

# O alcance da norma jurídica constitucional tributária que imuniza o livro<sup>1</sup>

**Luiz Gustavo Santana de Carvalho**<sup>2</sup>  
Mestre em direito tributário pela USP<sup>3</sup>

Professor-monitor no curso de especialização “*latu sensu*” em direito tributário do IBET<sup>4</sup>  
Advogado e sócio fundador do escritório Carvalho e Messias Advogados (Maceió, AL)

Ex-Procurador Chefe Fiscal do Município de Maceió (AL)  
Ex-Procurador Geral do Município de Marechal Deodoro (AL)  
Graduado em direito pela UFAL<sup>5</sup>

1. Introdução. 2. A norma jurídica. 2.1. Concepção normativa do direito e a validade das normas jurídicas. 2.2. A construção da norma jurídica. 2.2. A norma jurídica tributária. 3. As imunidades tributárias. 3.1. Natureza jurídica e conceito das imunidades tributárias. 3.2. O valor na norma jurídica imunizante. 3.3. O papel da lei complementar. 3.4. Interpretação das normas imunidades. 4. A imunidade do livro. 4.1. Considerações gerais. 4.2. O sentido do signo “livro”. 4.3. A jurisprudência do STF. 5. Conclusões.

## 1. Introdução

Problema recorrente da comunicação é a vaguidade ou a ambiguidade dos termos e/ou expressões da língua, ou seja, dos signos. E o direito positivo (e seus subsistemas), tomado como fato comunicacional e materializado num corpo de linguagem escrita<sup>6</sup>, não escapa desse problema. Seus *enunciados prescritivos*, e os termos ali contidos, aceitam interpretações diversas, respeitados os respectivos limites lógico-sintáticos.

O direito positivo se manifesta nos *enunciados prescritivos* dos diplomas legais (constituição, leis, decretos, sentenças, etc), editados pelos agentes que o ordenamento jurídico elege e segundo procedimentos por ele definidos. E a linguagem do legislador é imprecisa. Em regra, as *leis*<sup>7</sup> são elaboradas sem a observância de qualquer rigor técnico-científico, especialmente no que diz respeito à sua redação, o que implica em não raras ambigüidades e/ou vaguidades terminológicas. É isto o que ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, *in verbis*:

(...) As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. (...)<sup>8</sup>

(...) o legislador se exprime numa linguagem técnica, miscigenação de termos colhidos na experiência comum e de vocábulos científicos. Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambigüidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido.

<sup>1</sup> CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de. *O alcance da norma jurídica constitucional tributária que imuniza o livro*. In Revista de Direito Tributário, nº 114. São Paulo: Malheiros e IDEPE, p. 117-139, 2011. (ISS 0102-7956)

<sup>2</sup> Endereço para acessar o CV completo: <http://lattes.cnpq.br/6998813497350712>

<sup>3</sup> Universidade de São Paulo.

<sup>4</sup> Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

<sup>5</sup> Universidade Federal de Alagoas.

<sup>6</sup> Cf. ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito* (tradução de Roberto Barbosa Alvez). Barueri, SP: Manole, 2005.

<sup>7</sup> Este signo é aqui tomado como o produto da atividade típica do poder legislativo.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 30.

(...) Dista de ser verdadeira a lição, tão cediça em nossos clássicos, de que a lei não contém erros, redundâncias, palavras inúteis. (...) É lícito afirmar-se que nenhum ato normativo está livre de tais defeitos, fruto que é do trabalho do homem, prisioneiro eterno de suas iminentes limitações.<sup>9</sup>

Desse modo, pode-se afirmar que grande parte dos problemas existentes no direito positivo reside no uso da língua. É por esta razão que se torna indispensável a atuação do intérprete (aplicador e cientista), a quem incumbe o papel de descrever as *normas jurídicas*, construindo o seu sentido e/ou significação, preenchendo lacunas, solucionando contradições e aquelas ambigüidades e/ou vaguidades terminológicas, mediante o cotejo entre a *acepção de base* e a *acepção contextual* dos signos, e desapegando-se da “intenção do legislador”, como ensina o referido professor paulista, *in verbis*:

Já recordara Alf Ross, que “*La mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia ES indefinido, pues consiste em um núcleo o zona central y um nebuloso círculo exterior de incertidumbre*”. Dentro dessa plurivocidade haverá sempre uma acepção de base e outra (ou outras) que podemos chamar de contextual (ou contextuais), como observa Luis Alberto Warat.<sup>10</sup>

Confirmando tudo isto, adicionalmente, o ilustre professor complementa ao afirmar que “*não existe correspondência necessária entre a intenção do legislador e a substância semântica que o intérprete obtém pela verificação das exigências sistêmicas*”<sup>11</sup>.

Nesse cenário, busca-se construir um sentido razoável e possível para a *norma jurídica* que decorre do enunciado lançado na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, que não autoriza a exigência de impostos sobre os *livros*, *in verbis*:

#### Constituição Federal de 1988

##### Seção II

##### DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

(grifo nosso)

Esta tarefa de construir o sentido possível da norma jurídica, com as ferramentas oferecidas pelas ciências da linguagem – especialmente a semiótica – e por meio de uma teoria hermenêutico-analítica, tem como objetivo oferecer um caminho razoável para a solução dos conflitos que envolvem a limitação ao poder de tributar os *livros*, bem como produção e aplicação das regras que deixem de observar tal limitação.

A partir da leitura desse dispositivo, portanto, buscar-se-á construir o sentido do signo *livro* ali contido, de modo que se possa identificar claramente os limites ao poder de tributar, já que a imunidade tributária representa um limite a isto.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 198-199.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 132.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 208.

Nesse processo hermenêutico, é possível perceber que, do ponto de vista semântico, o signo *livro* pode denotar o objeto *livro impresso em papel* ou um *gênero*, do qual o *livro impresso em papel* é apenas de suas espécies, ao lado de outras, tais como o *livro eletrônico (e-book)* e o *audiolivro (audiobook)*. Mas também pode denotar um sentido figurado (“aprendeu no *livro* da vida”).

Numa primeira análise, ao interpretar o referido dispositivo, é possível construir 03 (três) significações distintas para aquela regra imunizante, a saber:

- i) partindo da premissa de que o signo *livro* serve para denotar apenas o objeto *livro impresso em papel*, o legislador constituinte optou por imunizar **somente** esse objeto;
- ii) reconhecendo que o signo *livro* serve para denotar um *gênero*, o legislador constituinte optou por imunizar **apenas** o livro impresso em papel, e não as demais espécies;
- iii) ainda reconhecendo que o signo *livro* serve para denotar um *gênero*, o legislador constituinte optou por imunizar **todas** as espécies de livro e, quando impresso em papel, **também o papel** utilizado na sua impressão.

Mas nesse processo de interpretação é preciso ir além, passando também pelo plano lógico-sintático e o pragmático, para que se possa “escolher” a melhor solução dentre aquelas apresentadas no parágrafo anterior.

Então, ao fim e diante de todos os elementos apresentados até então, tornar-se-á possível a análise crítica da jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTIÇA sobre o tema, verificando e apontando seus possíveis vacilos e/ou acertos.

## 2. A norma jurídica

### 2.1. Concepção normativa do direito e a validade das normas jurídicas

Como lembra LOURIVAL VILANOVA<sup>12</sup>, conceituar o direito é tarefa difícil e ainda pendente de solução, porque depende da fixação de pressupostos epistemológicos não coincidentes entre juristas e filósofos, especialmente. Diz o autor, *in verbis*:

(...) Ainda não se entendem, cientistas e filósofos do direito, sobre a definição do direito. As causas da diversidade de definições, são muitas. Entre outras, a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. –, de sorte que a definição do jurista, a do filósofo, até mesmo a decorrente do fato da especialização num ramo do direito, ostentam ampla discrepância, não meramente verbal, mas de substância. (...)

Todavia, uma forma possível de compreender a realidade jurídica, é aceitar o direito positivo (objeto de estudo da Ciência do direito) como norma jurídica ou como um conjunto de normas jurídicas (concepção normativa ou normativista), tal qual o fez KELSEN<sup>13</sup>, seguido por tantos outros<sup>14</sup>. Diz o autor:

<sup>12</sup> VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume 1. São Paulo: Axis Mvundi e IBET, 2003, p. 1.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.

