

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

GUSTAVO HAEMING GERENT

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Florianópolis

2009

Agradecimentos:

Agradeço ao Professor Doutor Luis Carlos Cancellier de Olivo pela oportunidade, e dedicação que me destinou.

Agradeço, especialmente, a minha família, que muito se esforçou para que aqui eu chegasse.

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto o instituto jurídico da imunidade tributária prevista no Art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, qual seja, a incidente sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, bem como sua extensão aos livros eletrônicos. Todavia, as imunidades tributárias surgem com a finalidade de preservação dos valores sociais. Dessa maneira, a imunidade do Art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, visa imunizar o direito à informação, de modo a fomentar a cultura e a educação. É sob este contexto que se defende sua extensão ao livro eletrônico, posto que este atinge a mesma finalidade do livro convencional, ou seja, a divulgação da cultura. Por fim, o livro eletrônico servirá como grande aliado para o processo de inclusão digital e alfabetização brasileira.

Palavras-chave: direito tributário; competência tributária; imunidade tributária; livro eletrônico.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	10
1.1 Princípios gerais.....	10
1.1.1 <i>Princípio da segurança jurídica</i>	10
1.1.2 <i>Princípio da igualdade</i>	11
1.1.3 <i>Princípio da legalidade</i>	12
1.1.4 <i>Princípio da indisponibilidade dos interesses públicos</i>	13
1.1.5 <i>Princípio da universalidade da jurisdição</i>	14
1.1.6 <i>Princípio da informação</i>	15
1.2 Princípios do direito tributário.....	17
1.2.1 <i>Princípio da igualdade tributária</i>	17
1.2.2 <i>Princípio da legalidade tributária</i>	19
1.2.3 <i>Princípio da anterioridade</i>	21
1.2.4 <i>Princípio da irretroatividade tributária</i>	23
1.2.5 <i>Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco</i>	25
2 OS TRIBUTOS	27
2.1 Conceito de tributo.....	27
2.2 Classificação dos tributos.....	30
2.3 Espécies de tributos.....	31
2.3.1 <i>Impostos</i>	34
2.3.2 <i>Taxas</i>	36

2.3.3 Contribuição de melhoria.....	39
2.3.4 Contribuições sociais.....	41
2.3.4.1 Espécies de contribuições sociais.....	42
2.3.5 Empréstimos compulsórios.....	44
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO.....	46
3.1 Conceito de imunidade tributária.....	46
3.2 Distinção entre, incidência, não-incidência, imunidade e isenção.....	47
3.3 Imunidades tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	50
3.4 A Imunidade tributária do Art. 150, inc. VI, “d”, da CF, e sua extensão ao livro eletrônico.....	53
CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61

INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias previstas no art. 150, inc. VI, da Constituição Federal, expressam uma competência tributária negativa para União, Estados, Distrito Federal, Municípios com relação ao poder de cobrar impostos.

Com intuito de proteção do sistema jurídico brasileiro sob o enfoque do pluralismo, democracia, liberdade e igualdade, dentre outros valores, é que se proibiu instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; etc.

Todavia, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão é hoje um tema polêmico na doutrina e jurisprudência brasileira, haja vista a discussão se esta imunidade estende-se ou não aos livros eletrônicos.

No presente estudo, objetiva-se demonstrar que a imunidade conferida no art. 150, inc. VI, “d”, da Constituição Federal, está diretamente relacionada à informação e a divulgação da cultura, não importando o meio e a forma da propagação, podendo desta forma, ser estendida aos livros eletrônicos.

O método procedimental utilizado será a revisão bibliográfica. O método de abordagem será o dedutivo, onde partindo de normas gerais buscar-se-á aplicação concreta para a norma em estudo.

Desta maneira, dividiu-se este estudo em seis partes. Introdução, onde se apresenta a matéria a ser estudada, citando os métodos procedimentais e de abordagem utilizados; Desenvolvimento dividido em três capítulos: o primeiro capítulo, *Os Princípios Constitucionais Tributários*, onde se explicará esta base do Direito Tributário; o segundo capítulo, *Os Tributos*,

onde será conceituado e classificado o tributo, suas espécies, e, esclarecendo algumas divergências entre estas; por fim, o terceiro capítulo, *Imunidade Tributária do livro eletrônico*, onde o autor procura explicar o conceito de imunidade, a diferença entre esta, isenção, incidência e não-incidência, os tipos de imunidades presentes na Constituição Federal de 1988, e a imunidade prevista no Art. 150, VI, “d”, da CF, e sua extensão aos livros eletrônicos; a Conclusão do autor; e as Referências Bibliográficas utilizadas.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

