

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

GABRIEL LEANDRO MARQUES PEREIRA
MARCELO ELIAS SEFER DE FIGUEIREDO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA CBS FRENTE À
IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “d” DA CF/1988**

BELÉM
2020

GABRIEL LEANDRO MARQUES PEREIRA
MARCELO ELIAS SEFER DE FIGUEIREDO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA CBS FRENTE À
IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “d” DA CF/1988**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau em
Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário
do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Coutinho da
Silveira

BELÉM
2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca do CESUPA, Belém – PA

P436c Pereira, Gabriel Leandro Marques.

A constitucionalidade da instituição da CBS frente à imunidade do art. 150, VI, "d" da CF/1988 / Gabriel Leandro Marques Pereira, Marcelo Elias Sefer de Figueiredo. – Belém, 2020.

28 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Centro Universitário do Estado do Pará, Bacharelado em Direito, Belém, 2020.

Orientador: Prof. [Dr. Alexandre Coutinho da Silveira](#).

1. Tributação. 2. Constitucionalidade. I. Figueiredo, Marcelo Elias Sefer de. II. Silveira, Alexandre Coutinho da (orient.). III. Título.

CDD 341.39

GABRIEL LEANDRO MARQUES PEREIRA
MARCELO ELIAS SEFER DE FIGUEIREDO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA CBS FRENTE À
IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “d” DA CF/1988**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau em
Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário
do Estado do Pará.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Coutinho da
Silveira

Data de aprovação: ____/____/____

Conceito:

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Alexandre Coutinho da Silveira - Orientador
Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA)

Nome com titulação
Instituição a que pertence

Nome com titulação
Instituição a que pertence

A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA CBS FRENTE À IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “d” DA CF/1988

THE CONSTITUTIONALITY OF THE CBS INSTITUTION IN FRONT OF THE IMMUNITY FORESEEN IN THE ART. 150, VI, “d” OF THE BRAZILIAN FEDERAL CONSTITUTION

Alexandre Coutinho da Silveira¹

Gabriel Leandro Marques Pereira²

Marcelo Elias Sefer de Figueiredo³

RESUMO

O presente artigo científico tem como objetivo fazer uma análise da natureza normativa, das características e fundamentos principiológicos da imunidade tributária do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, bem como analisar a constitucionalidade do Projeto de Lei nº 3.887/2020, o qual tem o intuito de instituir a Contribuição Social Sobre Bens e Serviços em face da receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas. Para isto, são apresentados argumentos e reflexões de natureza jurídico tributária, constitucional, hermenêutica e filosófica, os quais visam a responder qual a amplitude protetiva da referida norma imunizante e, somado a isto, afirmar que os seus fundamentos não dão suporte a sua existência. A pesquisa foi pautada em fontes essencialmente bibliográficas, sendo utilizada a doutrina tributarista e constitucional, além de artigos sobre o tema e dispositivos legais que versam sobre o assunto.

PALAVRAS-CHAVE

Imunidades. Tributação. Constitucionalidade.

ABSTRACT

The present scientific article aims to make an analysis of the normative nature, the characteristics and principiological foundations of tax immunity foreseen in the art. 150, VI, “d” of the Brazilian Federal Constitution, as well as analyze the compatibility of the Bill nº 3.887/2020 with the same constitution, more specifically in what refers to the implementation of Social Contribution on Goods and Services that is based on the gross revenue earned by the legal person. In order to do so, some arguments and reflections are presented, ones with tax legal, hermeneutical and philosophical nature, aiming to define the protective amplitude of the earlier mentioned immunizing rule, and, after that, to prove that its fundamentals do not support its very own existence. The research was based on essentially bibliographic sources, using the constitutional and tax doctrine in addition to articles and legal predictions about the subject.

KEYWORDS

Immunities. Taxation. Constitutionality.

¹ Professor Orientador – CESUPA, Doutor e Mestre em Direito.

² Acadêmico do 10º período no curso de Bacharelado em Direito no Centro Universitário do Estado do Pará.

³ Acadêmico do 10º período no curso de Bacharelado em Direito no Centro Universitário do Estado do Pará.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo principal a análise da constitucionalidade da incidência da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - a qual pode vir a ser instituída por meio do Projeto de Lei nº 3.887/2020⁴ - em face do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988, além dos seus possíveis impactos nos direitos fundamentais protegidos pela Carta Magna.

Isto posto, o presente artigo se limitará a analisar a possibilidade de instituição da Contribuição Social sobre Bens e Serviços sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, considerando a proteção constitucional conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

O aludido tema adquiriu grande relevância nos últimos meses pelo fato de o Governo Federal ter apresentado ao Congresso Nacional, em meio ao cenário de crise econômica, sanitária e humanitária ocasionada pela pandemia do novo Coronavírus (COVID-19), a primeira parte da reforma tributária, a qual prevê a unificação do PIS e da Cofins e a criação de um novo tributo: a CBS.

Porém, caso venha a ser aprovado o Projeto de Lei nº 3.887/2020, estará permitida, mediante contribuição, a tributação sobre as operações envolvendo os livros, o que, em um primeiro momento, soaria como inconstitucional à luz da imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, “d” da Constituição Federal.

Desta feita, está posta a controvérsia: ala da doutrina tributarista brasileira argumenta que é necessário utilizar determinada interpretação sistemática sobre a Constituição, a qual levaria ao entendimento de que não é possível existir qualquer incidência tributária sobre os livros. Isso se dá em razão de que uma eventual cobrança de tributo sobre as operações envolvendo os livros iria de encontro aos dispositivos constitucionais que protegem a educação⁵, cultura⁶, ciência⁷ e manifestação do pensamento⁸.

⁴ BRASIL. Projeto de Lei nº3.887/2020 - Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Acesso em: outubro de 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

⁵Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

⁶Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

⁷Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

⁸Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato

De outra banda, vertente discordante da doutrina compreende que o texto constitucional foi cristalino ao afirmar que a imunidade tributária conferida aos livros se aplica unicamente aos impostos, não alcançando as contribuições.

Nesse contexto, este artigo científico se propõe a responder, analisando o instituto das imunidades tributárias e os seus aspectos relativos aos direitos fundamentais, se qualquer incidência de tributos sobre os livros seria inconstitucional, ou se a proteção que impôs o texto constitucional veda tão somente a cobrança de impostos sobre os referidos bens, por ser esse, especificamente, o vocábulo utilizado no texto do art. 150, VI, “d” da Carta Maior.

Como forma de buscar uma resposta ao questionamento trazido acima, o referencial teórico do presente trabalho foi pautado principalmente no estudo de obras do Direito Constitucional e do Direito Tributário, com relação a este último mais especificamente as dos ilustríssimos professores Paulo de Barros Carvalho (2019), Ricardo Lobo Torres (2005), Luís Eduardo Schoueri (2018), Regina Helena Costa (2015) e Jane Reis Gonçalves Pereira (2018). Além disso, é claro, baseou-se na análise do Projeto de Lei nº 3.887/2020⁹ apresentado pelo Governo Federal ao Congresso Nacional, especificamente o seu fato gerador, o qual é responsável direto pela grande retomada na discussão acerca da constitucionalidade de uma eventual tributação sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Por fim, esta pesquisa utilizará a exploração baseada em levantamento bibliográfico dos autores citados acima, os quais se debruçaram na pesquisa sobre as regras imunizantes, com o objetivo de responder como estas são interpretadas, quais são os seus fundamentos principiológicos, bem como se estes são realmente justificáveis. Utilizando os diferentes argumentos colhidos após leitura do material bibliográfico, pretendemos responder se é constitucional instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços, bem como questionar os fundamentos da imunidade constante no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E AS SUAS CONCEPÇÕES DOUTRINÁRIAS

Antes de adentrar no mérito do referido projeto de lei, bem como adotar qualquer posicionamento sobre a constitucionalidade da incidência de tributação sobre

⁹ BRASIL. Projeto de Lei nº3.887/2020 - Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Acesso em: outubro de 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, faz-se de suma importância analisar o instituto que ocupa papel central na discussão acerca do tema: as Imunidades Tributárias.