<sup>14</sup> Nesse sentido, ver, por exemplo: (i) FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2001; (ii) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005; (iii) VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume 1. São Paulo: Axis Mvundi e IBET, 2003. Em sentido diverso, ver, por exemplo: (i) REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do*

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo das normas jurídicas. (...)

Firme nessa concepção, toma-se cada norma jurídica como uma unidade do sistema do direito positivo, que estabelece vínculos com as demais por meio de relações verticais e horizontais, de hierarquia e coordenação.

Do ponto de vista da hierarquia, partindo da Constituição, as normas superiores fundamentam o nascimento (produção e ingresso no sistema jurídico) das inferiores, que derivam daquelas. Dito de outro modo, as normas inferiores guardam fundamento de validade nas que lhes são superiores. Já do ponto de vista da coordenação, cada norma desempenha um papel específico, dentro da competência que lhe é ou foi outorgada, não havendo o que se falar em hierarquia entre elas, mas sim de competência para disciplinar determinada matéria. São estas as relações que permitem aferir a validade das normas jurídicas.

Logo, são válidas as normas jurídicas produzidas em estrita observância à tais relações (hierarquia e coordenação). E, uma vez atendidos os requisitos formais da competência e procedimento previamente estabelecido pelo direito positivo, a norma jurídica é válida, até que outra norma de mesmo nível hierárquico lhe retire do sistema, ou seja, lhe retire a validade.

A validade assume a condição de critério para compreender o direito. Ela tem *status* de relação, entre a norma e o sistema. Uma norma é válida, portanto, se pertence ao sistema, segundo seus critérios.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>15</sup> relata que, para KELSEN, o critério reside na *forma*: órgão competente e procedimento próprio. Há também o critério da *dedutibilidade*. Mas, relata o autor paulista que, para DANIEL MENDONÇA, esses critérios são insuficientes, sendo mais satisfatória a proposta de BULYGIN: *regra de identificação*. Seja como for, a validade diz respeito à observância dos critérios eleitos pelo sistema.

Nesta concepção, portanto, a validade não corresponde a um atributo ou característica da *norma jurídica*, mas sim a uma relação de *pertinencialidade*<sup>16</sup> que ela estabelece com o sistema do direito positivo. Se a norma jurídica é válida, assim o é porque os requisitos formais para sua produção foram observados. Logo, ela existe no (ou para o) sistema do direito positivo, isto é, *validade* e *existência* são conceitos que se equivalem, nesta concepção.

O processo de enunciação e positivação das *normas jurídicas* deve observar as regras de competência postas no sistema, como condição de sua validade. Assim, as *normas jurídicas*, para serem válidas e ingressarem no sistema do direito positivo, devem ser produzidas de acordo com as regras de competência, especialmente aquelas postas em nível constitucional, e respeitando as limitações impostas pelo próprio sistema, sob pena de restar configurada a *ilicitude* do exercício da competência, tal qual assinala TÁCIO LACERDA GAMA<sup>17</sup>, *in verbis*:

A sanção pelo exercício ilícito da competência é a nulidade da norma. A consequência da nulidade é, conforme o caso, a suspensão da vigência (nas decisões que prescrevem efeitos gerais) ou a eficácia (nas decisões individuais da norma criada ilicitamente).

---

*direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000; (ii) PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. Campinas: Bookseller, 2000.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>16</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>17</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 341.

Tanto a norma produzida de forma regular como aquela produzida irregularmente estão no sistema de direito positivo. A diferença é que uma irradia os efeitos para os quais foi criada e a outra – criada ilicitamente – não.

Nesse contexto que sobressai a distinção entre as normas jurídicas que disciplinam a produção de outras normas jurídicas (*normas de estrutura* ou *normas de competência*) e as normas jurídicas que disciplinam tão somente as condutas intersubjetivas exigidas dos administrados (*normas de conduta*).

Todos os poderes (legislativo, executivo e judiciário) produzem *atos normativos*. Logo, todos os seus representantes são *aplicadores do direito*, ou seja, interpretam o direito (a partir da Constituição) e produzem novas regras jurídicas.

Os particulares tão assumem a condição de *aplicadores do direito* quando, devidamente autorizados pelo sistema do direito positivo, praticam *atos normativos*, a exemplo dos contratos (negócio jurídico), da declaração de vontade (ato jurídico, unilateral), etc.

A produção de tais *atos normativos* deve observar as *normas jurídicas* que a disciplina, ou seja, as *normas de estrutura* ou *normas de competência*, que estabelecem as competências e os procedimentos para tanto, como condição de sua *validade*<sup>18</sup>. Já as *normas de conduta* disciplinam, por exclusão, as condutas intersubjetivas que não implicam produção de outras normas.

É bem verdade que o ato de produzir norma jurídica, por si só, já configura uma conduta. Logo, a distinção acima referida perderia o sentido. Todavia, a sua importância se mantém para fins didáticos.

## 2.2. A construção da norma jurídica

Tomando o direito como um objeto fruto da construção intelectual humana que se volta para a disciplina das condutas intersubjetivas, buscando harmonizá-las, é inegável aceitar que no mundo moderno ele (o direito) se manifesta no texto positivo, ou seja, na linguagem prescritiva escrita, que se impõe por meio da coercibilidade que lhe é própria e que o distingue dos demais sistemas normativos<sup>19</sup>.

No modelo moderno ocidental, especialmente no brasileiro, falar em direito implica falar em direito positivo, ou seja, aquele sistema normativo devidamente posto na forma de um corpo de linguagem escrita.

O texto prescritivo, portanto, assume a condição de suporte físico da mensagem emitida pelo aplicador do direito (agente legitimado pelo sistema jurídico para enunciar mandamentos jurídicos). O texto serve de canal da comunicação normativa, daí porque é razoável aceitar a lição de ROBLES, para quem o direito é texto, devendo ser estudado à luz de uma teoria comunicacional. Diz o autor<sup>20</sup>:

A prova palpável de que o direito é texto está em que todo ordenamento jurídico é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras. Até mesmo as normas que não nascem escritas, aquelas que são consuetudinárias, têm essa característica. O direito é *linguagem* no sentido de que sua forma

<sup>18</sup> Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 343.

<sup>19</sup> O direito positivo aqui é tomado numa concepção sistêmica, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>20</sup> ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito* (tradução de Roberto Barbosa Alvez). Barueri, SP: Manole, 2005, p. 2.

de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita. Isto aparece especialmente no direito moderno, que já nasce escrito.

(itálicos no original)

Como leciona PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>21</sup>, os diversos extratos escritos de linguagem normativa (enunciados prescritivos) não são suficientes para disciplinar correta e integralmente as condutas intersubjetivas. Muitas vezes, um determinado artigo de lei – ou mesmo um diploma legal –, por exemplo, não contém todos os elementos necessários para fixar o dever-ser do direito de modo a ser bem e totalmente compreendido pelos destinatários das regras.

Para que determinada conduta prescrita possa ser realizada, atendendo-se ao comando normativo, ao destinatário da regra deve-se dar conhecimento dos termos e condições para a realização da conduta exigida.

No âmbito do direito tributário, por exemplo, o sujeito passivo necessita saber qual o objeto da obrigação tributária que lhe é exigida (tributo), os critérios para sua quantificação (base de cálculo e alíquota), os termos e condições para o seu cumprimento (credor, local do recolhimento, modo de pagamento, vencimento, etc.) E tais elementos são fixados a partir de diversos enunciados prescritivos do direito, e não somente de um único enunciado ou diploma legal.

Isto levou o autor a conceber a teoria da *regra matriz de incidência*, tomada como a estrutura mínima e suficiente para a completa disciplina da relação jurídica pretendida (conduta intersubjetiva), ou, no dizer do autor, “*expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deontico, com o sentido completo*”<sup>22</sup>. Eis aí a *norma jurídica*, fruto de uma construção lógico-semântica.

Trata-se de um juízo concebido pelo aplicador do direito, no seu psiquê, sob uma estrutura formal hipotético-condicional<sup>23</sup> – tal qual ensinou KELSEN<sup>24</sup> –, e fruto da atribuição de sentido aos enunciados prescritivos. Trata-se de uma “*proposição lógico-sintática de significação*”, como ensina LOURIVAL VILANOVA<sup>25</sup>.