1.1 Princípios gerais

1.1.1 Princípio da segurança jurídica

O princípio da Segurança Jurídica surge como base garantidora de alguns direitos fundamentais. Segundo este princípio a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Com a evolução da sociedade moderna alguns ajustes no campo do direito seriam inevitáveis, e é a partir da aplicação deste princípio que ocorre a proteção das relações de direito ocorridas anteriormente à mudança de uma nova lei, resguardando o passado através da irretroatividade, tornando este um forte alicerce de um Estado Democrático de Direito.

Paulo de Barros Carvalho¹ entende o princípio da segurança jurídica no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da relação de conduta.

O Princípio da Segurança Jurídica se confunde com o próprio sentido de justiça, onde nem sempre o aspecto formal do Direito a garante, devendo o aplicador das leis muitas vezes recorrer às fontes subsidiárias do Direito para atingir a forma mais justa.

No Direito Tributário este princípio apresenta papel importante, visto que este garante a aplicação de outros princípios tributários, tais como o da anterioridade, legalidade, irretroatividade, igualdade, proibição de tributo com efeito de confisco, etc.

1.1.2 Princípio da igualdade

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 146.

O princípio da igualdade expresso no art. 5º, caput, da Constituição Federal dispõe que 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.

Para Sylvio Motta² o princípio da igualdade pontua todas as cadeiras do Direito, norteadas todas as relações jurídicas. Ainda há que se distinguir a isonomia formal da isonomia material. Desta maneira, a isonomia formal pugna pela igualdade de todos perante a lei, que não pode impedir que ocorram as desigualdades de fato, provenientes da diferença das aptidões e oportunidades que o meio social e econômico permite a cada um. Já a igualdade material, ou seja, aquela que postula um tratamento uniforme de todos os homens perante a vida com dignidade, é quase utópica, visto que nenhum Estado logrou alcançá-la efetivamente.

Citando Montesquieu, o autor mostra que “a verdadeira igualdade consiste em tratar de forma desigual os desiguais”, conferindo àqueles menos favorecidos economicamente um patrimônio jurídico inalienável mais amplo.

Sendo assim para atingirmos a igualdade dentro de uma sociedade deveremos tratar os que são menos favorecidos desigualmente, para poder haver um equilíbrio.

Nessa esteira, assinala Kelsen:

(...) a igualdade dos indivíduos sujeitos a ordem pública, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devem ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres (KELSEN, 1974, p. 203).

Um grande exemplo prático do princípio da igualdade que hoje está sendo utilizado é o sistema de cotas para Universidades Federais, onde

² MOTTA, Sylvio. Direito Constitucional. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 77.

se procura dar tratamento desigual a um determinado grupo de pessoas que foram historicamente menos favorecidas.

Dentro do Direito Tributário este princípio proíbe privilegiar indivíduo ou categoria em detrimento de outros que se encontrem em situação semelhante. Não obstante, a cobrança de tributos diferenciada, as imunidades e isenções demonstram a possibilidade dentro deste Direito de tratamento “desigual aos desiguais”, servindo, inclusive, de inspiração para criação de alguns princípios tributários, como o princípio da capacidade contributiva.

1.1.3 Princípio da legalidade

Implícito no Art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, o princípio da legalidade dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Considerado por muitos doutrinadores como o pilar principal de um Estado Democrático de Direito, o Princípio da Legalidade surge como freio das tendências arbitrais do Estado. Através deste Princípio o Estado deve agir e se guiar de acordo com suas leis. Desta maneira, o princípio da Legalidade busca assegurar a igualdade e a segurança jurídica.

A respeito do princípio da legalidade, Alexandre de Moraes leciona:

(...) Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão da vontade geral. Com o primado soberano da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei. (...) (MORAIS, 2008, p. 41).

Todavia, não se pode confundir o Princípio da Legalidade com o Princípio da Reserva legal. Este sendo a lei no sentido formal, aquele no sentido material.

Neste sentido Sylvio Motta³ distingue estes dois institutos mencionando que o princípio da legalidade se relaciona com aplicação da lei em sentido material, enquanto o Princípio da Reserva Legal – uma decorrência natural da legalidade – está afeito a uma especificidade, ou seja, a observância da lei em sentido formal, sendo mais denso em sua incidência.