Em regra, tem-se que todos os contribuintes, no caso de praticarem o fato gerador definido em lei como sendo necessário para o nascimento de determinada obrigação tributária, estão obrigados a pagar tributo. Contudo, é possível que, com relação a certos objetos ou sujeitos, o Estado não tenha competência de instituir impostos.

Nesse sentido, o instituto das Imunidades Tributárias surge no Título VI, Capítulo I, Seção II da CRFB, a qual é denominada “DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR”. O que o legislador constituinte originário pretendeu ao criar as referidas imunidades, na visão de muitos, foi a imposição de limites ao exercício da competência tributária do Estado, de modo a evitar que a máquina estatal exerça o seu poder sobre o particular de forma ilimitada e desregrada.

No entanto, a razão de existir das imunidades vai além de mera proteção ao contribuinte. O objetivo maior do constituinte originário ao criar as normas imunizantes foi, principalmente, zelar pelos direitos fundamentais que também estão contidos por todo o texto constitucional.

Prova disso é o fato de que, pela simples leitura das imunidades tributárias do art. 150, VI da CRFB, perceberemos que elas abarcam os mais variados segmentos da sociedade, como é o caso da religião (alínea b) e política (alínea c), por exemplo.

Ainda nesse sentido, quando analisamos a amplitude conferida atualmente ao conteúdo das imunidades tributárias, que lhe confere grande poder na delimitação de competências, fica ainda mais claro que a sua existência também é muito motivada pela preocupação em ver protegidos e garantidos valores políticos, religiosos e sociais, deixando transparecer o seu intuito de ver perpetrados os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Este instituto tão importante para o Direito Tributário é objeto de diferentes visões e entendimentos na doutrina no que se refere ao seu conceito e extensão. Desse modo, para que possamos, em momento posterior, nos debruçar sobre uma análise mais pormenorizada e uma avaliação crítica notadamente acerca da espécie de imunidade prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, imprescindível se faz trazer a concepção majoritária, a qual entende que as imunidades tributárias não são limitações constitucionais ao poder de tributar, mas fazem parte da própria construção da outorga de competência para criar tributos.

O respeitável professor Paulo de Barros Carvalho (2019) afirma, com certo teor de indignação, que estranhamente em grande parte da doutrina tributarista brasileira não percebe discordâncias ou discrepâncias de conceitos no que tange às imunidades, muito embora o tema possua um enorme potencial para causar grandes discussões acadêmicas.¹⁰

Diante disso, na hipótese de não haver discussão acerca da conceituação das imunidades e conforme fora explicitado anteriormente, chegaríamos à conclusão de que as regras imunizantes são uma limitação imposta por parte do legislador constituinte originário, ao exercício da competência tributária conferida aos entes políticos, as quais podem vir a sofrer alterações decorrentes da atuação do constituinte derivado.

Adotando posicionamento divergente, porém, Barros (2019) acredita que as imunidades tributárias não atuam e causam efeitos no sentido de limitar uma competência constitucionalmente atribuída aos entes políticos. Na verdade, enquanto que as reais limitações de competência caminham em sentido contrário a ela, as regras imunizantes são uma das formas de demarcação desta competência.

Assim, fazendo uso de tal entendimento, chegamos à conclusão lógica de que a competência tributária, a qual decorre de determinações previstas no texto constitucional, já nasce sem que tenha inserido no seu campo de atuação aquilo que é, nos termos da Constituição, imune.

Como forma de tornar mais bem compreendido o pensamento acima explanado, necessário é o entendimento de que as imunidades são regras de estrutura (CARVALHO, 2019), ou seja, regras que disciplinam outras regras. Isso se dá pelo fato de a norma imunizante determinar o modo como e até onde poderão ser criadas novas regras, mais especificamente as de incidência. E é em razão dessa natureza de regra das imunidades que adotaremos, em momento posterior, uma interpretação não ampliativa acerca do seu alcance e extensão.

[...]classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, 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. (CARVALHO, 2019, p. 244)

Prosseguindo, ao utilizarmos a percepção de que as imunidades funcionam enquanto um dos mecanismos definidores de competência tributária, percebe-se que

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019. 1 v.

elas serão direcionadas exclusivamente para aqueles que possuem e podem fazer uso desta competência, os entes políticos.

Dessa forma, por ser uma regra que detém o poder de demarcar determinada competência, a imunidade tributária não pode ser entendida como uma limitação constitucional à competência tributária, visto que tal entendimento implica, obrigatoriamente, em afirmar que as normas que outorgam competência são anteriores às normas imunizantes, fato este que não observa o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa (COSTA, 2015).¹¹

Neste sentido, Costa explica com maestria a falha cronológica existente no entendimento de que as imunidades são excludentes ou supressoras da competência tributária:

Em consequência, sustentar que a norma imunizante é uma “exclusão” ou supressão da competência da competência tributária significa admitir pré-existência, ou maior velocidade, da(s) norma(s) que outorga(m) a competência tributária em relação a norma imunizante, como se ambas não atuassem em sincronia, ferindo, desse modo, princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.” (COSTA, 2015, p. 50)

Seguindo o entendimento acima exposto, tem-se que as imunidades tributárias são dirigidas ao legislador infraconstitucional com a intenção de estabelecer, em sintonia com outras disposições previstas na Constituição Federal, qual o seu espaço de atuação, até onde lhe foi conferida legitimidade para exercer a sua competência. Ou seja, o que se defende é que a regra imunizante existe para delimitar ao legislador o “feixe de atribuições do qual ele pode vir a fazer uso” (CARVALHO, 2019, p. 232).

Com base no entendimento de Carvalho (2019) trazido acima, bem como da leitura do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, surge a indagação sobre até onde pode ir o legislador infraconstitucional numa eventual tributação sobre os livros. São mesmo imunes de qualquer tributação sobre suas operações ou a imunidade está restrita aos impostos, conforme disposto no texto constitucional?

2 AS DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E AS DIFERENÇAS ENTRE OS IMPOSTOS E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Superada a discussão acerca de as imunidades agirem enquanto mecanismo definidor ou limitador de competência, passemos agora para a análise dos impostos e

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: teoria e análise jurisprudencial do stf. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. 383 p.

das contribuições, duas espécies de tributos que protagonizam, muitas vezes, o grande foco de discussão acerca da possibilidade de haver uma tributação incidente sobre os livros.

Ressalta-se que tal distinção se faz extremamente importante diante da problemática existente sobre ser constitucional ou não a incidência da Contribuição sobre Bens e Serviços em face da receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas, inclusive sobre aquela oriunda de operações envolvendo os livros.

Isso ocorre porque, enquanto o Governo Federal pretende tributar a receita auferida com as operações envolvendo livros por meio de uma contribuição, a CRFB é clara ao nos dizer que o Estado não tem competência para instituir impostos sobre tais bens, sendo silente, entretanto, com relação à primeira espécie tributária.

Desta feita, o presente tópico tem o objetivo de validar a afirmação de que a Constituição Federal fez uma referência restritiva ao elencar o termo “imposto” na imunidade do art. 150, VI, “d”, visto que este tributo possui características próprias e que não se confundem com a Contribuição.