Aqui, vale destacar a lição de TAREK MOUSSALEM<sup>26</sup>, para quem “as normas jurídicas emergem como *unidades completas de significação deontico-jurídicas*” (grifos no original).

Essa estrutura é construída pelo aplicador do direito, antes mesmo de enunciar a regra aplicável ao caso concreto, ainda em nível geral e abstrato, fixando-se seus elementos, para que a mensagem jurídico-normativa possa ser bem e integralmente compreendida.

Esse raciocínio permite fazer a distinção entre o *enunciado prescritivo* (positivado) e a *norma jurídica* construída pelo aplicador. Nesta concepção, portanto, *enunciado* e *norma jurídica* são categorias distintas, que não se confundem, como já ponderado.

A *norma jurídica*, tomada como o juízo hipotético-condicional, é construído na mente do aplicador do direito, pela interpretação dos *enunciados prescritivos*, sob a seguinte estrutura formal: “*Se A, deve ser B*”<sup>27</sup>.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 531.

<sup>23</sup> “Se A, deve ser B.”

<sup>24</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 2006.

<sup>25</sup> VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos* (vol. 1 e 2), São Paulo: Axis Mvndi, 2003.

<sup>26</sup> MOUSSALEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 104-105.

<sup>27</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Isto significa dizer que a norma jurídica é concebida a partir de uma hipótese legal; o fato jurídico hipoteticamente descrito, eleito pelo legislador porque socialmente relevante e merecedor de disciplina jurídica. Completando essa estrutura, tem-se a relação jurídica implicada pela causalidade jurídica: o efeito ou a consequência jurídica.

Assim, o fenômeno jurídico se opera da seguinte forma: Dado o fato “F”, *deve ser* a relação jurídica “R”.

### 2.3. A norma jurídica tributária

No subsistema do direito tributário, pode-se dizer que há diversas espécies de *normas jurídicas*. Em síntese, são elas: (i) as normas constitucionais, que limitam, demarcam e outorgam a competência tributária; (ii) as normas infraconstitucionais (Lei Complementar), que dispõem sobre conflitos de competência (prevenindo-os ou solucionando-os), servindo de mecanismo de ajuste da produção legislativa ordinária, seja regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, seja estabelecendo *normas gerais* em matéria tributária; (iii) as normas infraconstitucionais (Lei Ordinária), que servem ao exercício da competência tributária demarcada constitucionalmente, disciplinando a conduta intersubjetiva tributária exigida (obrigação tributária) e os deveres instrumentais; (iv) normas infralegais, que regulamentam o dever jurídico instituído na legislação ordinária.

Tais normas são produzidas tanto no plano abstrato ou concreto como no plano geral ou individual.

As normas gerais e abstratas construídas a partir dos *enunciados prescritivos*, de fato, não alcançam as condutas intersubjetivas que pretendem disciplinar. Com a materialização do fato social previsto e descrito hipoteticamente na antecedente (hipótese legal) da *norma jurídica* geral e abstrata, há de ser praticado um ato de vontade por um agente aplicador do direito, devidamente legitimado para tanto, a quem incumbe constituir o fato jurídico, por meio de uma *norma jurídica* individual e concreta, dando vida ao fenômeno jurídico.

Como exemplo disso, tem-se a sentença judicial. Ao julgar uma ação, o juiz constrói a norma geral e abstrata. Em seguida, verifica a adequação dos fatos narrados à hipótese de incidência da norma (subsunção). Havendo essa adequação, ele constrói e enuncia a norma individual e concreta (sentença), constituindo o fato jurídico e prescrevendo a relação jurídica correspondente, implicada pela causalidade jurídica (incidência).

Outro bom exemplo das normas tributárias individuais e concretas reside no ato administrativo do lançamento tributário ou do auto de infração tributário. Por meio deste ato, o agente fiscal competente constrói a norma tributária geral e abstrata, verifica a subsunção do fato social à norma, constrói e enuncia a norma individual e concreta (ato administrativo), constituindo o fato jurídico tributário e dando vida à relação jurídica tributária.

É importante notar que todas estas normas tributárias possuem aquela mesma estrutura formal hipotético-condicional tal qual concebida por KELSEN<sup>28</sup>. E todas as relações jurídicas tributárias decorrem de um dado fato jurídico (concreto), hipoteticamente descrito no seu antecedente (hipótese legal).

Assim, por exemplo, dado o fato tributário de prestar serviço, *deve ser* a obrigação tributária (prestação do ISS) e os deveres instrumentais (apresentação de declarações econômico-fiscais). Ou

---

<sup>28</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 2006.

então, dado o não recolhimento do imposto até o seu vencimento, *deve ser* o dever de pagar determinada penalidade pecuniária (multa).

Firmes nos conceitos e premissas apresentadas até aqui, passa-se a analisar as *normas jurídicas* que fixam a *imunidade tributária*, em especial a *imunidade do livro*, as quais compõem aquele primeiro grupo das normas constitucionais, que limitam, demarcam e outorgam a competência tributária aos entes políticos.

### 3. As imunidades tributárias

#### 3.1. Natureza jurídica e conceito das imunidades tributárias

Tomando a imunidade como norma jurídica, na concepção normativa do direito exposta linhas atrás, vê-se que, no campo das limitações ao poder de tributar, a identificação da natureza jurídica das imunidades tributárias é tema bastante controvertido na doutrina.

Sobre isto, não há consenso. Para BERNARDO DE MORAES<sup>29</sup>, por exemplo, elas são hipóteses constitucionais de não incidência tributária. Segundo RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>30</sup>, trata-se de forma de exclusão do poder de tributar. Neste sentido, também sustentam AIRES. F BARRETO e PAULO A. BARRETO<sup>31</sup>, *in verbis*:

(...) Ao delinear o perímetro dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressa e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isso significa que o âmbito da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pela balizas postas pela própria Constituição.

Dentre elas estão as chamadas “imunidades tributárias”, que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. (...)

Por seu turno, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO<sup>32</sup> defende que a imunidade é forma de supressão da competência tributária impositiva. No entender PONTES DE MIRANDA<sup>33</sup> e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>34</sup>, trata-se de baliza constitucionalmente posta pela Constituição ao exercício da competência tributária. Aos olhos de LUIS EDUARDO SHOUEIRI<sup>35</sup>, as imunidades consubstanciam regras constitucionais que excluem, da competência tributária, uma determinada realidade. Já para REGINA HELENA COSTA, as imunidades tributárias podem ser, ainda, tomadas como princípio constitucional ou como categoria referida a circunstancia extrajurídicas<sup>36</sup>. No entender de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, as imunidades são técnica legislativa de

<sup>29</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: RT, 1973.

<sup>30</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1980.

<sup>31</sup> BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>32</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª edição, São Paulo: RT.

<sup>33</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. São Paulo: RT, 1967.

<sup>34</sup> BORGES, José Souto Maior. *Limitações Constitucionais à Tributação*. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*. Volume I. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

<sup>35</sup> SHOUEIRI, Luis Eduardo. *A Imunidade Tributária dos Cemitérios: templos de qualquer culto*. In COSTA, Alcides Jorge; SHOUEIRI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coordenação). *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, v. 21, 2007, p. 254-282;

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

exoneração do tributo, sendo correta a fórmula  $H = A - (B+C)$ , onde H corresponde à hipótese de incidência tributária, A são os fatos tributáveis, B seriam os fatos imunes e C, s fatos isentos<sup>37</sup>.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>38</sup>, a imunidade é norma jurídica que colabora, juntamente com outras, na demarcação (negativa) a competência tributária dos entes políticos, mediante um esquema sintático proibitivo ou vedatório. Para ele, todas as regras constitucionais tributárias, por si só, já revelam uma limitação ao poder de tributar, inclusive a outorga de competência tributária, já que demarca e delimita rigidamente o poder estatal de tributar. Diz o autor: “*Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. (...)*”<sup>39</sup>.

Em sentido semelhante, ensina CARRAZZA<sup>40</sup>, *in verbis*:

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

(...)

