere à possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços em relação às propagandas divulgadas nos jornais. Isso porque, há alguns autores que defendem que um dos fundamentos da referida imunidade seria a necessidade de se baratear o custo dos objetos imunizados e das atividades-meio do jornal, conceito no qual estariam inseridos os anúncios. A corrente doutrinária oposta, à qual se filia Regina Helena Costa, afirma que o referido entendimento não deve ser admitido, por constituir um alargamento não autorizado pela Constituição Federal da vontade da norma. Ora, defender o contrário significaria tornar a natureza da imunidade em questão em subjetiva, indo de encontro ao estabelecido pelo texto constitucional.⁸⁴

2.3.3 Conteúdo dos objetos imunizados

No que diz respeito ao conteúdo dos livros, jornais e periódicos atingidos pela norma imunizante, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, não deve haver distinção entre os conteúdos para fins de aplicação da imunidade, de modo que todos os objetos atingidos pela norma, independentemente do assunto que tratem, devem ser considerados imunizados. Isso porque, uma vez que a imunidade em questão é objetiva, não admitindo quaisquer restrições, o legislador ordinário e o juiz são proibidos de fixar distinções que não são estabelecidas pela Constituição, sob pena de se configurar censura. Nesse contexto, o autor defende, inclusive, que as revistas eróticas estão atingidas pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Veja-se:

Devem os juízes agir com cautela para não se tornarem censores. Com espreque no suporte exilógico da imunidade, se tem propagado que livros eróticos (e o clássico Kama Sutra o é), as revistas de nus, os livros tidos por perniciosos, não gozam de imunidade, nem os simplesmente informativos ou propagandísticos. Os que veiculam “maus costumes” ou “ideologias exóticas” também estariam fora da outorga imunitória. Estamos no campo predileto do subjetivismo doutrinário e jurisprudencial.⁸⁵

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 204.

⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidade Tributárias. In: Imunidades Tributárias, Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998 (Pesquisas Tributárias, Nova Série nº 4), p. 224. *Apud* LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 107.

Deve-se ressaltar, portanto, que, conforme apontado por Sacha Calmon, a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, por ser objetiva, não está à disposição de restrições advindas do entendimento dos doutrinadores ou dos aplicadores do direito sobre quais tipos de produção poderiam ser atingidas pela imunidade, a depender do conteúdo. Isso porque, a sua aplicação, como dito, é objetiva, ou seja, em se tratando dos objetos previsto na norma imunizante, haverá imunidade, quaisquer sejam os conteúdos abordados.

Regina Helena Costa também entende ser irrelevante o conteúdo da publicação para efeito da imunidade tributária, porque, caso pudesse haver algum juízo de valor estatal sobre o conteúdo de um livro, jornal ou periódico para a eficácia da imunidade, o que haveria, em verdade, seria a censura, expressamente vedada pela Constituição Federal em seus arts. 5º, IX, e 220, § 2º. Além disso, a autora aponta como fundamento da irrelevância do conteúdo da publicação para a eficácia da imunidade o fato de que as imunidades tributárias devem ser dotadas de neutralidade, o que impede que haja distinção entre os objetos imunizados em função de seu conteúdo. Salienta, ainda, que nem todos os livros devem possuir o tratamento fiscal especial da norma imunizante, uma vez que, de acordo com a interpretação finalística, só fariam jus a esse tratamento os livros que tenham como objetivo a propagação de ideias e pensamentos, não sendo atingidos pela norma imunizante o livro de bordo e o livro de atas, por exemplo.⁸⁶

2.3.4 Livros, jornais e periódicos não impressos em papel

Deve ser estudado, ainda, se a imunidade tributária contida no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal pode ser estendida aos livros, jornais e periódicos que não possuem papel como seu suporte físico. Isso se faz necessário uma vez que a norma imunizante, além de proibir a instituição de impostos sobre os referidos objetos, imuniza o dito “papel destinado a sua impressão”⁸⁷. O referido trecho gera dúvidas, pois é possível entender a partir de sua leitura que os objetos que estariam abarcados pela norma imunizante seriam apenas aqueles que possuem o papel como suporte físico. Passa-se, então, a analisar o que estaria abrangido pelos “livros,

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 207-208.

⁸⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

jornais e periódicos”⁸⁸ dispostos na norma imunizante, para efeito de reconhecimento da garantia constitucional.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a TV, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc., que não têm por veículo o papel.⁸⁹

A partir do trecho destacado, percebe-se que o autor defende o não cabimento da imunidade às obras eletrônicas. Filia-se a essa corrente Ricardo Lobo Torres, para o qual “são as características essenciais do conceito de livro: a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo”⁹⁰. Nesse sentido, entende-se que, para ambos os autores só estão abrangidos pela norma imunizante estudada os livros, jornais e periódicos fabricados em papel, uma vez que entender o contrário seria ampliar indevidamente o querer constitucional.

Regina Helena Costa, entretanto, entende que os livros, jornais e periódicos abrangidos pela norma imunizante são todos aqueles objetos que visam propagar histórias, ideias, informações e comentários, se utilizando da linguagem escrita, não importando o meio no qual ele foi gravado, isto é, se em papel ou em meio eletrônico. Ela valoriza, portanto, para a sua caracterização, o conteúdo e a essência da obra, em vez de sua forma propriamente dita. Isso porque a autora compreende que para achar uma resposta à discussão, devem ser utilizados os métodos de interpretação teleológica e evolutiva.⁹¹

⁸⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

⁸⁹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 198.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 308.

⁹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 206-207.

A interpretação teleológica se preocupa em atingir os fins sociais propostos pela norma, enquanto a interpretação evolutiva busca atribuir significado a determinados termos da norma de acordo com as mudanças históricas. Após o uso dessas duas formas de interpretação, Regina Helena Costa afirma ser forçoso concluir que a imunidade do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal abarca também o chamado “livro eletrônico”.⁹² Confirma-se trecho esclarecedor de sua opinião em relação à extensão da referida imunidade tributária no que diz respeito ao livro eletrônico:

Ora, aplicando-se tais métodos interpretativos, tem-se que, se a imunidade conferida aos livros tem por finalidade assegurar a liberdade de pensamento, de expressão, o acesso à informação e a própria difusão da cultura e da educação, o conceito de livro engloba todo meio material pelo qual esse objetivo seja atingido. Outrossim, diante da evolução da tecnologia, o conceito de livro deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional.⁹³

Roque Carrazza possui o mesmo entendimento, de que tanto os livros tradicionais como os livros eletrônicos estão inclusos na norma imunizante, uma vez que julga ser irrelevante, para fins de determinação do tratamento fiscal, o fato de ele ser impresso em papel ou registrado em suporte digital.⁹⁴ No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma que o conteúdo do dispositivo constitucional imunizante se refere à obra em si e não ao suporte físico que a abriga, de modo que entender o contrário implicaria esvaziar a imunidade tributária em meio aos avanços tecnológicos.⁹⁵ Nesse sentido, é importante ressaltar que os entendimentos apontados podem ser estendidos, inclusive, aos jornais e periódicos, não limitando a defesa da aplicação da imunidade tributária em estudo aos livros eletrônicos.

Ora, como se sabe, em 1988, quando o legislador constituinte originário utilizou a expressão “livros” para delimitar um dos elementos objetivos sobre o qual recairia a imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, não havia livros eletrônicos amplamente

⁹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 206-207.