Inicialmente, antes de adentrar nas diferenciações de natureza presentes entre os impostos e as contribuições, de suma importância se faz entender que estas não são as únicas espécies de tributos existentes, uma vez que a legislação específica do tema, doutrina e jurisprudência, mesmo que adotando, em certos momentos, posicionamentos distintos acerca do número de espécies tributárias existentes, ainda assim convergem no sentido de haver pelo menos três tributos distintos.

O Código Tributário Nacional¹², adotando o conceito denominado de tripartição (ALEXANDRE, 2020) das espécies tributárias, afirma que os tributos são os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Destaca-se, neste ponto, que alguns doutrinadores entendem que a Constituição Federal segue o mesmo raciocínio do referido Código, porquanto elenca que os impostos e as contribuições são duas espécies tributárias distintas.¹³

Seguindo no mesmo caminho, ainda que alargando tal conceituação, o Supremo Tribunal Federal adotou a teoria da Pentapartição dos tributos, a qual afirma

¹² Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

que estes são: a) os impostos; b) as taxas; c) as contribuições de melhoria; d) os empréstimos compulsórios e; e) as contribuições especiais. (ALEXANDRE, 2020).

Assim, observa-se que a legislação e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entendem que cada espécie tributária é única e, por isso, não será possível promover interpretações extensivas quando a Constituição Federal faz referência a determinado tributo em quaisquer dos seus artigos.

Além disso, sugerir uma interpretação ampliativa do vocábulo “imposto” presente nas imunidades sob a alegação de que a Constituição Federal adota a tripartição das espécies tributárias e, por isso não mencionou as contribuições, não nos parece possível. Isso porque, embora o texto constitucional mencione no art. 145 enquanto espécies de tributos somente os impostos, taxas e contribuições de melhoria, posteriormente, em seu art. 149, a Lei Maior define como sendo da União a competência para instituir as contribuições, o que deixa claro que, desde a sua promulgação, a Constituição já reconhecia uma divisão de tributos em cinco espécies.

Diante do exposto, passemos a analisar a fundo as diferenças entre os impostos e as contribuições.

Enquanto que Nogueira (2013) e Baleeiro (2018) entendem que as contribuições são tributos que possuem natureza jurídica de taxa, podendo assumir também a figura de impostos, nos parece mais adequado, entretanto, o entendimento de Machado (2020) e Sabbag (2012) no sentido de que as contribuições possuem natureza jurídica própria, isto é, não se confundem com quaisquer outras espécies de tributos.

Se por um lado as contribuições especiais possuem arrecadação afetada a uma atividade estatal específica, ou seja, será utilizada para financiar uma atividade estatal em prol do contribuinte, nos impostos o cenário é outro.

Por serem tributos não vinculados e de arrecadação não vinculada, os impostos são cobrados do particular sem que para isso haja necessidade de que o Estado exerça qualquer atividade, tendo como requisito para sua cobrança tão somente uma manifestação de riqueza do sujeito passivo, muito embora as contribuições se assemelham nesse último ponto.

Vejamos a lição do doutrinador Luciano Amaro (2017, p. 56), *in verbis*:

É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não o contribuinte.

Outro ponto no qual os impostos e as contribuições se mostram divergentes é o da competência para a sua instituição. Enquanto que todos os entes podem instituir impostos, as contribuições por outro lado, somente serão criadas pela União, salvo as exceções previstas nos arts. 149, §1º e 149-A da Constituição Federal.

Sendo assim, conforme fora fartamente exposto no decorrer deste tópico, substanciais são as diferenças relativas à natureza, competência para instituição e nascimento da obrigação tributária entre os impostos e as contribuições, de modo que, quando o texto constitucional faz referência ao vocábulo “imposto”, em nada atinge às contribuições.

É nesse contexto de diferenciação entre as espécies tributárias tratadas no presente tópico, inclusive, que o STF já possui entendimento pacificado no sentido de que, muito embora o conteúdo das imunidades tributárias deva ser interpretado sob uma ótica ampliativa, assim não ocorre com relação à espécie tributária descrita na norma imunizante: os impostos.

Em outras palavras, ainda que deva ser aplicada a interpretação mais ampliativa possível para decidir o que deve ou não ser considerado livro, jornal ou periódico, admitindo-se atualmente até mesmo a extensão da imunidade dos livros aos livros digitais, o mesmo não pode ser feito com relação a uma espécie tributária, haja vista as diferenças significativas aqui já apontadas.

Isto posto, a opção da Carta Magna em mencionar unicamente os impostos como sendo de instituição vedada perante livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão ocorre, ao nosso ver, em razão deste ser um tributo, segundo já mencionado em momento anterior, de arrecadação não vinculada.

O desconhecimento de como e onde serão aplicados os recursos obtidos por meio dos impostos nos parece motivo razoável para que se evite a tributação de bens que têm como objetivo principal promover o acesso à educação, cultura e livre manifestação de pensamento.

Isso porque, em razão da relevância social que possuem os livros, entendemos que a Carta Maior optou em somente permitir a sua tributação por meios nos quais se torne possível fiscalizar o efetivo retorno que será concedido à sociedade, sendo as contribuições um exemplo disso por força de sua arrecadação vinculada.

São por esses motivos, portanto, que de suma importância se faz a diferenciação entre os impostos e as contribuições para que se forme um posicionamento sobre a conformidade ou não do PL 3.887/2020 frente à CRFB.

3 O PROJETO DE LEI 3.887/2020 E O DEBATE ACERCA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE

Após terem sido tecidas importantes considerações acerca do instituto das imunidades tributárias, bem como em relação às diferenças entre os impostos e as contribuições especiais, passamos a nos debruçar com maior enfoque no Projeto de Lei responsável por ter reacendido toda a discussão em volta de uma eventual tributação incidente sobre os livros: o Projeto de Lei nº 3.887/2020.

Sabendo da necessidade que o sistema tributário brasileiro tem de passar por significativas mudanças, como também da necessidade de auferir novas formas de arrecadação de receita diante da crise econômica, sanitária e humanitária ocasionada pela pandemia do novo Coronavírus (COVID-19), o Governo Federal, por intermédio do Ministério da Economia, apresentou ao Congresso Nacional, em 21 de julho de 2020, o Projeto de Lei nº 3.887/2020.

Sob o argumento de uma busca por modernização e simplificação do sistema tributário brasileiro, a primeira parte da Reforma Tributária foi apresentada ao Parlamento por meio do PL anteriormente mencionado prevendo a criação de um novo tributo denominado de Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços, a CBS.

A aludida contribuição incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, nas operações que envolvem bens e serviços em sentido amplo. Com o propósito de substituir as atuais cobranças do PIS/PASEP e Cofins, o PL 3.887/2020 estabelece, em seu art. 8º, a alíquota de 12% para a CBS.

Se no contexto atual diversos setores da economia não são obrigados a pagar os tributos mencionados, com a possível implementação da contribuição proposta pelo Governo Federal esses segmentos passarão a ser cobrados.

Sobre os livros, elemento central do presente artigo, o que ocorre até o momento, por determinação expressa do art. 28, VI da Lei nº 10.865/04¹⁴, é a incidência de alíquota zero para o PIS/PASEP e Cofins.

Com o nascimento da CBS, no entanto, por se tratar de tributo que tem como fato gerador a receita bruta auferida com as operações envolvendo bens e serviços, a receita obtida com a comercialização dos livros pode vir a passar por uma

¹⁴ Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: VI - livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003.

significativa transformação: sairá de um contexto em que é tributada com alíquota zero para uma tributação com alíquota de 12%.