O autor cita os ensinamentos de José Afonso da Silva:

(...) o Princípio da Legalidade significa a submissão e o respeito à lei, envolve primeiramente uma situação de hierarquia das fontes normativas, já o da Reserva Legal consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal e envolve a tramitação de procedimento legislativo específico (MOTTA, 2007, p. 79).

Como desdobramento de tal Princípio, encontramos no Direito Tributário o Princípio específico da Legalidade Tributária.

1.1.4 Princípio da indisponibilidade dos interesses públicos

Estabelece que os administradores devem apenas administrar e zelar pelos bens públicos, visto que estes são meros curadores destes bens, não podendo se beneficiarem dos bens para causa própria.

Citando as lições de Gustavo Mello Knoplock:

(...) um bem público, vez que pertence a toda coletividade, assim, os bens e interesses públicos são indisponíveis, não cabendo a nenhum agente público, nem mesmo ao chefe de um determinado Poder, a capacidade de dispor dos mesmos; o administrador deve sempre agir de acordo com a lei, buscando a finalidade pública. (...) Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que a indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legi*. (KNOPLOCK, 2008, p. 83).

Na matéria tributária, saliente-se ainda a posição do autor supracitado:

³ MOTTA, Sylvio. Direito Constitucional. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 78.

(...) Em conseqüência, a Administração Pública não pode, em regra, a renunciar seus bens e direitos, como também deixar de cobrar os tributos que lhe cabem ou perdoar terceiros devedores, salvo quando autorizado por lei. Assim, não poderia o Presidente da República, por exemplo, conceder uma isenção de tributo por decreto, sendo necessária para tal uma lei específica. Lembre-se de que a lei pode fazê-lo uma vez que legislativa não integra o conceito de Administração Pública; o legislador não é um administrador, mas um legítimo representante da vontade do povo, proprietário da coisa pública. (...) (KNOPLOCK, 2008, p. 83).

Este princípio visa, então, preservar o patrimônio público de modo a proteger os interesses da coletividade.

1.1.5 Princípio da universalidade da jurisdição

Previsto no art. 5º da Constituição, em seu inciso XXXV, o princípio da universalidade da jurisdição dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Desta maneira, a Carta Magna deixa claro que a função jurisdicional no Brasil é função inafastável do poder judiciário.

Sendo assim, toda vez que haja plausibilidade da ameaça ao direito, o Poder Judiciário deve efetivar o pedido de prestação judicial requerido pela parte.

Todavia o STF entende que não é preciso o esgotamento em instâncias administrativas para acessar ao Judiciário. Em relação à justiça desportiva, entende-se que deve ser esgotado primeiramente estas para após acesso a justiça comum.

Sobre o assunto, Alexandre de Moraes assim escreve:

Inexiste a obrigatoriedade de esgotamento da instância administrativa para que a parte possa acessar ao Judiciário. A Constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, pois já se decidiu pela inexigibilidade de esgotamento das vias administrativas para obter-se o provimento judicial, uma vez que excluiu a permissão, que a emenda Constitucional nº 7 à Constituição anterior estabelecera, de que a lei condicionasse o ingresso em juízo à exaustão das vias administrativas,

verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário. (...) A própria Constituição Federal exige, excepcionalmente, o prévio acesso às instâncias da justiça desportiva, nos casos de ações relativas à disciplina e às competições desportivas, reguladas em lei (CF, art. 217, § 1º), sem porém condicionar o acesso ao Judiciário ao término do processo administrativo, pois a justiça desportiva terá o prazo máximo de sessenta dias, contados da instauração do processo, para proferir a decisão final (CF, art. 217, § 2º) (MORAIS, 2008, p. 83-84)

No Direito Tributário este Princípio assegura, por exemplo, a tutela jurisdicional em uma situação em que o Fisco ameace lesão a direito.

1.1.6 Princípio da informação

O Direito à Informação vem expresso na Constituição através dos seguintes artigos:

Art. 5, inc. XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

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

Pode-se afirmar que a liberdade de informação constitui um veículo essencial, um meio pelo qual se empresta efetividade à livre manifestação do pensamento e opinião, dentre outros direitos fundamentais congruentes.

Sylvio Motta⁴ defende abertamente o acesso à informação de forma ampla e auto-aplicável, sendo a liberdade de informação jornalística como expressão mais sensível de sua concretização. Ainda segundo o autor, o resguardo do sigilo a fonte tem por escopo garantir uma espécie de segredo profissional, necessário em alguns casos para proteger o informante.