⁹³ *Ibidem*, p. 206-207.

⁹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 915 e 918-923.

⁹⁵ AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998 (pp. 143-154). *Apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 205.

consolidados na forma que conhecemos hoje, mas apenas os impressos em papel. Entretanto, com a evolução dos meios tecnológicos, surgiram diversos aparelhos eletrônicos que marcaram o surgimento de uma era extremamente dependente do mundo digital, aumentando a disseminação de informações. Nesse contexto, foi criado o livro eletrônico, também chamado de *e-book*, que é “um livro que existe exclusivamente em formato digital, não periódico, que necessita de um aparelho leitor e de um software para decodificação que viabilize sua leitura”⁹⁶.

Conforme apontado, há diversos entendimentos sobre o tema. Enquanto alguns defendem que a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos estaria limitada às obras impressas em papel, outros defendem que o dispositivo constitucional imunizante deve ser aplicado também às novas formas sob as quais os objetos imunizados se apresentam. Em 2017, finalmente, a discussão acerca da extensão da expressão “livros” foi encerrada por ocasião do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado sob o regime da repercussão geral. Na ocasião, a Corte Suprema negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio de Janeiro, fixando a seguinte tese: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo".

O referido caso trata-se, originariamente, de Mandado de Segurança no bojo do qual buscava-se reconhecer a imunidade concernente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na comercialização de enciclopédia jurídica eletrônica por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural, a teor do disposto no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Nesse contexto, foi interposto Recurso Extraordinário pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão da 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, proferido em duplo grau de jurisdição obrigatório, que manteve a sentença favorável ao contribuinte. Ao final, o mencionado recurso fazendário teve seu provimento negado por acórdão assim ementado:

⁹⁶ REIS, Juliani Menezes dos; ROZADOS, Helen Beatriz Frota. **O livro digital: histórico, definições, vantagens e desvantagens.** Repositório – FEBAB. Disponível em: <http://repositorio.febab.org.br/items/show/4473>. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers).

1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.

2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão.

3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos.

4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).

5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro).

6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

TESE DA REPERCUSSÃO GERAL:

9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese:

“A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”⁹⁷

Para interposição do referido recurso, argumentou o Estado do Rio de Janeiro que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não se aplicava aos chamados livros eletrônicos ou digitais, uma vez que eles não poderiam ser verdadeiramente considerados como livros, tratando-se apenas de meio novo de difusão de obras culturais. Nesse sentido, no entendimento da opinião daquela fazenda pública estadual, seria de intenção do constituinte proteger especialmente apenas os livros, jornais e periódicos produzidos com papel. Para corroborar esse argumento, aduziu, ainda, que o livro eletrônico já existia ao tempo da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Em seu voto, o Ministro Relator destacou o contexto histórico do surgimento da referida imunidade, lembrando que, durante o Estado Novo, período em que Getúlio Vargas governou o Brasil de forma autoritária, entre 1937 até 1945, havia intensas restrições às empresas de comunicação e à imprensa. Nesse cenário, além da censura direta, realizada pelo Departamento de Imprensa e Propaganda (DIP), o governo ainda buscava reduzir a disseminação de ideias contrárias ao regime por meio da tributação elevada nas operações de importações do papel de imprensa e da redução da isenção aduaneira sobre esse produto. Entretanto, quando se tratava de jornais partidários do regime, era comumente observada a facilitada concessão do benefício da intributabilidade.

A fim de defender seu posicionamento de que a imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal também alcança o livro eletrônico, o Ministro Dias Toffoli aduziu que a expressão “papel”, utilizada no dispositivo constitucional, trata apenas de um insumo

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1984213>. Acesso em: 28 out. 2023.

amplamente utilizado na época para a disseminação de informações. Nesse sentido, defendeu que, por meio de seu uso, o legislador constituinte buscava proteger, em verdade, o conteúdo divulgado pelos veículos de comunicação. Veja-se:

Dito de outra forma, o Estado Novo queria impedir a disseminação das ideias e das obras (*corpus mysticum*) tidas por subversivas, e o controle das isenções aduaneiras sobre o papel linha d'água mostrara-se muito eficaz para esse objetivo. Assim, a história leva a crer que, se o principal insumo importado para a produção dos jornais daquela época fosse a tinta, a manipulação do instituto tributário se daria em relação à tinta, e, muito provavelmente, o dispositivo da imunidade faria referência a esse insumo. Mas não seria a mera proteção da tinta (ou, no presente caso, do papel – *corpus mechanicum*) a finalidade buscada pelo legislador constituinte.⁹⁸

Desse modo, conclui-se que o legislador constituinte não pretendia tornar o papel coisa intributável, mas sim o conteúdo nele presente, de modo a garantir diversos direitos fundamentais relacionados à liberdade de expressão, mencionados em tópico anterior.

Além disso, o ministro o relator esclareceu que foi a partir da Constituição de 1946 que se passou a prever a impossibilidade da instituição de impostos que recaíssem sobre o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”⁹⁹ (art. 31, V, c) pelos entes federativos. Nesse contexto, ainda que destinada apenas ao papel destinado exclusivamente àqueles fins, a imunidade concedida representava grande avanço no campo dos direitos fundamentais quando comparada ao regime recém encerrado. Em virtude dessa limitação, era comum que as legislações estaduais concedessem isenções fiscais sobre os bens finais, livros, jornais e periódicos, por meio de legislação ordinária.

Entretanto, após o golpe militar de 1964, observou-se novo regresso no que diz respeito à restrição ao acesso aos veículos de comunicação por meio da tributação, uma vez que o Ato Complementar nº 27, de 1966, determinou a revogação ou modificação das normas das constituições e das leis estaduais ou municipais que dispusessem sobre isenções tributárias, para que se adequassem à reforma do sistema tributário, advinda da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Nesse panorama, havia verdadeira insegurança jurídica quanto ao alcance de benefícios fiscais sobre os bens finais concedidos por aquelas legislações estaduais. Outrossim,

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 31 ago. 2017. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1984213>. Acesso em: 28 out. 2023.

⁹⁹ *Ibidem*.

mesmo após diversas alterações no dispositivo imunizante, com a manipulação realizada pelo regime militar e os conhecidos meios de censura, a redação do texto constitucional pouco importava, pois não possuía força para alterar a severa realidade do período ditatorial, marcado por um profundo cerceamento de direitos fundamentais.

Portanto, percebe-se que, historicamente, a tributação foi utilizada como forma de inibir a propagação de ideologias contrárias às dos regimes vigentes, por meio do aumento dos tributos incidentes sobre os insumos relacionados aos meios de comunicação que não eram favoráveis ao *status quo*. Desse modo, por meio do aumento do custo de acesso à informação, inibia-se a divulgação à população de ideias plurais e notícias que divulgavam a dura realidade sobre esses regimes.

A partir desse raciocínio, o Ministro Relator conclui o seguinte:

(...) o constituinte não objetivou conferir um benefício a editoras ou a empresas jornalísticas, mas sim imunizar o bem utilizado como veículo do pensamento, da informação, da cultura e do conhecimento. Ou seja, a aplicação da imunidade independe da pessoa que os produza ou que os comercialize; ou seja, não importa se se está diante de uma editora, uma livraria, uma banca de jornal, um fabricante de papel, um vendedor de livros, do autor ou de uma gráfica, pois o que importa à imunidade é o objeto e não a pessoa.¹⁰⁰

Ora, se a norma imunizante não visa proteger o suporte material de divulgação de um conteúdo, mas sim o seu conteúdo em si, pouco importa o meio físico em que o citado conteúdo está sendo propagado. Dessa forma, não há como se argumentar que o alcance da imunidade tributária do art. 150, VI, d, da Constituição Federal esteja limitada ao suporte em papel.