Não é nosso objetivo no presente artigo, contudo, esmiuçar os aspectos técnicos e de possíveis reflexos que o Projeto de Lei pode vir a causar para o empresariado nacional. O que pretendemos, na verdade, é analisar, à luz do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal e do instituto das imunidades tributárias, a constitucionalidade de uma eventual incidência de tributação sobre os livros e seu possível impacto na garantia de direitos fundamentais.

4 INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM ATENÇÃO A SUA NATUREZA E SUA CARACTERÍSTICA

Após a apresentação do Projeto de Lei nº 3.887/2020, nasceu um grande debate acerca de sua constitucionalidade, uma vez que o futuro tributo irá incidir indiretamente sobre a compra e venda dos livros, os quais são constitucionalmente imunes de tributação de impostos, nos termos do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.¹⁵

Neste sentido, está posta a controvérsia jurídica. Sabe-se que a Constituição Federal, textualmente, afirma que é vedado instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Todavia, em razão da possível instituição da referida contribuição, algumas vertentes doutrinárias têm levantado a hipótese de ser necessária uma interpretação extensiva da referida imunidade, com vistas a assegurar os direitos fundamentais previstos na Carta Magna. Assim, por intermédio dos princípios constitucionais, o artigo que atribui aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, ganharia uma nova perspectiva, a qual entende que não é possível existir nenhuma tributação sobre os objetos protegidos no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal.

Ressalta-se que por se tratar de uma discussão que surgiu em razão da apresentação do Projeto de Lei nº 3.887/2020, não é possível encontrar doutrina jurídica no sentido formal do termo, isto é, livros e artigos científicos publicados em revistas.

¹⁵ 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 à sua impressão.

Todavia, é possível encontrar textos em famosos blogs jurídicos, onde renomados professores, quais sejam Hugo de Brito Machado (2020)¹⁶, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2020)¹⁷ e Helenilson Cunha Pontes (2020)¹⁸, manifestam sua opinião contrária a instituição da referida contribuição em razão da violação dos direitos fundamentais.

Ante o exposto, inicia-se o presente tópico com o escopo de apurar todas as arestas sobre a interpretação das imunidades tributárias, bem como firmar um posicionamento sobre como a compreensão destas deverá ocorrer. Este será subdividido em três subtópicos que se propõem a apresentar argumentos que almejam o mesmo fim: comprovar que a imunidade do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal deve ser interpretada não ampliativamente em relação às espécies tributárias alcançadas.

4.1 DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS À LUZ DA TEORIA DE ROBERT ALEXY

O intuito deste subtópico é estabelecer as distinções entre regras e princípios, já que essas diferenças serão determinantes no processo interpretativo das garantias de direitos fundamentais, quais sejam as normas imunizantes. Isto é, o estudo da formação destas normas é determinante para solucionar o problema dos limites da interpretação dos direitos e garantias fundamentais.

Ressalta-se que o presente argumento abarca, por decorrência lógica, todas as imunidades tributárias. Todavia, evidenciamos, novamente, que o foco do presente trabalho é o art. 150, VI, “d” da Constituição Federal.

Inicialmente, teceremos alguns breves comentários sobre a natureza jurídica das imunidades tributárias. Contudo, daremos destaques ao estudo morfológico da norma, ou seja, o foco é esmiuçar a estrutura normativa dos princípios e regras.

Nesse contexto, cumpre rememorar a lição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

¹⁶ MACHADO, Hugo. Tributação de livros reabre discussão sobre natureza das contribuições. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-19/consultor-tributario-tributacao-livros-cbs-reabre-discussao-natura-contribuicoes>>. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

¹⁷ PIMENTA, Machado. Tributação sobre os livros e as inconstitucionalidades do Projeto de Lei nº 3.887/2020. **GenJurídico**, 2020. Disponível em <<http://genjuridico.com.br/2020/09/17/tributacao-sobre-os-livros/>>. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

¹⁸ PONTES, Helenilson e Juliana. A inconstitucional tentativa de tributação dos livros. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-26/consultor-tributario-inconstitucional-tentativa-tributacao-livros>>. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

Em última ratio, concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais. (CARVALHO, 2019, p. 233)

Ato contínuo, Carvalho (2019, p. 232) explana que a regra imunizante é uma das várias formas de demarcação de competência que são destinadas às pessoas políticas e, por isso, esta “colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes”.¹⁹ Em outras palavras, não são limitações constitucionais ao poder de tributar.

Utilizando a conceituação de que as imunidades tributárias são regras que ajudam a demarcar a competência tributária, Costa (2005) se propõe a distingui-las dos princípios constitucionais.

Costa (2005, p. 41) afirma que as principais características dos princípios são a generalidade e o elevado grau de abstração. Por isso, estes não coadunam com uma regra, que é específica e visa estabelecer, minuciosamente, quais os contornos da competência tributária nacional.²⁰

Vejam os entendimentos da doutrinadora Regina Helena Costa, a qual descreve a principal diferença entre as regras imunizantes e os princípios, *in verbis*:

As imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração insitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante (COSTA, 2005, p. 41).

Desta feita, percebe-se que a doutrina especializada aqui trazida entende que as normas imunizantes são regras constitucionais que fazem parte de um sistema que outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno.

Parte-se, então, para o estudo dos direitos e garantias fundamentais à luz da teoria dos princípios de Robert Alexy (1988),²¹ o qual tratou de aprimorar os critérios formulados por Ronald Dworkin (1967),²² que, por sua vez, foi o pioneiro neste estudo ao criticar o positivismo jurídico de Herbert Lionel Hart (1996).²³

¹⁹

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: teoria e análise jurisprudencial do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.43.

²¹ ALEXY, Robert. Teoria de los..., op. Cit., e Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. São Paulo: Landy, 2001.

²² DWORKIN, Ronald. The Model os rules. *University of Chicago Law Review*, n.35, 1967, p. 14-46. Os argumentos fundamentais deste artigo foram reproduzidos no Livro Taking rights seriously, publicado de anos depois.

²³ O modelo criado por HART, Hebert, está exposto em: *The Concepeto of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1961. Utilizou-se, neste estudo, a tradução portuguesa: *O conceito de direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

Ressalta-se que os direitos e garantias fundamentais esquematizados na Teoria dos Direitos Fundamentais são aqueles que estão na Constituição Alemã, todavia, nada obsta que a referida teoria seja utilizada no sistema jurídico brasileiro.

Assim, antes de expor a teoria dos princípios, cumpre classificar o conceito de direitos fundamentais dentro do ordenamento jurídico. Pode-se afirmar que os Direitos Fundamentais são somente aqueles contidos no texto constitucional, os quais não necessariamente estão exauridos no artigo 5º. Isto é, estes estão espalhados ao longo da Carta Maior e possuem supremacia hierárquica em relação às normas constitucionais em geral.²⁴

Por outro lado, existem as garantias fundamentais, que são as normas que protegem os direitos fundamentais e são ferramentas que asseguram a sua aplicabilidade perante todo ordenamento jurídico pátrio.²⁵

Estabelecidas as distinções, parte-se para a teoria dos princípios. Alexy (1988) tratou de criar e categorizar as diferenças entre regras e princípios e as nomeou de *distinções fortes* e *distinções fracas* ²⁶, já que isto é necessário para que as normas jurídicas possam ser aplicadas.

Tais distinções utilizam dois critérios, que são sintetizados pela professora Jane Reis Gonçalves Pereira em sua obra *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*, *in verbis*:

As distinções fortes pressupõem uma diferença qualitativa ou lógica entre princípios e regras, a qual repercute no processo interpretativo, enquanto que as distinções fracas orientam-se no sentido de que a diferença entre duas espécies normativas é apenas quantitativa ou de grau” (GONÇALVES, 2018, p. 136).