⁴ MOTTA, Sylvio. Direito Constitucional. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 92.

Este princípio tem papel importante, visto que a informação quando é transmitida sem censura se torna fonte indispensável na formação de um Estado Democrático de Direito.

No presente estudo demonstraremos que a imunidade tributária do art. 150, inc. VI, “d” da CF esta relacionada diretamente com este princípio, devendo também ser concedida aos livros eletrônicos.

1.2 Princípios do direito tributário

1.2.1 Princípio da igualdade tributária

O Princípio da Igualdade Tributária redigido pelo art. 150, inciso II, da Constituição Federal, veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de

ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Este Princípio visa coibir privilégios em matéria tributária, ou seja, todos aqueles que estiverem em situações idênticas devem contribuir da mesma maneira.

Nas palavras de Alexandre de Moraes:

Os tributos federais, estaduais, distritais e municipais deverão ser uniformes em toda a circunscrição de sua incidência, apresentando idêntica base de cálculo, vedando-se que contribuintes na mesma situação recebam tratamento diferenciado por parte do Estado, sendo, inclusive, vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (MORAES, 2008, p.860).

Luciano Amaro relata que:

(...) nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos (AMARO, 2005, p. 135).

Hugo de Brito Machado ensina que é permitido o tratamento tributário diferenciado para contribuintes em situações distintas:

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza (MACHADO, 2005, p. 58).

Todavia, para Aliomar Baleeiro⁵, a idéia de igualdade, no Direito, supõe o confronto, a comparação, sendo pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça e injustiça.

Desta maneira o autor, transcrito por Mizabel Derzi, descreve cinco maneiras de traduzir os critérios de comparação:

O primeiro consiste na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. ver. e atua. por Mizabel Denzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 530.

O segundo relata a proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade que estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais;

O terceiro no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No direito tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;

Já o quarto, considera as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

Por fim, o quinto critério se traduz na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade econômica pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Estes critérios visam, então, estabelecer a igualdade tributária, de modo a tratar os desiguais na medida de suas desigualdades.

Ademais, conforme destacou Ricardo Alexandre:

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.” (ALEXANDRE, 2007, p. 104).

1.2.2 Princípio da legalidade tributária

Derivado do Princípio da Legalidade Geral (art. 5, inc. II da CF), o princípio da Legalidade Tributária previsto no art. 150, inc. I da Constituição Brasileira menciona que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

E ainda, segundo o art. 97 do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção; a majoração de tributos, ou sua redução (ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65); a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo); a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65); a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Observa-se, uma proteção aos contribuintes que estão sujeitos apenas aos tributos criados por lei, e não poderão ser surpreendidos por aumentos arbitrários. O Princípio da Legalidade Tributária limita a atuação do poder tributante em prol da justiça e da segurança jurídica destes.

Saliente-se a posição de Hugo de Brito Machado:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei poder aumentar, não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo (MACHADO, 2004, p. 46).

O Princípio da Legalidade Tributária pode ser visto sob dois aspectos: o da legalidade formal e o da legalidade material.

No campo da legalidade formal, temos que a regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo, aos devidos trâmites instituídos para sua criação e, quanto à legalidade em seu aspecto material, tratado pela doutrina como princípio da tipicidade tributária, impõe que a lei traga de maneira especificada os elementos que descrevem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional.

Não obstante, encontramos algumas exceções em relação ao Princípio da Legalidade Tributária, quais sejam, o Poder Executivo tem liberdade de alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação, importação, produtos industrializados e sobre operações financeiras através de decreto.

No tocante à criação de tributos não existem exceções, ou seja, todos os tributos devem ser criados por lei.