Há de se destacar, ainda, que, com a crescente digitalização da sociedade atual, os livros, jornais e periódicos em papel têm se tornado cada vez mais escassos. Nesse sentido, a limitação do alcance da referida norma apenas aos produtos vendidos em papel geraria uma crescente redução na eficácia da norma imunizante na sociedade, de modo a causar a sua fossilização. Ademais, dada a crescente perda de sua aplicabilidade, estar-se-ia diante de inconstitucional

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1984213>. Acesso em: 28 out. 2023.

supressão do texto constitucional. Nesse sentido, ressalta Dias Toffoli:

(...) o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta em face da própria interpretação histórica e teleológica do instituto e, mesmo que se parta da premissa de que o legislador constituinte de 1988 teria querido restringir a imunidade, é de se invocar, ainda, a interpretação evolutiva, método interpretativo específico das normas constitucionais apontado em obra doutrinária pelo Ilustre Ministro Roberto Barroso (Interpretação e aplicação da Constituição. Saraiva, 137) (...) ¹⁰¹

Conclui-se, portanto, que a utilização dos métodos de interpretação teleológico e evolutivo foi a principal influência para a posição a que se chegou o Tribunal Pleno do STF acerca da extensão da imunidade em estudo no que diz respeito ao *e-book*. Desse modo, pode-se dizer que, atualmente, a jurisprudência se posiciona no sentido de que a imunidade tributária do art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve abranger todos os livros, jornais e periódicos, independentemente de terem como suporte o papel ou um suporte digital.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1984213>. Acesso em: 28 out. 2023.

3 AS CLÁUSULAS PÉTREAS

Como é sabido, a Constituição brasileira é classificada, quanto à abertura para alterações formais, como rígida ou super-rígida. As constituições rígidas são aquelas que exigem um processo mais complexo para alteração dos seus mandamentos do que o exigido para elaboração da legislação infraconstitucional. Já as constituições super-rígidas são aquelas em que é atribuída rigidez a parcela das normas constitucionais, havendo, entretanto, elementos que não podem ser modificados sob nenhuma circunstância.

James Bryce, o criador do conceito de rigidez constitucional, afirma que a característica das constituições super-rígidas que as distingue das demais corresponde ao fato de que elas podem ser alteradas por meio de um procedimento diferente daquele por meio dos quais as outras leis podem ser elaboradas, editadas ou revogadas, havendo, portanto, uma superioridade quando comparadas à autoridade das demais leis de um Estado.¹⁰²

Conforme prelecionam Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento:

O objetivo da exigência de rigidez é tornar mais estáveis os princípios fundamentais e a estrutura básica do Estado, permitindo a sua alteração apenas quando apoiada por uma expressiva maioria da sociedade, e não por qualquer maioria eventual. É o modelo que se tornou mais frequente no mundo contemporâneo, sobretudo após a II Guerra Mundial, sendo o que mais se coaduna com a ideia de supremacia constitucional.¹⁰³

Ora, a partir da análise da definição de rigidez e de constituição rígida e super-rígida, fica claro que essas são as classificações que mais se aproximam da Constituição de 1988. Isso porque o mecanismo adotado pela Constituição em vigor para a modificação de seus preceitos, isto é, uma proposta de emenda constitucional, constitui um processo mais complexo do que o necessário para aprovação de uma legislação ordinária.

Para o procedimento de alteração de uma lei ordinária, é necessário, via de regra, que

¹⁰² BRYCE, James. *Studies in History and Jurisprudence*. New York: Oxford University Press, 1901, v. 1, p. 167. *Apud* SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 56.

¹⁰³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 57.

um deputado ou um senador apresente um projeto de lei, conforme previsto no art. 61 da Constituição Federal. Entretanto, para a apresentação de uma proposta de emenda constitucional, é necessário, no mínimo, um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, pelo Presidente da República ou por mais da metade das assembleias legislativas das unidades da federação, conforme previsto no art. 60 da Constituição Federal, em seus incisos I, II e III, respectivamente.

Já no que diz respeito ao quórum para aprovação de uma proposta de emenda constitucional, conforme o art. 60, § 2º, da Constituição Federal, ela precisa ser discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. No entanto, de acordo com o rito previsto no art. 47 da Constituição Federal, para alteração de uma lei ordinária é preciso apenas a aprovação pela maioria simples dos votos, estando presentes a maioria absoluta dos membros da casa legislativa.

Ocorre que a Constituição Federal de 1988, além de prever um procedimento mais complexo para a alteração de seu texto do que o necessário para alteração da legislação ordinária, possui, ainda, um núcleo intangível. Esse núcleo é constituído pelas cláusulas pétreas, que são preceitos imutáveis implícitos ou explícitos no texto constitucional. É justamente a existência desse núcleo imutável, junto à presença de rigidez no processo de alteração, que leva a Constituição de 1988 a ser classificada por alguns autores como super-rígida, pois, além da rigidez presente em seus dispositivos, há elementos que não podem ser alterados de nenhuma forma.

Isso significa que o legislador constituinte originário impôs uma série de limites ao usufruto do poder de reforma constitucional pelo legislador constituinte derivado, que podem ser de natureza formal, circunstancial, temporal ou material.

Os limites formais, já abordados em parágrafos acima, se referem ao procedimento exigido para emenda da Constituição e aos agentes nele envolvidos, positivados no art. 60, caput e parágrafos 2º e 3º da Constituição Federal. Eles se referem, principalmente, ao número mínimo de agentes necessários para apresentação e aprovação das emendas constitucionais, privilegiando, por isso, a participação popular nos processos democráticos, garantindo de certa

forma que haja um entendimento razoavelmente propagado de que a Constituição deva ser emendada.

Já os limites circunstanciais, previstos no art. 60, § 1º, da Constituição Federal, impedem que sejam realizadas emendas constitucionais em momentos específicos: na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. Isso se justifica porque as circunstâncias listadas por seus incisos se caracterizam como situações de grave crise institucional, que o legislador constituinte originário compreendeu que não seriam propícias à concepção de propostas de emenda constitucional razoáveis.

Os limites temporais são aqueles que estabelecem intervalos mínimos para a realização de emendas à Constituição ou que impossibilitam que elas sejam feitas durante um determinado intervalo de tempo. O art. 60, § 5º, da Constituição Federal, por exemplo, estabelece que “A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.”¹⁰⁴. Desse modo, o dispositivo destacado impede que haja mudanças prematuras no texto constitucional, “(...) antes que tenha decorrido um tempo mínimo para que a ordem constitucional possa ser avaliada, ou impondo intervalos mínimos para tais alterações, de modo a evitar uma frequência excessiva de reformas constitucionais”¹⁰⁵.

Por fim, os limites materiais são aqueles que impedem que determinados temas sejam objeto de deliberação em proposta de emenda constitucional e estão, via de regra, expostos no art. 60, § 4º, da Constituição Federal. As cláusulas pétreas constituem-se, portanto, em limitações materiais, implícitas ou explícitas, ao poder constituinte derivado reformador.

Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento apontam que os principais argumentos para justificar a existência das cláusulas pétreas são: o da superioridade do poder constituinte sobre os poderes constituídos, pela origem popular do primeiro; o da identidade

¹⁰⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 de setembro de 2023.

¹⁰⁵ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 291-292.

constitucional; o procedimental; o do pré-compromisso; e o do neocontratualismo.¹⁰⁶

Em relação ao primeiro argumento, o da superioridade do poder constituinte sobre os poderes constituídos, pela origem popular do primeiro, defende-se que a criação das cláusulas pétreas se deu em decorrência de uma decisão do próprio povo, que é o titular do poder constituinte. Nesse sentido, os representantes do povo, no exercício do poder constituinte derivado, devem se curvar a essa decisão.¹⁰⁷

O segundo argumento de defesa da existência do instituto da cláusula pétrea dispõe que a sua função seria a de garantir a preservação da identidade constitucional, de modo a permitir que sejam realizadas apenas modificações que não alterem substancialmente seu conteúdo fundamental.¹⁰⁸

O terceiro argumento baseia-se na suposição de que as cláusulas pétreas representariam um pré-compromisso do legislador popular aceito durante o momento da manifestação do poder constituinte originário. Desse modo, o povo estaria exercendo um autocontrole durante o processo de criação da Constituição, com o objetivo de evitar que, em ocasiões futuras de irracionalidade política, viesse a dismantelar os princípios fundamentais que foram estabelecidos anteriormente. A validade desse tipo de restrição resultaria, assim, da decisão consciente e ponderada da própria população, manifestada em momentos de lucidez e reflexão.¹⁰⁹

O argumento procedimental defende que a importância da existência das cláusulas pétreas reside no fato de que elas estabelecem as condições que moldam o funcionamento habitual da vida democrática, protegendo a perpetuação da democracia e de seus princípios.¹¹⁰

Por fim, o quinto argumento listado pelos autores, o do neocontratualismo, defende que as cláusulas pétreas, como limitações materiais ao poder de reforma constitucional, representam

¹⁰⁶ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 296.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 296.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 296-297.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 298-299.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 299.

requisitos essenciais para a associação ao contrato social, constituindo garantias fundamentais que asseguram o interesse de todos na continuidade e na solidez da comunidade política. Trata-se, portanto, de um argumento que decorre das teorias filosóficas elaboradas durante os séculos XVII e XVIII, que buscavam legitimar a existência do Estado a partir de um suposto contrato social.¹¹¹

As cláusulas pétreas explícitas do ordenamento jurídico brasileiro estão previstas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, cuja redação destaca-se a seguir:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.¹¹²

Conforme se observa, o legislador constituinte originário elegeu explicitamente determinados elementos aos quais foram atribuídos a característica da imutabilidade. As cláusulas pétreas são, portanto, princípios ou disposições contidas na Constituição que são consideradas imutáveis, ou seja, não podem ser alteradas por meio de emendas ou revisões constitucionais. Essas cláusulas são fundamentais e essenciais para a estrutura da Constituição e para a proteção de direitos e princípios fundamentais.

Todavia, no tocante ao inciso IV do referido artigo, deve-se destacar que ele é dotado de certo grau de abrangência, uma vez que impede a abolição, por meio de proposta de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais. É o que se passa a analisar.

¹¹¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 300.

¹¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 de setembro de 2023.

3.1 O PAPEL DAS CLÁUSULAS PÉTREAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Uma vez destacada a importância do instituto da cláusula pétrea no ordenamento jurídico brasileiro, passa-se a estudar a relevância das cláusulas pétreas que tratam especificamente sobre matéria tributária e financeira e seus impactos no sistema constitucional do país.

Inicialmente cumpre destacar que, uma das principais características do sistema constitucional brasileiro que enseja a necessidade de delimitação de cláusulas pétreas em matéria financeira e tributária é o número elevado de Emenda Constitucionais que tratam dessa matéria, junto ao fato de que todas as emendas propostas sobre o assunto foram questionadas perante o Supremo Tribunal Federal quanto à sua constitucionalidade.¹¹³

Além disso, conforme destacado por Luís Roberto Barroso, considerando que a Constituição Federal de 1988 é classificada como rígida, as cláusulas pétreas desempenham um importante papel de impedir que decisões políticas e valores fundamentais que integram o núcleo do projeto constitucional estabelecido pelo poder constituinte originário sejam modificados por maiorias políticas eventuais.¹¹⁴ Isso porque, apesar de existirem determinados direitos individuais consagrados na Constituição Federal que seriam reconhecidos como cláusula pétrea pela maioria dos brasileiros, há outros assuntos que, apesar da sua essencialidade diante do texto constitucional, são objeto de acalorados debates ideológicos, sendo alterados conforme as apontadas simpatias políticas momentâneas.¹¹⁵

Outro aspecto que deve ser destacado como de grande importância para o estabelecimento de cláusulas pétreas em matéria financeira e tributária é o fato de a Constituição de 1988 regular de forma demasiadamente detalhada essa matéria. Ora, ao estar prevista no texto constitucional, as disposições sobre matéria financeira e tributária já gozam de certa

¹¹³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 39.

¹¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159.

¹¹⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Opus citatum*, p. 40.

perenidade no que diz respeito à sua alteração, por conta da maioria qualificada exigida para a aprovação de emendas constitucionais. No entanto, adiciona-se a isso o fato de que após a aprovação de uma determinada emenda, há a possibilidade de sua invalidação pelo Supremo Tribunal Federal. Como consequência, a análise da inconstitucionalidade de uma determinada emenda utilizará como parâmetro o entendimento do conteúdo das cláusulas pétreas em matéria financeira e tributária estabelecido por um órgão do Poder Judiciário, o que deve gerar certo desconforto à dinâmica ordem democrática.¹¹⁶

Não obstante, deve-se destacar que, apesar de se reconhecer que a matéria tributária e financeira possua diversos nuances que devam ser delegados ao debate político no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo, há diversos assuntos relacionados à matéria fiscal que precisam ser elevados à condição de normas materialmente constitucionais e, inclusive, de cláusula pétrea, por conta de sua íntima relação com os direitos fundamentais ou por seu nível de importância no sistema constitucional. Isso possibilitaria impedir que o poder constituinte derivado tratasse como triviais questões que o poder constituinte originário elegeu como decisões políticas fundamentais.¹¹⁷ Como consequência do reconhecimento de determinadas disposições em matéria financeira e tributária como cláusulas pétreas, impedir-se-ia a retirada exagerada do poder decisório das maiorias políticas eventuais, enquanto evitar-se-ia a destruição do projeto do constituinte originário pela ofensa aos dispositivos que integram seu núcleo essencial.¹¹⁸

Outro importante papel que as cláusulas pétreas financeiras e tributárias poderiam exercer no ordenamento jurídico brasileiro seria o de prover aos Poderes Legislativo e Executivo, um parâmetro mínimo ao processo de elaboração de emendas constitucionais, de modo a limitar a atuação desses poderes. Nesse sentido, a existência dessas cláusulas pétreas já poderia integrar o debate sobre a necessidade de emenda ou não do texto constitucional. Além disso, pode-se apontar como resultado a explicitação das decisões políticas fundamentais adotadas pelo poder constituinte derivado ao decidir a aprovação de uma emenda, norteando os