Conforme depreende-se da leitura, as distinções fortes irão influenciar diretamente no processo interpretativo e, por isso, o estudo desta diferença qualitativa é primordial para definir a forma de utilização destes tipos diferentes de normas.

Ou seja, afirma-se que as regras e os princípios não podem somente ser diferenciados pelo grau de generalidade, dado que também existe uma diferença qualitativa entre as normas, a qual se torna perceptível mediante a análise da existência dos denominados mandamentos de otimização.²⁷

²⁴ Branco, Paulo Gonet MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Fundamental. 8ª ed. São Paulo: Saraivar, 2013, p. 139.

²⁵ Branco, Paulo Gonet MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Fundamental. 8ª ed. São Paulo: Saraivar, 2013, p. 182-183.

²⁶ ALEXY, Robert. Sistema Jurídico, princípios y razón práctica. Doxa, n.5, 1988, p.139-156.

²⁷ ALEXY, Robert. **Teoria os direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p.85.

Para Alexy (1988), os princípios são como *comandos de otimização* e, por isso, podem ser cumpridos gradualmente, visto que estes “veiculam razões que podem ser deslocadas por razões antagônicas” (GONÇALVES, 2018, p. 142). Por outro lado, as regras são os *comandos definitivos*, dado que “quando se cumprem determinadas distinções, ordenam, proíbem ou permitem algo definitivamente ou autorizam definitivamente fazer algo” (GONÇALVES, 2018, p. 141).

Desse modo, conceitua-se os princípios como “normas que ordenam que algo seja realizado na melhor medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes” (ALEXY, 1988, p. 86)²⁸ e, por outro lado, as regras são normas que “são cumpridas ou não”(ALEXY, 1988, p. 87).²⁹

Após tal conceituação, pela interpretação da classificação de Alexy (1988), percebe-se que algumas normas tributárias, quais sejam a isonomia tributária³⁰ e não confisco³¹, oriundas de Direitos Fundamentais, possuem natureza principiológica.

Em alternativa, identificam-se outras normas tributárias que guardam as características das regras, estas são as imunidades tributárias, que são parte das normas constitucionais que estipulam e delimitam a competência para criar tributos, visando garantir a efetivação de certos direitos fundamentais.

Assim, este critério qualitativo utilizado por Alexy (1988) faz com que a resposta sobre a natureza morfológica ocorra de forma excludente, visto que “toda norma ou é uma regra ou é um princípio” (ALEXY, 1988, p. 75).³²

Tal diferença é salutar para solucionar os conflitos entre estas espécies normativas. Caso exista o conflito entre duas regras, estas serão analisadas conforme o critério da validade, criando assim duas possibilidades de resolução, quais sejam: a) introduzir uma cláusula de exceção que irá finalizar o conflito ou; b) declarar inválida uma das regras conflitantes.³³

Por outro lado, não é correto afirmar que um princípio é declarado inválido ao ser preterido após um choque normativo em razão da existência de comandos de

²⁸ ALEXY, Robert. **Teoria os direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p.90

²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria os direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p.90

³⁰ Art. 150, CF - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

³¹ IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

³² ALEXY, Robert. **Teoria os direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p.90

³³ GONÇALVES, Jane Reis Pereira. **Interpretação Constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. 143 p.

otimização antagônicos, dado que o método interpretativo da ponderação irá resultar numa relação de preferência entre princípios.³⁴

Desse modo, estabelecidas todas as bases necessárias, quais sejam: i) Imunidades Tributárias como regras; ii) Diferenciação de Direitos Fundamentais e Garantias Fundamentais; iii) Diferenciação de Princípios e Regras e; iv) Diferenciação da solução dos conflitos normativos.

Afirma-se que as imunidades tributárias são garantias fundamentais, as quais diferentemente dos direitos fundamentais que são princípios, não possuem *comandos de otimização*, uma vez que estas não possuem aplicação gradual ou parcial, ou seja, seus *comandos são definitivos* e visam delimitar a competência tributária das pessoas jurídicas de direito público interno.

Por exclusão lógica, diante da inexistência de comandos de otimização, conclui-se que as imunidades tributárias são regras, as quais “só podem ser cumpridas ou não” (ALEXY, 1988, p. 87)³⁵ e, por isso, não é cabível utilizar qualquer interpretação extensiva que visa ampliar a sua aplicabilidade, dado que isto acarretaria em enorme flexibilização de uma regra que necessariamente precisa ser inflexível, já que compõe rol que outorga competência tributária ao entes públicos.

Neste sentido, firmamos posicionamento no sentido de que as imunidades tributárias são garantias fundamentais, classificadas como normas-regras, sendo aplicadas no caso concreto ou constituídas de invalidade, fato este que enseja na impossibilidade de utilizar o método interpretativo de ponderação entre estas, o que, por sua vez, afasta análise valorativa das referidas normas-regras.³⁶

4.2 INTERPRETAÇÃO NÃO AMPLIATIVA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DA CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Findado o estudo morfológico da norma imunizante dos livros, que resultou no entendimento de que estas são regras e, por isso, são interpretadas não ampliativamente, iniciaremos o presente subtópico que detém o intuito de analisar o fundamento destas garantias constitucionais, posto que estas decorrem da “confluência de uma série de textos inseridos na constituição” (SCHOUERI, 2018, p. 403).

³⁴ GONÇALVES, Jane Reis Pereira. **Interpretação Constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. 136 p.

³⁵ ALEXY, Robert. Teoria de los..., op. Cit., p. 86.

³⁶ GONÇALVES, Jane Reis Pereira. **Interpretação Constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. 143 p.

Assim, mediante a análise destes textos espaçados pela Constituição, os quais são materializados por normas-princípios, será possível conhecer a extensão da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, visto que, segundo Schoueri (2018), este mandamento constitucional é evidenciado pela norma-regra, contudo, também é “objeto de uma construção mais complexa” (SCHOUERI, 2018, p. 406) que é materializada “com uma série de dispositivos constitucionais que interagem em direção idêntica, implicando no alargamento de seu alcance” (SCHOUERI, 2018, p. 406) ou não.

Posteriormente, estudaremos como os fundamentos que alargam ou não o alcance da imunidade dos livros influenciam na interpretação destas, visto que esta “deve realizar-se na medida exata e necessária dos valores nela albergados, não sendo legítima, portanto, interpretação ampla que confira à norma extensão que vá além do sentido constitucional” (SCHOUERI, 2018, p. 460).

Ressalta-se que o alargamento aqui estudado em nenhum momento propõe qualquer extensão do termo “imposto” que se faz presente nas imunidades. O que se pretende, neste subtópico, é demonstrar quais imunidades possuem maior alcance em razão de outros dispositivos que as fundamentam, especificamente o Princípio da Capacidade Contributiva, que, em nosso entendimento, é a real razão para a existência destas imunidades.

Quando buscamos os fundamentos das regras imunizantes, é comum raciocinar que estas guardam suas bases somente em direitos fundamentais ou liberdades fundamentais. Todavia, em consonância com o pensamento de Schoueri (2018), tais bases, mesmo que extremamente importantes, não são as únicas capazes de suprir por completo a ideia de que um tributo, o qual deve ser suportado por toda a coletividade, possa ser adimplido por somente parte desta.

Neste sentido, é certa a afirmação do mencionado doutrinador de que as imunidades tributárias, além de guardarem suas bases nos direitos fundamentais, “também concretizam o princípio da capacidade contributiva” (SCHOUERI, 2018, p. 405).