Noutras palavras, podemos dizer que a *competência tributária* se traduz numa *autorização* ou *legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo).  
(itálicos no original)

Desse modo, é possível afirmar que a imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura (ou de competência) postas em nível constitucional e que demarcam a competência tributária outorgada aos entes políticos. São, portanto, normas que disciplinam a produção e aplicação de outras normas; infraconstitucionais.

A competência tributária corresponde ao resultado de uma equação lógica formada por normas jurídicas constitucionais que demarcam o poder de tributar positivamente e outras que o fazem negativamente. As normas imunizantes integram este segundo grupo.

Ademais, conforme ensina REGINA HELENA COSTA<sup>41</sup>, as normas imunizantes podem ser classificadas de diversas formas. Reconhecendo que as classificações não se exaurem, ela destaca as seguintes: (i) *genéricas e específicas*, quanto aos valores protegidos ou o grau de intensidade e amplitude; (ii) *excludentes e incisivas*, quanto à abrangência da vedação à vista da disciplina especial conferida; (iii) *subjetivas, objetivas e mistas*, quanto à forma de previsão ou modo de incidência; (iv) *ontológicas e políticas*, quanto às conseqüências necessárias de um princípio; (v) *explícitas e implícitas*, quanto à explicitude da exoneração; e (vi) *condicionadas e incondicionadas*, quanto à eficácia.

### 3.2. O valor na norma jurídica imunizante

Aceitando o direito positivo como um objeto cultural, porque concebido na linguagem comunicacional, tal qual defende ROBLES<sup>42</sup> – um grande *facto comunicacional* –, resta inevitável

<sup>37</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982, p. 121-149.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 311.

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 745.

<sup>41</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

<sup>42</sup> ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito* (tradução de Roberto Barbosa Alvez). Barueri, SP: Manole, 2005.

reconhecer que o discurso jurídico está impregnado de valores, seja na produção dos textos legislativos, seja na aplicação de tais textos pelo poder judiciário, seja na produção de atos administrativos, seja na prática de atos jurídicos privados.

E se o discurso está impregnado de valores, como ensina JOHANNES HESSEN<sup>43</sup>, o discurso do direito também está, inclusive as normas jurídicas, tal qual afirmam MIGUEL REALE<sup>44</sup> e PAULO DE BARROS CARVALHO. Nesse sentido, este último afirma que “*o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico.*”<sup>45</sup>

As normas imunizantes não escapam a isso. Ao contrário, possuem forte fundamento político-valorativo, posto que refletem e prestigiam valores sociais reputados relevantes para a pacificação social. A grande questão aqui é identificar qual, ou quais, valores estão protegidos na norma imunizante a fim de construir um sentido possível e razoável.

A doutrina é quase unânime no sentido de que as imunidades consagram valores, princípio, postulados etc. Por exemplo, CARRAZZA<sup>46</sup> afirma que “*a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários*”, e acrescenta ao dizer o seguinte, *in verbis*:

É que, de um modo geral, as regras de imunidade consagram **valores** que, por sua importância, foram postos pela Assembléia Nacional Constituinte, em nome do povo brasileiro, no próprio Preâmbulo da Constituição (igualdade, justiça, bem-estar, segurança, direito individuais e sociais etc.).

(grifo nosso)

No mesmo sentido ensina AIRES. F BARRETO e PAULO A. BARRETO<sup>47</sup>, *in verbis*:

5. O exame das situações descritas pelo constituinte no art. 150 da CF, como imunes à tributação, por via dos impostos, revela que essas situações representam **valores** privilegiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, por conseguinte, impõe a conclusão no sentido de que essas imunidades constituem uma forma de assegurar, de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais **valores**.

(grifo nosso)

Também a Desembargadora Federal REGINA HELENA COSTA<sup>48</sup> afirma que, se de um lado os direitos fundamentais ao mesmo tempo dão amparo à atividade tributária estatal e lhe configuram limites intransponíveis, então as imunidades tributárias são normas que asseguram direitos fundamentais, *in verbis*:

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

(itálicos no original)

<sup>43</sup> HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores* (tradução de L. Cabral Moncada). Coimbra: Almedina, 2001.

<sup>44</sup> REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 174.

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 755-756.

<sup>47</sup> BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82.

Assim, cada uma das normas constitucionais imunizantes consagra determinado(s) valor(es); aqueles lançados no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988, os fundamentos e objetivos fundamentais da República (art. 1º e 3º da CF/88), os direitos e garantias individuais (art. 5º da CF/88), bem como outros valores expressos e implícitos no Texto Constitucional.

Desse modo, por exemplo, a *imunidade recíproca* consagra o *pacto federativo* e a *autonomia municipal*, ao passo que a *imunidade de templos* consagra a proteção à *liberdade de crença e prática religiosa*, enquanto a *imunidade de entidades educacionais e assistenciais* consagra o direito à *educação e assistência social* e a *imunidade de partidos políticos* consagra o *regime político representativo* e a *democracia*.

### 3.3. O papel da lei complementar

Como ensina CARRAZZA<sup>49</sup>, a interpretação das normas jurídicas e do sistema do direito positivo deve sempre a partir da Constituição, de modo que os diplomas normativos infraconstitucionais são válidos somente na medida em que se harmonizam com as normas constitucionais, isto é, quando se ajustam aos ditames destas últimas.

Assim, para construir o sentido das normas jurídicas que disciplinam a *prescrição tributária* torna-se imprescindível compreender corretamente quais os ditames das normas constitucionais sobre o tema, em especial, a norma que decorre do enunciado lançado no inciso II do art. 146 da Constituição Federal de 1988, que atribui à Lei Complementar a tarefa de “*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”, dentre elas, as imunidades tributárias.

É nesse cenário que se percebe a importância de esclarecer o papel do legislador complementar nessa disciplina, fixando os limites de sua atividade.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>50</sup>, a doutrina clássica (tradicional) sempre enxergou a função triade da Lei Complementar a partir de uma interpretação literal do que fixava o art. 18 da Constituição de 1967, o que teria ficado ainda mais evidente com o advento da Constituição de 1988 (art. 146).

O autor paulista que, contra isto, se opõe a doutrina mais moderna, refutando tal interpretação literal, ainda que o legislador constituinte originário de 1988 tenha “chancelado” a posição da doutrina clássica. Ainda segundo ele, essa corrente mais moderna, numa visão mais sistêmica, a Lei Complementar tem sempre a única função de dispor sobre conflitos de competência (prevenindo-os ou solucionando-os), seja (i) regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, seja (ii) estabelecendo *normas gerais* em matéria tributária, mas sempre servindo de mecanismo de ajuste da produção legislativa ordinária.

No que tange às imunidades, a Lei Complementar desempenha papel relevante na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar para dar eficácia e aplicabilidades às normas imunizantes de eficácia e aplicabilidade contida, isto é, às imunidades condicionadas. Isto porque há imunidades que possuem eficácia plena e imediata, que não dependem da regulação por Lei Complementar. Existem, portanto, duas classes distintas de imunidades – as condicionadas e as incondicionadas –, que se submetem a regimes jurídicos distintos, tal qual ensinam AIRES. F BARRETO e PAULO A. BARRETO<sup>51</sup>, *in verbis*:

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 35.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>51</sup> BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

O propósito perseguido neste tópico é o de demonstrar que existem duas diferentes classes de imunidade: as incondicionadas e as condicionadas. Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia.

Já as imunidades ditas condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. Em outras palavras, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.

(itálicos no original)

*A imunidade de entidades educacionais e assistenciais e a imunidade de partidos políticos, por exemplo, possuem a natureza de imunidade condicionada, por expressa disposição da Constituição de 1988, in verbis:*

#### Constituição Federal de 1988

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei**;

(...)

(grifo nosso)

Por outro lado, integram a classe das imunidades incondicionadas, por exemplo, a *imunidade recíproca* e a *imunidade de templos*, porque a Constituição Federal não lhes fixou qualquer condição.

Outra questão relevante acerca do papel da Lei Complementar reside na identificação dos conceitos jurídico-tributários tutelado pelo sistema do direito positivo. Portanto, na tarefa de identificar os limites – mínimo e máximo – da atuação do legislador complementar regular as normas imunidades, imputa-se ao intérprete o grande desafio de saber se os signos ali contidos denotam *tipos* ou *conceitos* constitucional.