Sacha Calmon entende que as alterações das alíquotas deveriam ser por meio de Lei complementar:

(...) há exceções ao princípio quanto à majoração (ou minoração) de impostos. Os seguintes: impostos de importação, exportação, IPI e ISOF. Estes podem ter suas alíquotas alteradas e, pois, aumentadas sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa, que se não existir (art.153,&1º) obstará a franquia concedida ao executivo federal. É que na hipótese trata-se de limitação sobre limitação ao poder de tributar, matéria sob reserva de lei complementar (art.146 , II). De resto, estando as pessoas políticas sujeitas ao princípio da legalidade, a exceção a ele não pode ser regulada pela própria pessoa que sofre a constrição, no caso, a União Federal, beneficiária da licença para operar as alíquotas desses quatro impostos com possibilidade de majorá-los. É necessário, portanto, que uma lei complementar (lei nacional) ou dispositivo dela forneça as condições e os limites necessários a que possam as alíquotas do IPI, do ISOF, do IIP e do IEX sofrer alterações. O dispositivo Constitucional, está à vista, é de eficácia limitada (not-self executing), em que pesem duntas opiniões discrepantes, ao argumento de que em relação aos impostos alfandegários e ao IPI existem leis autorizativas aproveitáveis, o mesmo ocorrendo com o IOF.

Discordamos, visto que tais autorizações são velhas, em dissintonia com a Constituição, e estão em desacordo com o sistema ora implantado. Regras claras devem ser emitidas pelo Congresso Nacional para disciplinar a espécie. Agora exige-se lei complementar para regular limitação ao poder de tributar, com renovado vigor (NAVARRO COELHO, 1999, p. 192).

1.2.3 Princípio da anterioridade

Segundo art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Desta forma, pelo princípio da anterioridade, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado o tributo.

Todavia, com advento da EC n. 42, de 19.12.2003, acrescentou-se a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da CF, criando a chamada anterioridade nonagesimal ou anterioridade mitigada. Esta proíbe que os impostos sejam majorados sem que a lei que o faça seja publicada com uma antecedência mínima de 90 dias.

Assim, Hugo de Brito Machado⁶, menciona que

Agora, portanto, pelo princípio da anterioridade, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta o tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte (MACHADO, 2004, p. 48).

Em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Sacha Calmon Navarro Coêlho, diz:

o princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades (NAVARRO COÊLHO, 1999, p. 186).

Na lição de Roque Antonio Carrazza:

o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. Caso contrário, a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, “b”, da Constituição. Assim, e.g. tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o Fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil costear-lo. Com verdade, a palavra cobrar, inserta no artigo em foco, está, com tantas outras do

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.48.

texto constitucional, empregada num sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina (CARRAZZA, 2000, p. 142).

Hoje, são exceções ao princípio em análise:

1) os empréstimos compulsórios destinados a atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, inc. I, CF);

2) os impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, inc. I, CF), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, inc. II, CF), produtos industrializados (art. 153, inc. IV, CF) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;

3) os impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II, CF).

Já as contribuições de seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade, apenas se subordinam à exigência da anterioridade nonagesimal.

Hugo de Brito Machado cita outras exceções:

Também não se submetem à limitação do art. 150, inciso III, alínea “b”, os aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico autorizados pelos arts. 155, § 4º, inciso IV, alínea “c”, e 177, §4º, inciso I, alínea “b”, inseridos no texto constitucional pela EC n. 33/2001, que não escapam, todavia, da exigência de antecedência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do art. 150 pela EC. 42.

A exigência de antecedência de 90 dias, da alínea “c” do inciso III do art. 150, não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. III) e relativamente à base do cálculo do IPVA (art. 155, inc. III) e à base do cálculo do IPTU (art. 156, inc. I). Esta exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. Relativamente a outros tributos de incidência anual não abrangidos por essa exceção, como é o caso do ITR, a lei deve ser publicada pelo menos 90 dias antes do início do exercício da respectiva cobrança (MACHADO, 2004, p. 49).

Por fim, resta lembrar a diferença entre o princípio da anterioridade e da anualidade. Este, não recepcionado mais pela Constituição Federal, exclama que para que a cobrança do tributo seja efetuada de modo válido é necessário que haja a autorização orçamentária da lei. Aquele faz com

que a cobrança de determinado tributo seja feita de acordo com a lei vigente no exercício financeiro anterior.

1.2.4 Princípio da irretroatividade tributária

A Constituição brasileira consagra este princípio em seu art. 150, inciso III, alínea “a”, enunciando que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

E ainda, de acordo com art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A Carta Maior proíbe, portanto, a aplicação de uma lei tributária nova, que criou ou que aumentou um gravame, a fato pretérito, limitando seu uso apenas aos fatos futuros e subsecutivos, cronologicamente pospostos ao início de vigência da lei, e seu alcance não fica restrito tão somente ao aplicador da lei, mas atinge igualmente o legislador, ao impedir que sejam instituídas regras para tributar um fato ocorrido no passado.