Em face do exposto, firma-se o entendimento que nem todas as imunidades são privilégios constitucionais, dado que estas não detêm o intuito de excluir da cooperação social, que é adimplir os tributos cobrados pelo Estado, pessoas jurídicas ou físicas que possuem capacidade contributiva. Melhor dizendo, as imunidades tributárias que consagram o princípio da capacidade contributiva visam justamente retirar o ônus daqueles que certamente não o podem suportar.

Vejamos a explicação do doutrinador Luís Eduardo Schoueri, *in verbis*:

Não se trata mais de excluir dever de contribuir entidade de quem se esperaria participasse do esforço coletivo, mas antes de se tornar explícito que daquelas entidades que não disponham de capacidade contributiva não se há de exigir o referido tributo. (SCHOUERI, 2018, p. 406).

Assim, o referido doutrinador acredita que as imunidades tributárias, necessariamente, devem aliar-se ao Princípio da Capacidade Contributiva para que não se exclua do esforço coletivo alguma pessoa jurídica ou física que efetivamente possa contribuir com o Estado.

Por conseguinte, sustentando-se no entendimento desenvolvido pelo professor, depreende-se que a maioria das imunidades são regras que exteriorizam o desejo constitucional, que é verificado na leitura de certos direitos fundamentais em conjunto com a capacidade contributiva.

Por isso, chega-se a mesma conclusão do doutrinador Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 406): “mesmo que inexistisse enunciado expresse versando sobre a limitação ao poder de tributar, outros dispositivos constitucionais já seriam suficientes para indicar o desiderato constitucional”.

Consubstanciado todo o argumento exposto, atentemos ao exemplo utilizado pelo ilustre professor, *in verbis*:

Tome-se o exemplo da imunidade recíproca, a ser examinada abaixo. Ela está expressa no artigo 150, VI, “a”, do texto constitucional, que proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Interessante exercício é indagar qual seria o resultado se o constituinte tivesse omitido aquele dispositivo. Acaso se admitiria que as pessoas jurídicas de direito público instituísem impostos uns sobre os outros? Basta que se examine a origem do dispositivo para que se conclua pela possibilidade de encontrar outro suportes, na própria Constituição, para a norma de imunidade. [...] Não parece desacertado afirmar que o princípio federativo, reconhecido entre as cláusulas pétreas da Constituição (artigo 60, § 4º, I), já conduziria a semelhante vedação. A imunidade recíproca apresenta-se como garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. Preserva-se, assim, o princípio federativo. Afinal, como pensar em autonomia dos entes federais se parte daquilo que é arrecadado fosse desviado para outra pessoa jurídica de Direito Público a título de impostos? Mas não é apenas o Princípio Federativo que viria a contribuir na construção da norma da imunidade: acrescer-se-ia o Princípio da Capacidade Contributiva (artigo 145, § 1º). Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição. Não parece desarrazoada a afirmação de que as pessoas jurídicas de Direito Público não têm capacidade contributiva. Tudo o que arrecadam já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público. (SCHOUERI, 2019, p. 406).

Após o referido exemplo, resta claro que esta norma-regra imunizante é fundamentada por outras normas-princípios, contudo, “a mera proteção a uma liberdade fundamental não serve para construção do seu inteiro teor, sendo igualmente relevante invocar o Princípio da Capacidade Contributiva” (SCHOUERI, 2019, p. 407).

Em outros termos, as imunidades tributárias, prioritariamente, devem ter como fundamento os direitos fundamentais, bem como o princípio da capacidade contributiva.

Todavia, existem imunidades que não são sustentadas pelo Princípio da Capacidade Contributiva, ou seja, para fins de imunização, secundariza-se a análise da capacidade contributiva de seus destinatários. É o caso da imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Ao analisá-las, verifica-se que o fundamento de sua existência e manutenção é a busca e estímulo à atividade cultural através da indução econômica, bem como da liberdade (SCHOUERI, 2019).

Neste caso, não é possível atribuir idêntica conotação à referida norma imunizante do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal com a do artigo 150, VI, “a” do mesmo diploma- o qual foi utilizado como exemplo anteriormente – visto que esta não concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva.

Ademais, levando em consideração que o imposto é o meio pelo qual se busca a captação da capacidade contributiva, caso fosse utilizado mesmo raciocínio jurídico, o qual afirma que algumas imunidades constitucionais são concretizações do Princípio da Capacidade Contributiva, chegar-se-ia a um resultado totalmente oposto quando pensamos a imunidade do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, dado que todas as empresas do ramo literário, especializadas ou não, efetivamente tem a possibilidade de fazer parte do esforço coletivo para pagar tributos.

Desta feita, é impossível negar que a imunidade dos livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão é válida e eficaz, já que está posta na Constituição Federal. Entretanto, além de ser uma regra, esta também não concretiza o princípio da capacidade contributiva, o que implica em afirmar que a referida imunidade possui menor amplitude, visto que não traz consigo um conjunto de dispositivos que lhe conferem sustentação, fato este que contraria a máxima de que a imunidades sempre serão interpretadas extensivamente.

4.3 CARACTERÍSTICA OBJETIVA DA IMUNIDADE DOS LIVROS

Após a análise da ausência do princípio da capacidade contributiva na regra do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, passamos às considerações de uma característica marcante desta imunidade, a objetividade, visto que esta também irá delimitar proteção dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Ademais, neste mesmo subtópico, exploraremos o fato gerador da Contribuição Social sobre Operações de Bens e Serviços, que em nenhum momento faz menção aos objetos protegidos pela imunidade do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, visto que acreditamos que a objetividade da regra imunizante aliada ao exato comando do fato gerador da contribuição, faz nascer outro importante argumento que sustenta a possibilidade da instituição do referido tributo.

Inicialmente, cumpre expor o que é fato gerador para a doutrina tributária, visto que este é um instituto típico desta área do direito. Fato gerador é a gênese da obrigação tributária, em outros termos, toda a relação jurídico-tributária se inicia quando um agente realiza o fato descrito na regra posta.

Todavia, ressalta-se que este conceito se desdobra em hipótese de incidência e fato imponível.

Pois bem, dividindo a ideia de fato gerador, é possível afirmar que a hipótese de incidência é a circunstância legal contida na regra tributante e, de outro ponto de vista, o fato imponível é o cenário definitivo legalmente “materializado no mundo dos fatos” (CARNEIRO, 2020, p. 497).

Neste sentido, afirma Carvalho (2019) que se trata de grave equívoco entender o fato gerador como algo que é realizado em “um só tempo” e, por isso, conceitua com clareza quais são as duas divisões do fato gerador, vejamos, *in verbis*:

- a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária; e
- b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação. (CARVALHO, 2019, pg. 325).

Assim, exposta brevemente a conceituação de fato gerador, partiremos a exposição sobre classificação das imunidades tributárias quanto a sua objetividade ou subjetividade.

É possível afirmar que as imunidades tributárias são classificadas em objetivas e subjetivas; as subjetivas são aquelas dirigidas às pessoas jurídicas (CARNEIRO, 2020) e as objetivas são aquelas “concedidas a uma operação, independentemente de quem a pratica” (SCHOUERI, 2018, p. 457) ou “dirigidas a um objeto, coisa ou mercadoria” (CARNEIRO, 2020, p. 408).

Quanto ao foco de estudo deste artigo, afirma-se que a imunidade dos livros, jornais, periódicos, e o papel destinado à sua impressão é a única entre as espécies imunizantes que é puramente objetiva (ALEXANDRE, 2019), visto que o foco do constituinte é proteger, especificamente, os objetos supra mencionados.