Ora, o legislador complementar deve observar a espécie conceituada rigidamente na norma imunizante ou a ele é dada possibilidade de “criar” outras espécies das categorias apenas tipificadas no texto constitucional? Dito de outro modo, cabe indagar se o conceito de *templo* e *livro*, por exemplo, está pressuposto na Constituição ou se tais signos possuem natureza apenas tipológica, cabendo ao legislador complementar a sua conceituação.

A resposta não é tão simples, pois há aí duas premissas distintas que implicam em conclusões diversas. Deve-se diferenciar, portanto, *tipos* e *conceitos*. Isto porque, como lembra PAULO AYRES BARRETO<sup>52</sup>, numa visão tipológica, o legislador complementar tem maior liberdade no exercício de sua atividade.

Ora, o grau de indeterminação dos conceitos é inerente à própria linguagem, dependendo em muito do grau de precisão do texto normativo, mas sem eliminar a imprecisão muitas vezes inerente ao

---

<sup>52</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008, p. 68.

próprio critério escolhido. Nesse sentido afirma ALBERTO XAVIER que “*não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; (...) deparando com aquilo que já se tem designado por uma 'indeterminação imanente' de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau*”.<sup>53</sup>

Ensina MISABEL DERZI<sup>54</sup> que as construções tipológicas são abertas, flexíveis, com notas referenciais aos objetos, ao passo que as construções conceituais são fechadas, definidas por notas irrenunciáveis, rígidas, depreendidas pela regra de identidade. E segundo STRACHE<sup>55</sup>, o *conceito* denota uma definição com contornos precisos, enquanto o *tipo*, em sentido oposto, denota uma mera descrição ou apenas características qualificativas, sem indicar elementos para uma diferenciação (como faz o conceito).

Firme nessa concepção e distinção, defende SCHOUERI<sup>56</sup> que “*as expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente*” à figuras jurídicas já existentes, de modo que “*é na Lei Complementar que se encontram os conceitos*” tributários. Por seu turno, por exemplo, PAULO AYRES BARRETO<sup>57</sup> está convencido de que “*o legislador constituinte discriminou a competência tributária impositiva mediante referência a conceitos determinados*”. Como se vê, a questão é complexa e controvertida.

Portanto, assumindo a caráter tipológico dos signos veiculados nos enunciados constitucionais tributários imunizantes, há de se reconhecer a legitimidade da Lei Complementar na tarefa de conceituá-los. Por outro lado, reconhecendo que a Constituição já pressupõe tais conceitos, nada resta ao legislador complementar neste aspecto.

### 3.4. Interpretação das normas imunizantes

No processo de construção das normas jurídicas a partir dos enunciados prescritivos veiculados nos mais diversos diplomas normativos, o aplicador do direito atribui sentido ao texto legal percorrendo os planos lógico-sintático, semântico e pragmático da língua, à luz de determinados valores e seguindo um dado método (sistemático, teleológico, etc.)

Boa parte da doutrina defende que os enunciados imunizantes devem ser interpretados sem restrições, de modo que os valores (fins sociais) ali prestigiados sejam alcançados em sua plenitude. Nesse sentido, inclusive defendendo a interpretação teleológica, é o magistério, por exemplo, de REGINA HELENA COSTA<sup>58</sup>, *in verbis*:

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

<sup>53</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 97 Apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 251.

<sup>54</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 84.

<sup>55</sup> STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968, p. 32-36 Apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 244.

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Discriminação de competências e competência residual*. In: *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 115.

<sup>57</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008, p. 73.

<sup>58</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115.

Todavia, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL vem se posicionando de forma diversa. Para ele, no processo de construção das normas imunizantes, os enunciados prescritivos devem ser interpretados restritivamente. Foi esse o entendimento do PLENO ao julgar o alcance da imunidade sobre as receitas de importação, em 12.08.2010, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - **Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva**, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566259, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071)

.....

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo **interpretar os preceitos regedores de forma estrita**. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (RE 564413, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 EMENT VOL-02423-01 PP-00150)

(grifos nosso)

Ao julgar o mesmo tema, o PLENO do STF refutou a interpretação teleológica na construção das normas imunizantes, também em 12.08.2010, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) E CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF). **IMUNIDADE**. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. **ABRANGÊNCIA**. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. Vencida a tese segundo a qual a **interpretação teleológica** da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026)

(grifos nosso)

Ao julgar o alcance da imunidade do ISS ao transporte de minerais, bem como da imunidade tratada no § 5º do artigo 184 da Constituição Federal, deferida às operações relativas às transferências de imóveis desapropriados, em 14.03.2006 e 28.09.1999, respectivamente, a 2ª Turma do STF também se pronunciou pela interpretação restritiva, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. Serviços de transporte de minerais. CF, art. 155, § 3º. Normas constitucionais concessivas de benefício. **Interpretação Restritiva**. Recurso improvido. (RE 170784, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 04-08-2006 PP-00078 EMENT VOL-02240-04 PP-00658 RTJ VOL-00201-02 PP-00730 RB v. 18, n. 515, 2006, p. 36-38 LEXSTF v. 28, n. 333, 2006, p. 250-260 RDDT n. 133, 2006, p. 176-180 RET v. 9, n. 51, 2006, p. 90-97)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO. TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO AO TERCEIRO POSSUIDOR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A isenção de tributos de que trata o § 5º do artigo 184 da Constituição Federal, deferida às operações relativas às transferências de imóveis desapropriados, há de ser entendida como imunidade e tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, de competência exclusiva da União Federal. 2. Os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. 3. Terceiro adquirente de títulos da dívida agrária. **Imunidade. Extensão. Impossibilidade**. O benefício alcança tão-somente o expropriado. O terceiro adquirente, que com ele realiza ato mercantil, em negócio estranho à reforma agrária, não é destinatário da norma constitucional. (RE 169628, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 28/09/1999, DJ 19-04-2002 PP-00059 EMENT VOL-02065-04 PP-00734)

Como se vê, ao fixar essa posição, o STF vem refutando qualquer espécie de *equiparação* e/ou *analogia* na aplicação das normas imunizantes, interpretando-as restritivamente e adotando uma interpretação “literal”.

#### 4. A imunidade do livro

##### 4.1. Considerações gerais

Como visto, a imunidade do livro decorre do enunciado veiculado na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, que também não autoriza a exigência de impostos sobre jornais e periódicos.

Firme nas considerações feitas até aqui, pode-se dizer que essa imunidade é norma jurídica de estrutura (ou de competência) postas em nível constitucional e que demarca negativamente a competência tributária outorgada aos entes políticos, disciplinando a produção e aplicação de normas tributárias infraconstitucionais.

Seguindo as classificações propostas por REGINA HELENA COSTA<sup>59</sup>, trata-se de imunidade (i) *geral*, porque dirigida a todos os entes tributantes; (ii) *objetiva*, porque outorgada em razão de determinado bem; e (iii) *explícita*, porque expressa no texto da Constituição.

Todavia, pode-se dizer que há dúvida quanto à sua eficácia. Será uma imunidade *condicionada*, com eficácia contida, dependente da regulação por Lei Complementar, se assumido a caráter tipológico do signo “livro”, hipótese em que se deve reconhecer a legitimidade do legislador complementar na tarefa de conceituá-lo.

Por outro lado, será uma imunidade *incondicionada*, com eficácia plena e imediata independentemente da regulação por Lei Complementar, se assumido que o conceito do signo “livro” está pressuposto na Constituição, nada restando ao legislador complementar neste aspecto.

<sup>59</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

De todo modo, há unanimidade na doutrina e jurisprudência quanto ao caráter político dessa imunidade, porque outorgada para prestigiar outro princípio constitucional (valor), a saber: liberdade de comunicação e manifestação do pensamento, expressão da atividade intelectual, artística e científica, acesso à informação, difusão da cultura e educação, direito exclusivo dos autores quanto à utilização e publicação/reprodução de suas obras, etc.