No entanto, é permitida, desde que de forma expressa, a legislação referente à retroação legal para fins de redução ou dispensa do pagamento de tributos, já que se trata de situações benéficas aos contribuintes, com a ressalva, todavia, de que tal permissivo não se estende ao aplicador da lei.

Nessa esteira, não se deve olvidar que também a lei nova que regula formalidades, aspectos formais ou procedimentais relativos ao lançamento tributário, diversos da criação, alteração ou extinção de direitos materiais, pode retroagir e atingir fatos pretéritos (art. 144, § 1º, CTN).

Art. 144 (...).

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros

Vale lembrar, ainda, que a retroação, de acordo com o disposto no art.106 do CTN, só pode ocorrer nos casos de lei interpretativa e lei tributária mais benéfica, desde que não seja ato definitivamente julgado.

1.2.5 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

A Constituição em seu art. 150, inciso IV, define o princípio do não-confisco assegurando que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco.

Este princípio garante assim, a inconstitucionalidade de um tributo com efeito confiscatório.

Eduardo de Moraes Sabbag⁷ descreve que o tributo é inexorável, mas o poder de tributar não deve ser o poder de destruir, ou aniquilar o patrimônio do sujeito passivo.

Todavia, frisa-se que o não-confisco atinge aos tributos de maneira geral, e não apenas aos impostos.

No tocante as multas, existem divergências de alguns doutrinadores. Hugo de Brito Machado acredita que o não-confisco não se aplica às multas:

⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do direito, direito tributário. 8 ed. São Paulo:Premier, 2007, p. 41.

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória (MACHADO, 2004, p. 54).

Outros juristas defendem uma posição mais ampla, sugerindo a idéia que tanto a aplicação do princípio do artigo 150, inciso IV da Constituição, não protege tão somente o tributo, mas também toda obrigação dela decorrente, inclusive a gerada pelo inadimplemento do contribuinte.

Para o STF⁸, há que se estender o Princípio da não-confiscabilidade a multas confiscatórias.

Aliás, para o STF o caráter do confisco deve ser avaliado em relação à carga tributária total resultante dos tributos em conjunto, e não em função de cada tributo isoladamente⁹.

Acreditamos no posicionamento de Hugo de Brito Machado, visto que o Estado precisa utilizar mecanismos para inibir a sonegação fiscal.

Todavia, os tributos extrafiscais poderão ser alvos confiscatórios, conforme situação posta, de modo a regular a economia.

⁸ ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, 24.10.2002.

⁹ ADIMC 2.010 – DF, Rel. Min. Celso de Mello, 30.09.1999.

Na mesma esteira, este princípio não é aplicado ao IPI, como gravame obrigatoriamente seletivo, em função da essencialidade do produto (Art. 153, IV, § 3º, I, da CF).

Desta forma, após uma breve análise sobre os principais princípios que norteiam o direito tributário, passaremos ao estudo dos tributos e suas espécies.

2 OS TRIBUTOS

2.1 Conceito de tributo

Antes de descrever propriamente o conceito de tributo, notório se faz saber o motivo pelo qual o Estado tributa.

Neste sentido Hugo de Brito Machado:

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, O Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania (MACHADO, 2004, p. 41)

Assim para o autor a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Todavia no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Desta forma, o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Portanto, a tributação nada mais é do que a forma em que o Estado encontra para subsistir e manter as atividades que lhe são inerentes, tais como educação, saúde, segurança, promoção social e justiça, arrecadando recursos para estas atividades, através do ordenamento tributário vigente.

Após esta breve explicação acerca dos motivos pelo qual o Estado arrecada tributos, passemos para o conceito de tributo.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 torna o tributo do qual todos os tipos de tributos são espécies. Assim, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, seguindo as mesmas diretrizes defini tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com isso, temos que tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, que não é multa, instituída por meio de lei e cobrada por meio de lançamento.

É uma prestação de dar, de pagar que tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para satisfação das necessidades da coletividade.

Do conceito expresso no art. 3º do CTN, destacam-se três características principais: A compulsoriedade, ou seja, o tributo é pago em face de determinação legal, de imposição do Estado; legalidade, pois somente pode ser exigido através de lei; e a atividade administrativa plenamente vinculada, que significa que o fisco tem o poder e o dever de cobrar.

Todavia, tributo não pode ser confundido com multa, esta é uma penalidade, uma sanção de ato ilícito. É uma prestação pecuniária a ser cobrada pelo descumprimento da obrigação tributária.