¹¹⁶ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 40-41.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 41-42.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 42.

intérpretes da constituição e possibilitando a construção de uma harmonia da matéria fiscal no texto constitucional.¹¹⁹ Há que se ressaltar, também, que a delimitação de cláusulas pétreas em matéria financeira e tributária deixaria em evidência os princípios fundamentais delas extraídos, que poderiam ser utilizados como preceitos fundamentais para embasamento da interposição de ação de descumprimento de preceito fundamental.¹²⁰

Por fim, considerando que é extremamente comum que as emendas constitucionais tenham sua validade questionada perante o Supremo Tribunal Federal por conta de uma inconformidade da minoria legislativa derrotada, a delimitação das cláusulas pétreas em matéria financeira e tributária serviria para auxiliar a Corte Suprema na diferenciação entre um mero inconformismo político e uma efetiva violação a cláusula pétrea. Desse modo, facilitado estaria o processo de identificação da inconstitucionalidade de diversos atos legislativos que tratassem de matéria financeira e tributária.¹²¹

3.2 CRITÉRIOS PARA A DELIMITAÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E FINANCEIRA

Nesse momento, passa-se a analisar os critérios que podem ser utilizados para delimitação das cláusulas pétreas em matéria tributária e financeira, a fim de verificar se a imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/88 poderia ser abrangida por esse instituto.

Gustavo da Gama Vital de Oliveira propõe que a delimitação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias leve em consideração dois principais aspectos: a defesa da neutralidade política da jurisdição constitucional e a abertura aos valores e à teoria dos direitos fundamentais.¹²²

Em relação ao primeiro aspecto, Oliveira entende que sua importância reside no fato de que, uma vez que a missão das cláusulas pétreas é impedir que mudanças impulsionadas pelo poder constituinte derivado comprometam o núcleo essencial dos princípios e institutos

¹¹⁹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 48-49.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 49.

¹²¹ *Ibidem*, p. 50.

¹²² *Ibidem*, *passim*.

protegidos por elas, deve haver um espaço para além desse núcleo no qual esse poder possa exercer com certa liberdade a sua função de reforma.¹²³

Isso porque, considerando que as cláusulas pétreas protegem valores que o poder constituinte originário resolveu privilegiar sob o manto da imutabilidade, não há dúvidas de que devem ser preservadas. Entretanto, deve-se resguardar, também, a atuação do poder constituinte derivado, cuja importância reside no fato de que esse poder, por meio de suas reformas, possui papel fundamental para impedir a ocorrência do fenômeno da fossilização da Constituição Federal.

Nesse sentido, vale destacar que o referido fenômeno constitui um estado no qual a Carta Magna não corresponderia mais aos valores da sociedade em existência, estando, por isso, ultrapassada. Como consequência, por ser a Constituição o objeto de parâmetro do controle de constitucionalidade, todo o restante do ordenamento jurídico estaria fadado a essa fossilização. Como se sabe, as leis precisam atender os anseios da sociedade que vigora em seu tempo, de modo que possam ser concretizadas, visando atingir as finalidades a que se propõem.

Ora, em sendo a Constituição Federal uma lei em sentido amplo, inclusive, estando no topo da pirâmide de hierarquia das leis, ela não pode ser petrificada, isto é, ser completamente imutável, uma vez que a interpretação constitucional muda com o tempo, buscando manter sua consonância com a realidade. Por isso, no sistema brasileiro, o Poder Legislativo, em sua função típica de legislar, e o próprio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, não estão vinculados às decisões proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade. Isso porque, possibilitar o contrário configuraria inegável petrificação da evolução social.

Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento trazem importante contribuição sobre esse tema:

Como já salientado, a supremacia da Constituição impõe que as mudanças no texto constitucional sejam mais difíceis do que a elaboração da legislação ordinária. Esta exigência de rigidez constitucional possibilita o entrincheiramento das decisões do

¹²³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 11.

poder constituinte originário, o que serve à proteção de valores considerados fundamentais, cuja alteração ou supressão pelas maiorias é dificultada ou mesmo impedida. Contudo, seria insensato consagrar a total imutabilidade da Constituição. Primeiramente, porque essa intangibilidade seria antidemocrática, por subtrair o direito das gerações futuras de decidirem os seus próprios destinos. Em segundo lugar, porque tal opção condenaria a Constituição a uma vida curta, ou a se tornar letra morta, quando não mais correspondesse às necessidades sociais ou aos valores hegemônicos na sociedade. Num ou noutro caso, sem a possibilidade de adaptar-se às novas demandas, a Constituição acabaria perecendo antes da hora.¹²⁴

Conforme os autores destacam, por conta da supremacia da Constituição no ordenamento jurídico brasileiro, é necessário que haja certa rigidez no processo de alteração de suas normas, de modo a garantir sua superioridade hierárquica e proteger os valores por ela consagrados. Todavia, essa rigidez não pode ser absoluta, pois isso levaria ao perecimento precoce do texto constitucional diante da impossibilidade de sua modernização, caracterizando, inclusive, um cenário antidemocrático, no qual a própria sociedade não poderia decidir sobre os preceitos que a norteariam.

Em relação ao segundo aspecto trazido por Oliveira¹²⁵, a abertura aos valores e à teoria dos direitos fundamentais, pode-se dizer que ele representa a necessidade de flexibilização dos conceitos previstos na Constituição em se tratando de matéria financeira e tributária, com vistas à “aproximação entre a filosofia política e o direito financeiro e tributário”¹²⁶. Em outras palavras, no processo de delimitação dessas cláusulas pétreas, deve-se buscar a aproximação da Constituição aos valores defendidos pela sociedade existente e aos direitos fundamentais consagrados em seu texto.

Nesse sentido, é válido destacar esclarecedora explicação de Luís Roberto Barroso que corrobora esse posicionamento:

O novo século se inicia fundado na percepção de que o Direito é um sistema aberto de valores. A Constituição, por sua vez, é um conjunto de princípios e regras destinados a realiza-los, a despeito de se reconhecer nos valores uma dimensão suprapositiva. A ideia de abertura se comunica com a Constituição e traduz a sua permeabilidade a valores externos e a renúncia à pretensão de disciplinar, por meio de

¹²⁴ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 282.

¹²⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 24.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 25.

regras específicas, o infinito conjunto de possibilidades apresentadas pelo mundo real.¹²⁷

A partir do trecho destacado, entende-se que, atualmente, vive-se em um período marcado pelo entendimento de que o Direito é um sistema de valores suscetível a mudanças oriundas da busca pela concretização dos valores sociais e da abdicação de uma rigorosa reprodução do sentido literal de seus dispositivos legais. Como consequência dessa abertura, defende-se a construção de um novo perfil de Constituição, na qual ela seja percebida e interpretada como um agrupamento de regras e princípios que visam atingir esses valores externos, principalmente ligados à garantia dos direitos individuais e sociais.