É nesse sentido que vem se pronunciando o STF, apesar de reiterar na necessária interpretação restritiva das imunidades tributárias, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao **interpretar, restritivamente**, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. - Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade. - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e **teleologia** da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da **liberdade de expressão intelectual** e do **direito de informação**. (RE 327414 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/03/2006, DJe-027 DIVULG 11-02-2010 PUBLIC 12-02-2010 EMENT VOL-02389-03 PP-00635)

Ademais, em que pese a necessária interpretação restritiva, o STF afirma a imunidade alcança todos os livros independentemente de seu conteúdo, vedado ao aplicador do direito qualquer juízo de valor nesse sentido no intuito de restringir o alcance da norma imunizante, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um **juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico** de uma publicação destinada ao público infante-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

Não se pode afirmar que é a imunidade do livro a única forma assegurar aqueles valores, especialmente a expressão da atividade intelectual, artística e científica, difusão da cultura e educação. Certamente há outras formas de prestigiá-los. O legislador constituinte poderia ter enunciado a imunidade de eventos artísticos e culturais, por exemplo, mas não o fez. Contudo, não se pode negar que essa imunidade configura uma, dentre várias, possíveis, de assegurar tais valores.

O fato é que, diante do entendimento jurisprudencial do STF, a imunidade do livre não pode ser aplicada de tal modo a alcançar tais eventos. Não se admite a *equiparação* ou *analogia* na aplicação da regra imunizante. É por isso que o STF, por exemplo, já decidiu que essa imunidade não alcança os *insumos* utilização na produção de livros, mas somente o papel (e seus assemelhados), por expressa determinação constitucional.

## 4.2. O sentido do signo “livro”

Diante da evolução tecnológica promovida pelo homem no desenvolvimento e criação de novos suportes físicos para a difusão de textos, em diversas formas e mídias, superando os tradicionais livros impressos em papel, é chegada a hora de identificar o alcance da *imunidade do livro*, para saber se, por exemplo, os *audiolivros (audiobooks)* e os *livros eletrônicos (e-books)* estão protegidos por essa regra.

Nessa tarefa, deve-se construir um sentido possível e razoável do signo “livro” veiculada na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, posto que, ao interpretar o referido dispositivo, é possível construir 03 (três) significações distintas para aquela regra imunizante, a saber:

- i) partindo da premissa de que o signo *livro* serve para denotar apenas o objeto *livro impresso em papel*, o legislador constituinte optou por imunizar **somente** esse objeto;
- ii) reconhecendo que o signo *livro* serve para denotar um *gênero*, o legislador constituinte optou por imunizar **apenas** o livro impresso em papel, e não as demais espécies;
- iii) ainda reconhecendo que o signo *livro* serve para denotar um *gênero*, o legislador constituinte optou por imunizar **todas** as espécies de livro e, quando impresso em papel, **também o papel** utilizado na sua impressão.

Para tanto, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>60</sup> oferece um modelo de percurso de construção do sentido da norma jurídica, dividido em 04 (quatro etapas), que parte da literalidade do texto prescritivo (texto da lei), no “plano das significações” ou “plano da expressão” (S<sub>1</sub>), onde são analisadas as estruturas gramaticais e morfológicas (palavras isoladamente consideradas), passa, em um segundo momento (S<sub>2</sub>), pela construção do conteúdo isolado de significação dessa estrutura, por meio de um estudo semântico (plano semântico), inserido na profundidade do contexto, avançando, no terceiro passo (S<sub>3</sub>), para ordenar esses conteúdos de significação em uma entidade completa de significação (plano das significações normativas), devidamente contextualizadas e na forma estrutural de norma jurídica (juízo hipotético-condicional), até alcançar a última etapa (S<sub>4</sub>), buscando organizar tais normas sob a forma maior de sistema, numa estrutura escalonada, identificando as relações de coordenação e subordinação existente entre elas.

Nesse caminho, se mostra útil o conhecimento produzido pela semiótica, tomada como *filosofia do signo, do sentido e da comunicação*<sup>61</sup>. Ensina WINFRIED NÖTH<sup>62</sup> que, no processo de comunicação, a mensagem se materializa através de *signos*, perceptíveis ao seu receptor, que correspondem a uma coisa ou objeto (*referente* ou *significante*), o que difere da *significação* do signo (*significado*). Portanto, o *signo* corresponde ao suporte físico em que se manifesta a mensagem. O objeto ou coisa referido pelo emissor corresponde ao *referente*. Já a idéia criada na mente do interprete (receptor) corresponde à *significação* ou significado, e o objeto referido pelo emissor da mensagem corresponde ao *referente* ou *significante*.

Na terminologia de UGO VOLLI, aqui seguida, esse triângulo semiótico é formado pelo *signo*, *significante* e *significado*. Para ele, o *signo* é “*alguma coisa que é reconhecida por alguém como indicação de algo*” e também o “*elemento mínimo ao qual se atribui uma tal relação de*

<sup>60</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>61</sup> Cf. VOLLI, Ugo. *Manual de semiótica* (tradução Silva Debetto C. Reis). São Paulo: Loyola, 2007, p. 13.

<sup>62</sup> NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica: de Platão a Pierce*. 4.ª edição, São Paulo: Annablume, 2003.

remessa”<sup>63</sup>. Já o *significado* (referido pelo *signo*) corresponde a um *conceito*, e não à referência a um ou mais objetos. Diz ele<sup>64</sup>, *in verbis*:

O significado de uma palavra não corresponde portanto àquelas entidades de caráter objetivo que os semiológicos chama de referentes, nem corresponde, por outro lado, a idéias individuais ou específicas (o que vale apenas para nomes próprios).

O autor complementa, citando LUIS PRIETO, que o *significado* corresponde a um *conjunto* ou uma *classe* de “*possíveis conteúdos mentais singulares*”, ou seja, “*o conjunto de todos os possíveis sentidos*” que um *signo* pode ter. E, para ele, estas últimas assertivas também valem para os *significantes*. Diz o autor<sup>65</sup>, *in verbis*:

(...). Os *significantes* são exatamente tais entidades, dotados de identidade reconhecível da parte de todos os membros do grupo, logo *realidades psíquicas compartilhadas*, (...)

Portanto, como o *significante* de uma palavra deve incluir *todas* as possíveis realizações da parte dos falantes, podemos concebê-lo como um *modelo geral*, ou também – segundo Luis Prieto – como uma *classe abstrata* correspondente ao conjunto inteiro dos possíveis sinais que lhe podem corresponder.  
(itálico no original)

Nessa análise, UGO VOLLI<sup>66</sup> conclui dizendo que um objeto semiótico possui conceito abstrato e geral, isto é, “*o conjunto de todos os objetos que podem ter a mesma utilidade*” e desempenhar o mesmo conjunto de operações. Logo, o que define sua identidade é a sua capacidade de desenvolver um determinado conjunto de *funções*. Um *martelo*, por exemplo é um objeto que se presta para certos fins. E a palavra “martelo” refere-se não a um único objeto, mas à classe de objetos que se prestam a tais fins.

Mas ele ainda ensina que o processo de atribuir sentido se dá em duas circunstâncias distintas: (i) na comunicação *autêntica*, na qual um emissor envia uma mensagem a um receptor (destinatário), ou (ii) no processo de *significação* (comunicação *não autêntica*), no qual o emissor está ausente<sup>67</sup>.

Seguindo esse raciocínio, um bom exemplo da primeira hipótese está no texto escrito. Alguém escreve um livro de auto-ajuda, veiculando mensagens de aconselhamento. Diante disso, os seus leitores (destinatários) certamente atribuirão sentido a tais signos (palavras), interpretando-as como melhor lhes prouver. Trata-se de signo *simbólico*. Na segunda hipótese, por exemplo, um naufrago, ao caminhar pela ilha, vê uma cortina de fumaça. Atribui sentido a este signo e conclui que ali há fogo e/ou pessoas que poderão lhe ajudar. Trata-se de signo *indicativo*.

Diante disso, pode-se dizer que na comunicação autêntica, a atribuição do sentido parte da análise literal do signo *simbólico* (a palavra escrita, por exemplo) para alcançar a idéia<sup>68</sup>. Já no processo de *significação* (comunicação *não autêntica*), o destinatário busca um signo *simbólico* que represente sua idéia<sup>69</sup>.