Desta feita, depreende-se que tais bens não podem ser alvo de qualquer fato gerador do tributo denominado de imposto, uma vez que a Constituição os protege de tal tributação.

Passados os pressupostos necessários, quais sejam a conceituação do fato gerador e a caracterização da imunidade do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal enquanto objetiva, analisa-se o texto do Projeto de Lei nº 3.887/2020.

Consta no Capítulo II, Seção I, Art. 2º, que a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços incidirá sobre o auferimento da receita bruta que trata o art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/1977³⁷, isto é, I) o produto da venda bens nas operações de conta própria; II) o preço da prestação de serviços em geral; III) o resultado auferido nas operações de conta alheia e; IV) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I e III.³⁸

Da leitura do fato gerador, que neste cenário é o auferimento de receita bruta, bem como do rol taxativo que expõe o que compreende esta receita, não é possível verificar qualquer menção aos objetos protegidos pela norma imunizante conferida aos livros, fato este que possibilita incidência da tributação no faturamento de qualquer empresa, inclusive do ramo editorial.

Neste ponto, entendemos que além do tributo que se pretende criar não se tratar de imposto, o qual por sua vez, é o único que a norma-regra imunizante veda a criação, este sequer menciona em seu fato gerador quaisquer dos objetos contidos no art. 150, VI, “d” da Constituição.

Isto é, da análise conjunta da característica objetiva da norma imunizante, bem como do fato gerador da Contribuição Social sobre Bens e Serviços, depreende-se que é possível instituir o referido tributo, visto que este em momento algum inobservou o texto constitucional.

Ainda neste ponto, cumpre apresentar alguns julgados do Supremo Tribunal Federal que corroboram com a explanação acima. Vejamos:

³⁷ BRASIL. Projeto de Lei nº3.887/2020 - Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Acesso em: outubro de 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

³⁸ BRASIL. Decreto Lei nº1.598/1977 -. Acesso em: outubro de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imunidade tributária. PIS e COFINS. Faturamento. Inaplicabilidade. 1. A jurisprudência da Corte é assente no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal está restrita aos impostos. 2. O Plenário da Corte, no recente julgamento do RE nº 628.122/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 30/9/13, concluiu que a imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da CF/88, não abrange o FINSOCIAL, exação de natureza pessoal incidente sobre o faturamento da entidade. 3. Agravo regimental não provido. (RE 923607 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-085 DIVULG 29-04-2016 PUBLIC 02-05-2016)(STF - AgR RE: 923607 PR - PARANÁ 5027667-82.2014.4.04.7000, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 15/03/2016, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-085 02-05-2016).

Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF - RE: 628122 SP, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 19/06/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO).

Assim, da leitura dos acórdãos trazidos, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento não ampliativa acerca da proteção das imunidades, ou seja, estas são objetivas e somente vedam a criação de impostos.

Ademais, utilizando o referido argumento, seguem as palavras do doutrinador Luís Eduardo Schoueri, *in verbis*:

Quando se entende que a imunidade é objetiva, depreende-se que ela apenas atinge as operações, não quem as pratica. Assim, enquanto a imunidade impede que se tributem as vendas de livros (mercadorias) pelo ICMS, por exemplo, nada veda a tributação do lucro do livreiro pelo Imposto de Renda. (SCHOUERI, 2018, p. 458).

Desta forma, não há que se falar em inconstitucionalidade do referido Projeto de Lei, visto que a sua redação é precisa ao elencar como fato gerador o auferimento de receita bruta da pessoa jurídica, fugindo de qualquer possível proteção constitucional, a qual no caso das imunidades dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão é objetiva e, por isso, conforme foi explicado, traz consigo a necessidade da menção literal e frontal do objeto protegido.

5 PROJETO DE LEI Nº 3.887/2020: É CONSTITUCIONAL?

Feitas importantes considerações acerca do fato gerador e da caracterização da imunidade do art. 150, VI, “d” da CF/88 enquanto objetiva, passamos agora a analisar o eventual impacto que pode vir a ser causado pelo Projeto de Lei 3.887/2020 aos direitos fundamentais que a aludida imunidade se propôs a proteger.

Tendo surgido embrionariamente em 1946, na qualidade de não-incidência em favor apenas da imprensa e incidindo tão somente sobre o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, a proteção sobre os veículos por meio dos quais são expressos os pensamentos, a educação e a cultura tinha como objetivo, naquele momento, reagir às medidas restritivas de importação de papel e de livre manifestação do pensamento que eram adotadas pelo Estado Novo de Getúlio Vargas (TORRES, 2005).

Décadas mais tarde, passando pela Carta Magna de 1967, pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969 e com a promulgação da Constituição Federal de 1988, chegou-se até a redação do art. 150, VI, “d”, que proíbe a instituição de impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, havendo uma clara extensão da proteção conferida anteriormente.

Acompanhando a evolução da regra imunizante mencionada, ampliada também foi a justificativa para a sua existência. Atualmente é amplamente difundido, então, que a imunidade conferida aos livros tem como fundamento central a proteção de direitos fundamentais expressamente protegidos pelo texto constitucional, citando-se como exemplo os direitos: à livre manifestação do pensamento; à liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação; social à educação; e ao pleno exercício das manifestações culturais.

O que se alega é que a proteção conferida pela Lei Maior aos livros não se restringe apenas à circulação de mercadorias, mas também a todo o conteúdo difundido nos veículos protegidos, de modo a tornarem efetivas as manifestações de pensamentos, expressões culturais e os conhecimentos sociais.

Nesse cenário, a apresentação do Projeto de Lei nº 3.887/2020 pelo Governo Federal ao Congresso Nacional fez surgir algumas manifestações contrárias, as quais alegam a sua inconstitucionalidade com base em dois argumentos principais: violações a imunidade conferida pelo art. 150, VI, “d” da CF e aos direitos fundamentais protegidos no texto constitucional.

Diante disso, quando falamos de imunidade dos livros e a sua ligação com os direitos fundamentais, de suma importância é o entendimento do ilustríssimo

professor Ricardo Lobo Torres (2005, p. 297): “A proteção do art. 150, VI, “d”, CF, não é vera imunidade tributária. Falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão”.

Como é possível perceber, Torres (2005) adota posicionamento divergente da maior parte da doutrina tributarista brasileira ao afirmar que a imunidade conferida aos livros, na verdade, não é uma imunidade. Isso se dá principalmente pelo fato de o autor acreditar que os direitos fundamentais são aqueles que decorrem do exercício das liberdades individuais, ao passo que os direitos fundamentais supostamente resguardados pela imunidade dos livros são direitos sociais, não sendo, portanto, fundamentais.

Tal compreensão, embora pudesse ser usada como mecanismo fortalecedor do entendimento defendido no presente artigo, não nos parece a mais adequada, haja vista possuir traços de extremismo.

Contudo, valiosas são as lições que extraímos dos ensinamentos do nobre professor acerca da ligação entre a imunidade dos livros e os direitos fundamentais.

Embora manifestações contrárias ao PL 3.887/2020 tenham como seu argumento principal a violação dos direitos fundamentais mencionados anteriormente em caso de uma tributação incidente sobre os livros e a suposta violação da imunidade dos livros, tais afirmações nos parecem equivocadas.

Em um primeiro momento, no contexto do Estado Novo, até nos parece coerente afirmar que a regra imunizante incidente sobre os livros teria como objetivo garantir a eficácia dos direitos fundamentais relacionados com a liberdade de expressão.