Entretanto, Gustavo da Gama Oliveira destaca que a existência das cláusulas pétreas não obsta a intervenção do constituinte derivado nos conteúdos protegidos por esse instituto. Isso porque, as cláusulas pétreas visam impedir que ocorra a violação do núcleo essencial dos princípios e institutos nelas versados, não havendo qualquer impedimento para que o poder constituinte derivado legisle sobre essas matérias. Dito de outro modo, há algumas nuances das matérias protegidas pelo instituto da cláusula pétrea que são passíveis de modificação pelo legislador constituinte derivado, o que não inclui, entretanto, o seu núcleo essencial.¹²⁸

Nesse contexto, o autor entende que defender que qualquer norma tributária prevista na Constituição que proteja interesses do contribuinte seja elevada ao status de cláusula pétrea geraria graves problemas ao ordenamento jurídico constitucional brasileiro: um elevado número de questionamentos das Emendas Constitucionais que tratem de matéria tributária veiculados ao Poder Judiciário e a dificuldade de delimitação dos verdadeiros direitos fundamentais associados à tributação protegidos pelas cláusulas pétreas. Por isso, Gustavo da Gama Oliveira advoga que, a fim de delimitar as cláusulas pétreas financeiras e tributárias, é necessário analisar o grau de restrição que uma norma tributária garantidora do interesse dos contribuintes pode sofrer, sem que seja atingido o seu núcleo essencial. Nesse sentido, o autor argumenta que deve ser adotada a teoria externa dos limites dos direitos fundamentais, “que

¹²⁷ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Temas de direito constitucional**, v. 2, Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36.

¹²⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 32.

admite que os direitos fundamentais possam sofrer restrições em razão de seu conflito com outros direitos fundamentais ou bens constitucionais, sendo que a legitimidade de tais restrições é aferida principalmente pela ferramenta metodológica do princípio da proporcionalidade”¹²⁹.

Como é sabido, na análise da proporcionalidade de uma determinada medida de restrição de um direito fundamental, devem ser observadas três dimensões: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.¹³⁰ Para uma medida de limitação de um direito fundamental ser considerada adequada, o objetivo pretendido pelo legislador ao criá-la não pode ser incompatível com a Constituição e deve ser apropriado do ponto de vista prático para alcançar o resultado desejado.¹³¹ Já no que diz respeito ao atendimento do subprincípio da necessidade, a medida limitativa do direito deve constituir “a forma menos lesiva aos direitos fundamentais que seria apta a atingir o fim colimado”¹³². Por fim, deve ser observada a proporcionalidade em sentido estrito, que dispõe ser necessário analisar se a finalidade desejada pelo legislador ao criar a norma que restringe direitos fundamentais justifica o grau de interferência ou limitação desses direitos, considerando uma relação de custo-benefício.¹³³

Por isso, pode-se concluir que, na visão de Gustavo da Gama Oliveira, o conteúdo do núcleo essencial das imunidades tributárias que poderia ser considerado cláusula pétrea deve ser analisado em um caso concreto, isto é, diante da tentativa de aprovação de uma medida de restrição a um direito fundamental, como uma Emenda Constitucional.

3.3 A APLICAÇÃO DO ARTIGO 60, § 4º, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Dentre os temas constitucionais expressamente dispostos no art. 60, § 4º, da Constituição Federal que não podem ser abolidos ou sofrerem alterações que conduzam à sua supressão, há os direitos e garantias individuais, previsto em seu inciso IV. Nesse contexto, passará a se realizar uma análise da aplicação desse artigo e da expressão “direitos e garantias individuais”, a fim de verificar se a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da

¹²⁹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 33-34.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 35-37.

¹³¹ *Ibidem*, p. 35-36.

¹³² *Ibidem*, p. 36.

¹³³ *Ibidem*, p. 37.

Constituição Federal poderia se enquadrar em tal conceito, estando protegida como cláusula pétrea. Por isso, inicialmente, cabe estudar a definição do que seriam os direitos e garantias individuais.

Os direitos fundamentais de primeira geração são assim chamados porque foram os primeiros a serem promulgados, isto é, constituem o primeiro grupo de direitos fundamentais que foram reconhecidos e positivados pelo Estado. Seu surgimento se deu em consequência da instauração das Revoluções Americana e Francesa, cujos fundamentos foram, principalmente, a necessidade de se estabelecer limites à atuação do poder governamental sobre a esfera privada, impedindo-o de intervir na vida pessoal de cada indivíduo. Desse modo, observa-se que eles buscam garantir as liberdades individuais, não se preocupando, portanto, com os aspectos sociais.¹³⁴

A segunda geração de direitos fundamentais, por sua vez, emergiu como resultado da identificação das limitações do Estado Liberal e, portanto, da demanda por uma atuação governamental ativa para guiar atividades econômicas, promover a justiça social e fornecer um auxílio ativo nas áreas da assistência social, saúde e educação.¹³⁵

Finalmente, os direitos de terceira geração são caracterizados por serem compartilhados por todos, destinando-se à preservação do bem-estar da sociedade e à garantia de direitos como a paz, o progresso e a preservação do meio ambiente, entre outros.¹³⁶

Os direitos fundamentais pertencentes aos três grupos citados foram positivados no texto da prolixa Constituição da República de 1988, ora sob a terminologia de “direitos e garantias fundamentais”, em seu título II, ora sob expressões como “direitos humanos”, “direitos do homem”, “direitos subjetivos públicos”, “liberdades públicas”, “direitos individuais”, “liberdades fundamentais” e “direitos humanos fundamentais”. Por isso, atualmente, não há consenso na doutrina sobre o real significado e conteúdo trazido pelos termos utilizados no

¹³⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 128-129.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 128-129.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 128-129.

texto constitucional. Como consequência, resta impossibilitada a tentativa de diferenciação entre os termos utilizados na Constituição de 1988 a partir da interpretação meramente literal, fazendo com que a análise do conteúdo atingido por seu artigo 60, § 4º, IV, tenha que percorrer caminhos mais complexos.¹³⁷

Nesse contexto, cabe analisar, inicialmente, se devem ser enquadrados como cláusulas pétreas apenas os direitos individuais clássicos, de 1ª geração, ou todos os direitos fundamentais e suas garantias.

Uma corrente minoritária da doutrina argumenta que somente os direitos individuais tradicionais, juntamente com suas salvaguardas, devem ser considerados como cláusulas pétreas, de modo que os demais direitos poderiam ser, inclusive, abolidos. Isso porque esse grupo alega que, ao mencionar "direitos individuais" em vez de "direitos fundamentais," o legislador constituinte originário teria tido a intenção de proteger exclusivamente os tradicionais direitos de 1ª geração.¹³⁸

Entretanto, a ampla maioria dos doutrinadores argumenta que todos os direitos materialmente fundamentais devem ser considerados cláusulas pétreas. Isso porque, na perspectiva teórica, que associa os limites materiais ao poder de reforma com os requisitos básicos da moralidade política relacionados à preservação da democracia e à igualdade de dignidade entre as pessoas, é indiscutível que as cláusulas pétreas devem se estender a outros direitos fundamentais. Nesse sentido, esse grupo doutrinário entende que direitos como educação, saúde, licença remunerada, participação política e meio ambiente são tão essenciais para o sistema constitucional democrático e para a construção de uma comunidade inclusiva quanto os tradicionais direitos individuais.¹³⁹

Além disso, vale analisar se a dicção do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal abrange, além dos direitos formalmente fundamentais, isto é, os previstos em seus artigos 5º a 17, os direitos materialmente fundamentais, que são aqueles de conteúdo especialmente

¹³⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 331.

¹³⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 309.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 309.

importante, dotados de elevada estatura moral, que podem estar localizados no texto constitucional, mas fora do Título II, ou estar implicitamente garantidos.