Ademais, no processo de *significação* (comunicação *não autêntica*), há ainda que se falar do *interpretante*. Para tanto, UGO VOLLI<sup>70</sup> ilustra essa categoria com o seguinte exemplo: ao perceber manchas (signos) na pele do paciente, o médico deduz que ele está acometido por uma moléstia: o

<sup>63</sup> VOLLI, Ugo. *Manual de semiótica* (tradução Silva Debetto C. Reis). São Paulo: Loyola, 2007, p. 31.

<sup>64</sup> *Idem*, p. 32.

<sup>65</sup> *Idem*, p. 33.

<sup>66</sup> *Idem*, p. 33-34.

<sup>67</sup> *Idem*, p. 31.

<sup>68</sup> Ao interpretar a palavra “casa” num discurso de posse de um reitor de uma faculdade qualquer, por exemplo, o destinatário constrói a idéia de “instituição”.

<sup>69</sup> O naufrago já citado exemplificativamente, ao perceber a fumaça constrói a idéia de “fogo” ou “pessoas”. Em seguida, relaciona essa idéia com as palavras “fogo” ou “pessoas”.

<sup>70</sup> VOLLI, Ugo. *Manual de semiótica* (tradução Silva Debetto C. Reis). São Paulo: Loyola, 2007, p. 36-37.

sarampo. Com isto, o médico atribui um *significado* ao sinal visualmente percebido, ou seja, aos *signos* (manchas na pele). E, ao relatar suas conclusões ao paciente, o médico se utiliza da palavra “sarampo”. A idéia (a moléstia) criada no intelecto do médico consiste no *significado* referente às manchas (*signo*). Já a palavra “sarampo” é o que se chama de *interpretante* do *signo indicativo*. Logo, os *signos simbólicos* (as palavras, por exemplo) também assumem a função de interpretante do *signo indicativo* na comunicação *não autêntica* (processo de *significação*).

Essas idéias são altamente relevantes para a construção do sentido da norma constitucional tributária que imuniza o *livro*, que pode ser investigado sob as duas perspectivas: da comunicação *autêntica* e do processo de *significação* (comunicação *não autêntica*).

Os enunciados prescritivos que integram a Constituição Federal de 188 foram emitidos pelo legislador constituinte e dirigidos aos diversos aplicadores do direito. Sob esta ótica, da comunicação *autêntica*, tem-se claramente um *emissor*, uma *mensagem* e o *destinatário*. Sob outra perspectiva, do processo de *significação* (comunicação *não autêntica*), pode-se dizer que o *emissor* de tais enunciados está ausente, é virtual ou pode ser considerado como uma projeção do destinatário, hipótese em que este último deve *decidir, apostar* ou *considerar* um certo elemento da realidade como mensagem<sup>71</sup>.

Assim, o *livro* referido pelo legislador constituinte (*significante*), ausente ou não, não corresponde a um objeto específico, mas sim a um modelo geral, uma *classe abstrata* correspondente ao conjunto inteiro dos possíveis objetos que lhe podem corresponder. Do mesmo modo, o *significado* (idéia) construído pelo *destinatário* (aplicador do direito) deve corresponder a um *conceito*, um *conjunto* ou uma *classe* de “*possíveis conteúdos mentais singulares*”, ou seja, “*o conjunto de todos os possíveis sentidos*”. O *significado* não se refere a um ou mais objetos. O *significado* não corresponde à idéias individuais ou específicas.

É por isto que a única coincidência entre o *significante* (objeto) e o *significado* (idéia) referentes ao *signo* “livro” veiculado na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988 está no conceito, na classe, e não no objeto específico. Portanto, pode-se classificar como “livro” todo e qualquer objeto ou instrumento, portanto, que possuir determinada utilidade ou desempenhar determinada função/operação.

Mas que utilidade ou função são essas? Para responder tal indagação é indispensável conhecer a história do *livro*.

O primeiro livro impresso com tipos móveis conhecido é a BÍBLIA DE GUTENBERG, do século XV. Até então, o registro escrito tivera como suporte físico as tábuas de argila da Mesopotâmia, gravadas em escrita em forma de cunha (c. 4000 a.C.), os papiros escritos em hieróglifos no Egito (3000 a.C.), os pergaminhos gregos e romanos, as tábuas de madeira e depois a seda com seus dizeres em ideogramas. Só no século II foi inventado o papel, na China. No século IV, o formato em rolo dos pergaminhos grego e romano foi substituído pelo *códice*, precursor do formato atual do *livro*, no qual o pergaminho era cortado em folhas e estas agrupadas entre duas capas de couro ou de madeira.

Ao longo da história, mesmo ainda quando não impresso em papel, o registro escrito já servia de *referente* do *signo* “livro”. Isto é, a palavra “livro” vem sendo utilizada pelos povos para fazer referência à classe de objetos que servem de suporte físico dos registros escritos; em tábua de argila, em papiro, em pergaminho, em madeira, em seda e em papel. É esta a utilidade e função do livro. E com o passar dos tempos, surgiram novas formas de registro de mensagens, faladas (mídia de áudio) e não escritas novas formas os objetos surgiram.

---

<sup>71</sup> VOLLI, Ugo. *Manual de semiótica* (tradução Silva Debetto C. Reis). São Paulo: Loyola, 2007, p. 31.

É por isto que, atualmente, a Lei nº 10.753/2003 (que instituiu a Política do Livro) conceitua o “livro” (art. 2º) como toda e qualquer publicação de textos, em qualquer formato e/ou acabamento, “equiparando” os *livros digitais* aos demais *livros*, *in verbis*:

Lei nº 10.753/2003

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, **em qualquer formato e acabamento**.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

(...)

VII - **livros em meio digital**, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

(...)

Como se vê, a palavra “livro” vem sendo utilizada pelos povos para fazer referência à classe de objetos que servem de suporte físico dos registros escritos, e não a um único modelo de livro. O critério considerado na demarcação do conceito do “livro”, portanto, há de ser a sua utilidade, sua função, sua finalidade: servir de suporte físico para o registro das mensagens. É nesse mesmo caminho que trilha o pensamento de CARRAZZA<sup>72</sup>, *in verbis*:

Portanto, é o *fim* a que se destina o *livro* – e, não sua forma – que o torna imune aos impostos. Do contrário, para aplicarmos corretamente esta alínea “d”, teríamos que esmiuçar o que é realmente um *livro*, isto é, quando podemos dizer que temos diante de nós um verdadeiro livro.

(itálicos e grifo no original)

É bem verdade que alguns autores o critério na demarcação desse conceito deve ser outro. Como exemplo disto, vale citar REGINA HELENA COSTA<sup>73</sup>, que se utiliza do *conteúdo* da mensagem veiculada como tal critério. Para ela, se ali houver uma *obra*, tratar-se-á de um “livro”, sendo irrelevante o seu meio físico.

Estou convencido que a *utilidade*, *função* e *finalidade* são os melhores critérios a serem considerados. Assim, pode-se dizer que o signo “livro” denota um *gênero* de coisas, e não um objeto específico. Com isto, afasta-se a idéia equivocada de que o signo “livro” denota apenas o objeto *livro impresso em papel*.

Contudo, forte na premissa de que o signo “livro” denota um gênero de objetos, remanesce a seguinte dúvida: a norma imunizante em questão alcança (i) **apenas** o *livro* impresso em papel, e não as demais espécies; ou (ii) **todas** as espécies de livro e, quando impresso em papel, **também o papel** utilizado na sua impressão?

Ora, se é verdade que o *e-book* e o *audiobook* são espécies de livro, aplicar-lhes a regra tributária imunizante não implica estender ou alargar a imunidade tributária, porque não se verifica aqui qualquer espécie de *equiparação* ou *analogia*.

No direito, *equiparar* é operação que se presta para dispensar o mesmo tratamento jurídico a duas categorias sabidamente distintas. Não é o que se verifica aqui, já que todos os objetos referidos pertencem à classe dos *livros*.

---

<sup>72</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 841.

<sup>73</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 190.

Não há motivo razoável para limitar a regra imunizante a uma única espécie de livro: aquele impresso em papel. Os enunciados imunizantes devem ser interpretados de modo que os valores (fins sociais) ali prestigiados sejam alcançados em sua plenitude, logo, sem restrições, mas também sem *equiparações* ou *analogias*. Logo, deve-se aplicar a regra imunizante à todas as espécies de *livro*. Não se trata de interpretação *teleológica* que busca ampliar o alcance da regras, mas de aplicação de uma norma constitucional que veicula determinado valor.