Citamos, a título de exemplo, o regime militar iniciado em 1964. Não obstante já houvesse naquela época a proteção constitucional aos livros e jornais, ainda assim este foi o período de maior censura e supressão da livre manifestação de pensamento no país (TORRES, 2005).

Fica nítido, portanto, que não é a mera existência da imunidade sobre os livros ou a sua interpretação ampliativa que assegurará a eficácia dos direitos fundamentais que esta busca proteger. Embora a presença da imunidade dos livros no ordenamento constitucional faça com que se busque ainda mais proteger os direitos fundamentais já mencionados, acreditamos que estes somente serão de fato efetivados mediante políticas públicas que alcancem a população mais carente e que possui tais direitos violados em maior escala.

Dessa forma, apesar de concordarmos com a presença, no texto constitucional, da imunidade do art. 150, VI, “d” da CRFB, entendemos que uma interpretação extremamente ampliativa, visando a garantir direitos fundamentais, não é capaz de vir a alcançar sozinha a tão buscada efetivação desses direitos.

Mesmo que seja conferida extensão máxima, tanto ao conteúdo da imunidade aqui debatida quanto às espécies tributárias que seriam atingidas por ela, isso em nada seria efetivo caso não sejam promovidas ações verdadeiramente práticas por parte do Poder Público que visem a materializar, concretamente, os direitos à educação, expressão e manifestação de pensamento, os quais a Constituição se preocupou expressamente em proteger.

Embora concordemos também que a razão de ser da imunidade dos livros é mais ampla do que a sua leitura possa sugerir, esta não é ilimitada, tampouco absoluta, de modo que não é o único e nem o último mecanismo constitucional criado para proteger direitos fundamentais.

Consoante já exposto no decorrer do presente artigo, a Carta Magna coloca à disposição dos cidadãos diversos dispositivos que têm como objetivo primordial a garantia e efetivação dos direitos fundamentais. Os arts. 205, caput; 215, caput e; 220, caput, são exemplos de disposições espalhadas pelo texto constitucional que visam a efetivar os direitos fundamentais conferidos pelo art. 5º e seguintes.

E é em razão disso que a imunidade tributária não é e jamais será absoluta, ilimitada e única na busca pela efetivação de direitos fundamentais, se apresentando, na verdade, como mais um dos instrumentos pensados com tal fim.

Diante disso, retornando ao aspecto da arrecadação vinculada das contribuições, já abordado em tópico anterior do presente trabalho, entendemos ser mais efetivo para a população que, na hipótese de ocorrer uma tributação sobre a receita bruta auferida pelas empresas, como pretende a CBS, esta arrecadação seja revertida, de forma vinculada, à promoção da educação, por exemplo.

Ao obter recursos vinculados decorrentes de operações envolvendo livros, o Estado se vincula automaticamente a investir tais recursos em políticas voltadas

Não acreditamos, sendo assim, ser razoável e tampouco adequado defender a inconstitucionalidade do PL 3.887/2020 com base em supostas violações de direitos fundamentais decorrentes de uma tributação incidente sobre a receita bruta auferida por empresas, uma vez que, conforme explanado, tais direitos permanecerão constitucionalmente protegidos e com mecanismos que busquem a sua efetivação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise do instituto constitucional das imunidades tributárias, as quais pudemos perceber que possuem forte ligação com a efetivação de direitos fundamentais protegidos na Carta Magna, compreendemos que elas atuam enquanto mecanismos definidores de competência, e não enquanto uma limitação de competência, como é equivocadamente difundido por muitos.

Ademais, superadas as diferenciações consideráveis entre os impostos e as contribuições, as quais tiveram como objetivo demonstrar a razão de o constituinte ter vedado a criação unicamente dos impostos perante as pessoas e os objetos protegidos pelas imunidades, ingressamos na problemática existente acerca da constitucionalidade do Projeto de Lei nº 3.887/2020 e a possível criação da Contribuição Sobre Bens e Serviços frente à imunidade do art. 150, VI, “d” da CRFB.

Como forma de buscar responder se a aludida contribuição violaria ou não a imunidade dos livros, três argumentos foram apresentados.

De início, sustentamos, utilizando a teoria de Alexy (1988), que as imunidades tributária são garantias fundamentais, bem como são regras que disciplinam outras regras, já que não servem como mandamentos interpretativos, mas fazem parte da construção de competência tributária, o que justifica, portanto, uma interpretação não ampliativa acerca do seu alcance e extensão.

Além disso, corroborando com uma interpretação não ampliativa defendida ao se falar da natureza de regra das normas imunizantes, trouxemos o entendimento de que as imunidades, para poderem ser interpretadas ampliativamente, sejam elas objetivas ou subjetivas, devem ser analisadas sob o prisma da sua aptidão para concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Por fim, expusemos que a característica objetiva da norma imunizante dos livros é o que delimita a sua proteção, visto que somente um tributo que contivesse em seu fato gerador quaisquer dos objetos protegidos na supracitada norma seria inconstitucional, o que não é observado no fato gerador da Contribuição Social Sobre Operações com Bens e Serviços, dado que este em momento algum menciona os objetos protegidos pela norma imunizante.

Outrossim, encerramos o presente trabalho refletindo sobre o quão efetiva de fato é a imunidade dos livros no que se refere a garantir os direitos fundamentais de manifestação de pensamento e acesso à educação. Embora compartilhemos do pensamento de ser a mencionada imunidade um instrumento voltado para a promoção

de tais direitos, concluímos que estas não devem ser vistas como ilimitadas e infinitas no que tange à sua interpretação, visto que tal conduta, sem a implementação de políticas públicas efetivas, em nada implicaria, na prática, na efetivação dos direitos mencionados.

Dessa forma, por tudo o que fora exposto no decorrer do presente artigo é que formamos o entendimento de que é constitucional o Projeto de Lei nº 3.887/2020.

Muito embora já haja entendimento jurisprudencial pacificado sobre a extensão do conteúdo das imunidades tributárias, o mesmo não se enquadra ao falar das espécies de tributos que podem vir a sofrer restrições da norma imunizante.

Assim, enquanto as imunidades tributárias se referirem unicamente aos impostos, estas não poderão abarcar as demais espécies de tributos existentes, de modo que, para que isso ocorra, somente mediante alteração do texto constitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019. 1 v.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020. 1 v.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise jurisprudencial do stf**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

GONÇALVES, Jane Reis Pereira. **Interpretação Constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. 1 v.

MACHADO, Hugo. Tributação de livros reabre discussão sobre natureza das contribuições. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-ago-19/consultor-tributarioria-tributacao-livros-cbs-reab-re-discussao-natureza-contribuicoes> >. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

PIMENTA, Machado. Tributação sobre os livros e as inconstitucionalidades do Projeto de Lei nº3.887/2020. **GenJurídico**, 2020. Disponível em < <http://genjuridico.com.br/2020/09/17/tributacao-sobre-os-livros/> >. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

PONTES, Helenilson e Juliana. A inconstitucional tentativa de tributação dos livros. Disponível em <

<https://www.conjur.com.br/2020-ago-26/consultor-tributario-inconstitucional-tentativa-tributacao-livros> >. Acesso em: 03, dezembro de 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**: essencial. 7. ed. Rio de Janeiro: Método, 2019. 1 v.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

STF. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Processo 5027667-82.2014.4.04.7000. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE – 085: 02-05-2016). Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/862917129/agreg-no-recurso-extraordinario-a-gr-re-923607-pr-parana-5027667-8220144047000>. Acesso em 03/12/2020.

STF. Recurso Extraordinário. Processo 628122/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJE – : 19-06-2013). Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806190/recurso-extraordinario-re-628122-s-p-stf> . Acesso em 03/12/2020.