Para Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, ambos os tipos de direitos citados devem ser considerados fundamentais, pois a sua fundamentalidade não é proveniente da localização da norma que os abrange no texto da Constituição, mas da sua própria natureza. Outrossim, os autores afirmam que esses direitos materialmente fundamentais localizados fora do Título II são caracterizados como cláusulas pétreas, pois “seria um excesso de formalismo negar a proteção reforçada a um direito fundamental apenas pela localização do preceito que o consagra”¹⁴⁰. Nesse contexto, os doutrinadores destacam que essa posição foi adotada, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento em que declarou a inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da EC nº 3/93, que afastou, para efeito de incidência do IPMF, o princípio da anterioridade tributária, consagrado no art. 150, II, b, da Constituição Federal, isto é, fora do catálogo de direitos e garantias fundamentais.¹⁴¹

Conforme aponta Regina Helena Costa, a tributação possui uma conexão indispensável com os direitos fundamentais, pois essa atividade toca diretamente o exercício desses direitos. Essa relação se manifesta, sobretudo, por meio da escolha dos eventos que o legislador fixa nas regras-matrizes de incidência tributária e pela forma como o Estado desempenha sua função de arrecadação fiscal. Isso porque as situações abarcadas pelas regras-matrizes de incidência devem possuir significativo conteúdo econômico, de forma a fornecer o devido embasamento à cobrança de tributos.¹⁴²

Aliado a essa vertente, Sacha Calmon Navarro Coelho defende que “os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (Art. 60, § 4º, da CF)”¹⁴³.

¹⁴⁰ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 312.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 312.

¹⁴² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 85.

¹⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 195.

Nesse contexto, a arrecadação fiscal deve ser realizada em conformidade com as diretrizes estabelecidas na Constituição, o que requer a elaboração de leis tributárias em conformidade com esses princípios, a prática de um comportamento ético na condução das atividades de fiscalização, a integridade dos processos administrativos e a elaboração de atos normativos pelo Fisco, respeitando rigorosamente os limites legais. Por conseguinte, observa-se que os direitos fundamentais fornecem embasamento à função tributante do Estado, ao passo que estabelecem barreiras intransponíveis para essa atividade.¹⁴⁴

Ademais, ao destacar as noções de fiscalidade e extrafiscalidade, Regina Helena afirma que esses conceitos estão intimamente relacionados ao princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, que é definido como “princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante”¹⁴⁵.

Ora, como se sabe, a fiscalidade corresponde à utilização de ferramentas tributárias com objetivo puramente voltado para a obtenção de receitas, sem levar em conta quaisquer outras metas. Já a extrafiscalidade, manifesta-se pelo uso de ferramentas tributárias para desencorajar ou promover determinadas condutas, com o objetivo de alcançar metas não apenas de natureza financeira, mas também de caráter social, político ou econômico, conforme respaldado pela Constituição. Nesse sentido, se a Constituição garante o usufruto de certos direitos que são considerados essenciais, ela não pode permitir que a tributação, que também é por ela disciplinada, seja realizada sem respeitar esses mesmos direitos.¹⁴⁶

Constata-se, portanto, que o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação produz efeitos, inicialmente, no próprio texto constitucional. Desse modo todos os dispositivos constitucionais que vedam a tributação em situações específicas ou em relação a determinados sujeitos, assim como aqueles que asseguram o

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 85.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 87.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 87.

exercício de direitos, materializam esse princípio, incluindo as imunidades e os princípios tributários. Nesse sentido, pode-se concluir que as imunidades tributárias, aos instituírem situações de intributabilidade, buscam garantir o exercício de direitos fundamentais previstos na Constituição, constituindo-se, portanto, em um meio para a sua efetivação.¹⁴⁷

Como consequência desse raciocínio, Regina Helena Costa afirma que a imunidade tributária, além de configurar um instrumento de proteção de direitos fundamentais, é caracterizada, em si mesma, como direito fundamental. Veja-se:

Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são direitos fundamentais porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retromencionado: são normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata.

Qualificam-se como direitos fundamentais de primeira geração – porquanto foram os primeiros a serem reconhecidos universalmente –, pelo aspecto vedatório que encerram, impedindo ao Estado o exercício da tributação em razão de pessoas, bens ou situações.¹⁴⁸

Nesse sentido, a autora também defende que, como aplicação do princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, as imunidades tributárias garantem que nas situações imunizadas, não haja um apequenamento dos direitos previstos na Constituição, gerado pela tributação. Por conseguinte, a jurista entende que as normas imunizantes atuam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais, constituindo, concomitantemente, direitos e garantias de outros direitos.¹⁴⁹

Ademais, por entender que a imunidade tributária constitui “direito público subjetivo, a determinada pessoa, de não ser tributada em dada situação”¹⁵⁰, Regina Helena Costa afirma que as normas imunizantes são cláusulas pétreas, não podendo ser suprimidas por emenda constitucional.

¹⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 87-88.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 90.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 91.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 76.

Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, possuem entendimento mais comedido acerca da interpretação extensiva das cláusulas pétreas:

A interpretação das cláusulas pétreas deve se inspirar no ideário do constitucionalismo democrático, voltando-se não só à proteção das condições necessárias ao funcionamento da democracia, como também à tutela de direitos básicos, decorrentes do reconhecimento da igual dignidade de todas as pessoas, e à salvaguarda de instituições políticas que assegurem e promovam a democracia e os direitos fundamentais. No afã de proteger esses fundamentos do Estado Democrático de Direito, pode-se até legitimar, em determinados contextos, uma interpretação mais abrangente das cláusulas pétreas. Trata-se, portanto, de uma atividade hermenêutica que deve se afastar do formalismo, buscando orientação nos fundamentos da democracia constitucional, concebidos em termos inclusivos.¹⁵¹

Gustavo da Gama Vital de Oliveira, no entanto, possui visão mais conservadora acerca da abrangência da expressão “direitos e garantias individuais” constante do art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, defendendo que seja feita uma análise mais criteriosa para o enquadramento de determinadas imunidades tributárias como cláusulas pétreas. Isso porque o autor defende que o uso exclusivo de critérios formais não é suficiente para identificar uma cláusula pétreas em matéria tributária e financeira. Confirma-se trecho esclarecedor sobre seu posicionamento:

Em primeiro lugar, a simples previsão formal no texto constitucional de determinada norma protegendo algum interesse do contribuinte não implica seu automático reconhecimento como direito fundamental suscetível de ser oponível ao constituinte derivado, pois será necessário perquirir se aquele interesse possui ou não uma ligação intrínseca com algum direito materialmente fundamental.¹⁵²

Como justificativa de seu posicionamento, o autor afirma que, considerando o minucioso enfoque dado à questão tributária e financeira pela Constituição Federal, não seria condizente com o princípio democrático retirar das majorias qualificadas o poder de deliberar sobre a modificação de normas tributárias ou financeiras unicamente com base em considerações formais. Nesse sentido, ele defende que, ao analisar se uma imunidade tributária poderia ser considerada cláusula pétrea, deve-se transcender a observação de critérios exclusivamente formais da norma imunizante.¹⁵³

¹⁵¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 302.

¹⁵² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 103.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 103.