Desse modo, estou convicto no sentido de que o signo “livro” denota um *gênero* de objetos, e assim também o é na norma tributária imunizante em questão, que alcança a **todas** as espécies de livro e, quando impresso em papel, **também o papel** utilizado na sua impressão.

Portanto, quanto à sua eficácia, trata-se de imunidade *incondicionada*, com eficácia plena e imediata independentemente da regulação por Lei Complementar, já que o conceito do signo “livro” – como classe de objetos – está pressuposto na Constituição, nada restando ao legislador complementar neste aspecto.

### 4.3. A jurisprudência do STF

Na busca de uma solução possível e razoável para a controvérsia aqui proposta, se mostra relevante a análise da orientação jurisprudencial do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL quantos aos critérios aceitos para a demarcação do conceito de “livro”, já que ele mesmo refuta qualquer espécie de *equiparação* ou *analogia* na aplicação das regras tributárias imunizantes.

Em 04.11.1987, por ocasião do julgamento do RE nº 101.441/RS, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL optou pelo critério da *utilidade pública* (em detrimento do argumento da não manifestação de pensamento, opinião ou idéias<sup>74</sup>) para fixar o conceito de *livro*. Na oportunidade, decidiu sobre o alcance da imunidade da CF/67 em relação às listas telefônicas, *in verbis*:

IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'D', DA CF). ISS. - LISTAS TELEFONICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS (CATALOGOS OU GUIAS) É IMUNE AO ISS, (ART. 19, III, 'D', DA CF.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos 'periódicos', imunizando-se ao tributo, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, e de se entender que não estão excluídos da imunidade os 'periódicos' que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de 'inegável **utilidade pública**', como é o caso das listas telefônicas. Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra 'd' do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança. (RE 101441, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 04/11/1987, DJ 19-08-1988 PP-20262 EMENT VOL-01511-03 PP-00466 RTJ VOL-00126-01 PP-00216)

(grifo nosso)

Na oportunidade, alguns Ministros<sup>75</sup> também justificaram o alcance da imunidade porque as listas possuem natureza de *veículos de informação*, levando em conta também este critério, apesar da sua não consignação na ementa do julgado.

Desde então, o critério da *utilidade pública* na conceituação do “livro” para fins da imunidade tributária vem sendo mantido no SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Argumento levado em conta no julgamento do RE 87.633/SP, em 15.12.1978, para negar o alcance da imunidade, em relação aos periódicos, aos calendários comerciais.

<sup>75</sup> Nesse sentido, votaram os Ministros Célio Borja e Moreira Alves.

<sup>76</sup> Vide RE nº 118.380/SP, RE nº 118.228/SP, RE nº 116.510/RS, RE nº 130.012/RS e RE nº 134.071/SP.

Recentemente, apesar de sustentar a interpretação *restritiva* das normas imunizantes, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL confirmou o entendimento de que as *listas telefônicas* estão alcançadas pela norma imunizante do “livro”. Na oportunidade, disse tratar-se de *extensão* da imunidade, *in verbis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO, JORNAL, PERIÓDICO E PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. **EXTENSÃO ÀS LISTAS TELEFÔNICAS**. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. Segundo orientação do Supremo Tribunal Federal, a imunidade do livro, jornal, período e do papel destinado à sua impressão é aplicável às operações com **listas telefônicas**. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 663747 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-10 PP-02176 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 92-94)

(grifo nosso)

Ora, se o STF refuta a *equiparação* e a *analogia* na aplicação das imunidades tributárias (do “livro”, inclusive), a única justificativa razoável para a proteção das *listas telefônicas* está no fato de reconhecer que tais objetos possuem a natureza de *livro*, apesar de afirmar (equivocadamente) tratar-se de uma *extensão* da regra.

Ademais, como já visto, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já assentou que o *conteúdo* do objeto não pode servir de critério para a conceituação do “livro”, quando decidiu pela imunidade dos álbuns de figurinhas, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um **juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico** de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

Diante desses julgados, fica fácil perceber a orientação jurisprudencial do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL acerca dos critérios eleitos para a fixação do conceito de “livro”, qual seja, a *utilidade pública* e a *veiculação de informação*, não podendo servir de limitação qualquer juízo de valor quanto ao conteúdo.

Assim, aparentemente, o STF reconhece que o signo “livro” denota um *gênero* de coisas, e não um objeto específico. Com isto, afasta-se a idéia equivocada de que o signo livro denota apenas o objeto *livro impresso em papel*.

Todavia, ainda não há pronunciamento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL específico sobre o alcance da imunidade em relação aos *e-books* e *audiobooks*. Com isto, ainda não se pronunciou se outras espécies de “livro” também gozam da imunidade.

## 5. Conclusões

Diante de tudo o que foi exposto ao longo deste trabalho, torna-se possível formular e enunciar as seguintes proposições conclusivas acerca da norma jurídica imunizante que decorre do enunciado prescritivo veiculado na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988:

## 5.1.

Essa imunidade é norma jurídica de estrutura (ou de competência) postas em nível constitucional e que demarca negativamente a competência tributária outorgada aos entes políticos, disciplinando a produção e aplicação de normas tributárias infraconstitucionais.

## 5.2.

Trata-se de imunidade (i) *geral*, porque dirigida a todos os entes tributantes; (ii) *objetiva*, porque outorgada em razão de determinado bem; e (iii) *explícita*, porque expressa no texto da Constituição. E possui forte caráter político, porque outorgada para prestigiar outro princípio constitucional (valor), a saber: liberdade de comunicação e manifestação do pensamento, expressão da atividade intelectual, artística e científica, acesso à informação, difusão da cultura e educação, direito exclusivo dos autores quanto à utilização e publicação/reprodução de suas obras, etc.

## 5.3.

Do ponto de vista semiótico, o signo “livro” denota um *gênero* ou uma classe de objetos.

## 5.4.

A jurisprudência do STF vem se firmando no sentido de que a interpretação das normas tributárias imunizantes deve ser restritiva, não se admitindo qualquer *extensão* ou *ampliação* da regra, nem qualquer *equiparação* ou *analogia*.

É por isso que o STF, por exemplo, já decidiu que essa imunidade não alcança os *insumos* utilização na produção de livros, mas somente o papel (e seus assemelhados), por expressa determinação constitucional

Porém, reconhece que essa regra prestigia valores constitucionalmente assegurados: a proteção do exercício da *liberdade de expressão intelectual* e do *direito de informação*.

Ao longo da história, o STF vem optando pelo critério da *utilidade pública* (em detrimento do argumento da não manifestação de pensamento, opinião ou idéias) para fixar o conceito de *livro*. Ademais, já assentou que o *conteúdo* do objeto não pode servir de critério para a conceituação do “livro”.

## 5.5.

Não há motivo razoável para limitar a regra imunizante a uma única espécie de livro: a aquele impresso em papel. Os enunciados imunizantes devem ser interpretados de modo que os valores (fins sociais) ali prestigiados sejam alcançados em sua plenitude, logo, sem restrições.

## 5.6.

Aplicar a regra imunizante à todas as espécies de *livro* não implica *extensão* ou *ampliação* da regra, nem *equiparação* ou *analogia*. Também não se trata de interpretação *teleológica*, mas de aplicação de uma norma constitucional que veicula determinado valor.

## 5.7.

Se do ponto de vista semiótico, o signo “livro” denota um *gênero* de objetos, o mesmo ocorre na semiótica jurídica. Isto significa dizer que o signo “livro” contido na norma tributária imunizante

em questão também corresponde a uma classe de objetos. Logo, ela alcança a *todas* as espécies de livro e, quando impresso em papel, *também o papel* utilizado na sua impressão.

#### 5.8.

Quanto à sua eficácia, trata-se de imunidade *incondicionada*, com eficácia plena e imediata independentemente da regulação por Lei Complementar, já que o conceito do signo “livro” – como classe de objetos – está pressuposto na Constituição, nada restando ao legislador complementar neste aspecto.

São Paulo (SP), 1º de janeiro de 2011.

**L. Gustavo Carvalho**  
[gustavo@carvalhoemessias.com.br](mailto:gustavo@carvalhoemessias.com.br)