Apesar de a doutrina brasileira amplamente majoritária compreender que as imunidades tributárias possuem status de direito individual e que, por isso, são insuscetíveis de supressão por meio de Emenda Constitucional, por força do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, há de se destacar que o STF possui entendimentos contrários a esse. Isso porque a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 372600¹⁵⁴, exarou entendimento no sentido de que a EC nº 20/1998 não teria violado cláusula pétrea ao revogar o art. 153, § 2º, II, da Constituição. O dispositivo revogado previa a não incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência a pessoas maiores de 65 anos, cuja renda total fosse constituída por rendimentos do trabalho. Entretanto, a Turma compreendeu que o referido dispositivo não consagrava direito ou garantia fundamental a ser elevado ao status de cláusula pétrea, mas apenas uma norma que previa a imunidade da renda de um determinado grupo social.¹⁵⁵ O referido posicionamento foi, inclusive, reforçado, por ocasião do julgamento do RE 352292¹⁵⁶ e do ARE 825237¹⁵⁷.

Nesse panorama, observa-se que o posicionamento atual do STF é no sentido de que não se pode reputar toda imunidade tributária como cláusula pétrea, pois, nesse caso, a análise se limitaria a um critério puramente formal. Trata-se, portanto, de entendimento disruptivo da Corte Suprema quando comparado ao julgamento da ADI 939, no bojo do qual o Tribunal exarou entendimento de que as imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal são cláusulas pétreas, não podendo, por consequência, serem suprimidas por emenda constitucional. Esse entendimento levou boa parte da doutrina a defender que todas as imunidades tributárias seriam cláusulas pétreas, uma vez que representavam uma manifestação dos direitos fundamentais no campo do Direito Tributário.¹⁵⁸

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 372.600/SP. Relator: Min. Ellen Gracie – Segunda Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 23 abr. 2004.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 104.

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 352.292/CE. Relator: Min. Cármen Lúcia – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 mai. 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2047571>. Acesso em: 28 out. 2023.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 825.237/RJ. Relator: Min. Roberto Barroso – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4603069>. Acesso em: 28 out. 2023.

¹⁵⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro:

Entretanto, conforme ensina Ricardo Lobo Torres, apenas as imunidades tributárias que impossibilitem o Estado de criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade podem ser consideradas cláusulas pétreas. Portanto, caso não seja possível identificar um direito fundamental como razão de ser para a existência de uma determinada norma imunizante, será permitido que o constituinte derivado a modifique.¹⁵⁹ Confira-se trecho do autor sobre o instituto das imunidades tributárias:

A imunidade tributária, do ponto de vista conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.¹⁶⁰

Em sentido semelhante, Luís Roberto Barroso aduz que a interpretação da norma imunizante deve ser realizada sob a ótica do princípio da dignidade da pessoa humana, a partir do qual se originam todos os outros direitos materialmente fundamentais, que devem receber a máxima salvaguarda, sendo elevados ao status de cláusula pétrea.¹⁶¹ Trata-se, portanto, de entendimento doutrinário que defende a utilização de um método interpretativo que privilegie os critérios materiais para a delimitação das cláusulas pétreas financeiras e tributárias.

Em sentido semelhante, Leandro Paulsen argumenta que as imunidades são garantias fundamentais que se baseiam em dois fatores: restringir o Estado no exercício de seu poder de tributar em detrimento do contribuinte e proteger direitos fundamentais, como a liberdade de crença e de pensamento. Nesse sentido, Paulsen afirma que as imunidades que tutelam direitos fundamentais são cláusulas pétreas e que, portanto, não podem ser abolidas por meio de emendas constitucionais. No entanto, ele destaca que as imunidades que não têm a finalidade de proteger esses direitos específicos podem ser revogadas ou modificadas pelo poder constituinte derivado.¹⁶²

Gramma, 2019, p. 104-106.

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 89-90.

¹⁶⁰ *Idem*. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44.

¹⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

¹⁶² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 108.

CONCLUSÃO

Conforme analisado, a doutrina amplamente majoritária entende que a expressão “direitos e garantias individuais”, presente no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, que consagra uma cláusula pétrea explícita, abarca não só os direitos individuais clássicos, mas todos aqueles materialmente fundamentais.

Outrossim, por tudo o que foi exposto, foi possível concluir ser equivocado afirmar que toda imunidade tributária é uma cláusula pétrea, uma vez que existem no texto constitucional imunidades que não se encaixam estritamente ao que é estipulado no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal e que, portanto, não possuem a mesma proteção constitucional.

Por isso, as imunidades tributárias que protegem direitos fundamentais ou outros valores fundamentais do Estado não estão sujeitas à mudança, sendo consideradas cláusulas pétreas. No entanto, outros dispositivos constitucionais, mesmo que sejam classificados como imunidades tributárias, podem ser modificados por meio de emendas constitucionais, por não possuírem como fundamento a proteção de direito e garantias fundamentais.

No caso da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, foi possível conferir que ela possui como fundamento diversos direitos fundamentais. Dentre esses direitos, pode-se citar a liberdade de manifestação do pensamento e de informação, que são, indubitavelmente, direitos materialmente fundamentais. Por conseguinte, chega-se à conclusão que a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão deve ser considerada uma cláusula pétrea.

No entanto, não se descarta a hipótese de que, em caso de conflito entre os direitos fundamentais protegidos pela norma imunizante estudada e um outro direito igualmente fundamental ou bens constitucionais, possa haver o prestígio pelo intérprete dos últimos em detrimento dos primeiros.

Em outras palavras, por constituir a imunidade tributária analisada uma expressão de um direito fundamental e considerando que, de acordo com a teoria externa dos direitos

fundamentais, eles não são absolutos, é possível que, em caso de embate entre esses direitos, haja a supressão parcial da liberdade protegida pela imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Isso porque, por meio da aplicação do princípio da harmonização, é possível conciliar a aplicação de direitos fundamentais em conflito em um caso concreto e os respectivos bens jurídicos tutelados. Trata-se, portanto, de incumbência do intérprete, que deverá identificar o real significado das normas conflitantes e qual delas deve prevalecer na situação específica, impedindo, no entanto, a supressão completa de um direito fundamental em detrimento de outro.

Em última análise, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão deve ser considerada cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. No entanto, por ter como fundamento um direito fundamental, é possível que a sua eficácia seja limitada pelo intérprete constitucional à luz de um caso concreto, quando conflitada com outro direito fundamental, sem no entanto, ter seu núcleo essencial atingido.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Temas de direito constitucional**, v. 2, Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 de outubro de 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 825.237/RJ. Relator: Min. Roberto Barroso – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 03 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4603069>. Acesso em: 28 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 739.085/SP. Relator: Min. Marco Aurélio – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 dez. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4379660>. Acesso em: 28 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli – Plenário. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1984213>. Acesso em: 28 de outubro 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 372.600/SP. Relator: Min. Ellen Gracie – Segunda Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 23 de abril de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 713.014/SP. Relator: Min. Marco Aurélio – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 23 nov. 2017. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2613844>. Acesso em: 28 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 352.292/CE. Relator: Min. Cármen Lúcia – Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 10 mai. 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2047571>. Acesso em: 28 de outubro de 2023.

CANOTILHO, José de Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almeida, 1993.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusulas pétreas financeiras e tributárias**. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

REIS, Juliani Menezes dos; ROZADOS, Helen Beatriz Frota. **O livro digital: histórico, definições, vantagens e desvantagens**. Repositório – FEBAB. Disponível em: <http://repositorio.febab.org.br/items/show/4473>. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO; Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed., 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar,

2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.