Por fim, resta lembrar, que o tributo deverá ser pago em moeda ou cuja valor nela possa exprimir, sendo proibida a tributação *in natura* ou *in labore*. Atualmente, com a Lei Complementar n. 104/01, que incluiu o inc. XI do art. 156 do Código Tributário Nacional, o pagamento pode ser efetuado com bem imóvel, mediante dação em pagamento.

Sob o ponto de vista doutrinário, Hugo de Brito Machado¹⁰ define que a prestação pecuniária é tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Portanto, não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pagos em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

Sobre a compulsoriedade, explica que embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

No tocante ao tributo ser cobrado em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir. Ensina que o direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

Todavia, admite em circunstâncias especiais, a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento.

Ao se referir que não constitua sanção de ato ilícito, relata que o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.64 -70.

de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito.

Só a lei pode instituir o tributo. Para o autor isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Por fim, ensina que quando o CTN diz que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo da indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Este deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrarem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

2.2 Classificação dos tributos

Os tributos podem ser classificados quanto à espécie, quanto à competência impositiva, quanto à vinculação à atividade do Estado e quanto à função.

Quanto à espécie: essa classificação será melhor explicada no item 2.3 do presente estudo.

Quanto à competência impositiva: podem ser federais, estaduais, distritais ou municipais.

Quanto à vinculação à atividade do Estado: serão vinculados quando a sua arrecadação for destinada para um fim específico. Ex: contribuição de melhoria para construção de uma obra pública. Serão não-vinculados quando sua arrecadação não tiver destinação específica, ou seja, utilizado para fazer frente às necessidades da coletividade. Ex: os impostos.

Quanto à função: pode ser fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade, como no imposto; extrafiscal: são tributos que têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas condutas de pessoas, como o tributo contra o cigarro; parafiscal: são tributos vinculados à satisfação de certas situações que não são características do Estado, como as contribuições sociais.

Os tributos também podem ser diretos, ou seja, quem paga e suporta o ônus é o contribuinte de direito, não repassando nada a terceiro, como no imposto de renda. Ou indiretos, quando quem suporta o ônus do tributo é o contribuinte de fato. Ex: na compra de uma mercadoria, quem irá pagar o ICMS será o comprador do produto que adquiri este com a alíquota incluída no preço final.

2.3 Espécies de tributos

O tributo é um gênero do qual o art. 5º do Código Tributário Nacional e o art. 145 da Constituição Federal elencam como espécies deste os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Segundo Art. 5º do CTN, os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, estabelece em seu Art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão

instituir os impostos; as 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; e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

No entanto, com base no art. 217 do CTN e nos arts. 148 e 149 da CF, inúmeros doutrinadores têm incluído o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade: (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

II - das denominadas "quotas de previdência" a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966) (Vide Ato Complementar nº 27, de 08.12.1966)

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei. (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966)

O artigo supracitado estabelece que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições que indica. Torna-se evidente, então, a existência de uma quarta espécie de tributo, as Contribuições Sociais.

Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,

observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Por fim, os Empréstimos Compulsórios também não podem deixar de ser considerados espécies de tributo, haja vista o art. 148 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in verbis*:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (...).

Leandro Pausen¹¹, constata que o simples fato de os empréstimos compulsórios estarem alçados no capítulo da constituição federal que trata do Sistema Tributário Nacional, conjuntamente com a contextualização do conceito de tributo trazido pelo CTN no seu art. 3º ao conceito de empréstimos compulsórios, evidencia-se que o mesmo é uma espécie do gênero tributo, devendo para tanto submeter-se a todas limitações relativas aos tributos.

Do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, Hugo de Brito Machado¹² menciona que o empréstimo compulsório na verdade não é tributo. Ele não é receita do ponto de vista econômico, posto que não transfere recursos do setor privado para o setor público. Os recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório não se integram no patrimônio público, como ocorreria se de tributo se tratasse. Todavia no direito positivo brasileiro o empréstimo compulsório passou a ser tratado como tributo, por força de expressa disposição da Constituição Federal de 1967 (art. 21, § 2º, inc. II), que talvez tenha tido o propósito de contornar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário. Na vigente Constituição figura no capítulo do

¹¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 71.

Sistema Tributário, o que parece indicar que o constituinte de 1988 também lhe atribuiu a natureza de tributo.

Temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

2.3.1 Impostos

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Essa é a situação definida no art. 16 do CTN.

As duas características fundamentais do imposto estão implícitas nessa definição, quais sejam, a de cobrança geral e a de não ser contraprestacional. Assim, pode ser considerado como um tributo unilateral, ou seja, sem contraprestação do Estado.

Yoshiaki Ichihara ensina a unilateralidade do imposto:

Pelo exposto, para a determinação da natureza específica do tributo, a primeira preocupação do intérprete ou aplicador é examinar a materialidade do fato gerador.

No conceito legal, fica claro que no caso de imposto, a materialidade de seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal.

Inexistindo qualquer atuação estatal como condição para a exigência do tributo, sem dúvida alguma estamos diante de um tributo de espécie “imposto”.

(...)

Com efeito, quando estivermos diante de um tributo, cujo “fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, por exemplo, circular mercadorias, industrializar produtos, prestar serviços, exportar mercadorias, ser proprietário de um bem imóvel etc., estaremos diante de uma espécie tributária denominada “imposto”.

Como independe de qualquer atuação estatal, podemos chamar de “tributos não-vinculados” (ICHIHARA, 2001, p.75-76).

Os impostos podem ser classificados conforme o modo pelo qual são encarados:

Quanto à base econômica podem ser sobre o patrimônio, renda, circulação ou serviço;

Conforme se relacione com o agente podem ser diretos ou indiretos. Direto é o imposto cujo sujeito passivo reúne as obrigações de direito e de fato perante o sujeito ativo. Indireto é aquele que o sujeito passivo de direito é um e o de fato é outro, isto é, este é que desembolsa o dinheiro, mas aquele é que é o verdadeiro contribuinte jurídico que vai carrear o numerário ao erário público;

Quanto ao sujeito passivo, podem ser pessoais ou reais. Pessoal é chamado o imposto que envolve obrigação da pessoa. Real é aquele que envolve não a pessoa, mas o bem.

Salienta-se que os impostos por serem uma forma de captação da riqueza do contribuinte para o Estado, devem respeitar, sempre que possível, o princípio da capacidade contributiva.

Assim estabelece o art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, in litteres:

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

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, os impostos podem ser:

a) fixos, quando o contribuinte paga uma cota fixa, independentemente da sua capacidade contributiva individual;

b) proporcionais, quando a alíquota fiscal é uniforme e invariável. Porém, quanto maior for a base de cálculo maior será o tributo;

c) progressivos, possuindo uma alíquota variável. De acordo com a variação da base de cálculo, varia também a alíquota.

Por fim, resta lembrar que a Constituição delimita a competência para instituir os impostos, prevendo três tipos, com rol taxativo: federal, estadual e municipal. No entanto a Constituição não cria o imposto, apenas faculta sua instituição às entidades impositoras (União, Estado, Municípios e Distrito Federal), sendo que tal trabalho se faz por meio de lei (em regra ordinária) – ato infraconstitucional.

2.3.2 Taxas

Taxa é uma espécie de tributo vinculado a uma atuação estatal específica, diferente do imposto, sua receita está destinada ao custeio da atividade prestada pelo Estado. Envolve contraprestação pelo serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, sendo assim um tributo bilateral (silanagmático).

Segundo o art. 145, inc. II da Constituição Federal de 1988, poderá a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir 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.

E ainda, segundo o art. 77 do CTN, as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Assim, as taxas podem ser federal, estadual, ou municipal, e se classificam conforme a atividade estatal desenvolvida, podendo ser de polícia ou de serviços.

A taxa de polícia, também conhecida como taxa de fiscalização, é decorrente do poder de polícia da Administração Pública. Assim, de acordo

com art. 78 do CTN, envolve o poder de polícia a atividade da administração que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Dispõe o parágrafo único do art. 78 do CTN:

Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Observa-se então, que a discricionariedade caracteriza uma liberdade conferida pela lei para que a Administração, no exame do caso concreto, decida qual atuação deve promover. Sinalamos que esta liberdade é relativa, uma vez que tem sua exata proporção definida por lei, e seu exercício vinculado à satisfação do interesse público.

Por sua vez, a taxa de serviço, é a dependente de serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, como a taxa de limpeza pública. Serviço prestado ao contribuinte é o realizado efetivamente e não meramente a possibilidade de algum dia ser proporcionado. Serviço posto à disposição é o que a Administração Pública proporciona ao contribuinte, mesmo que este não utilize.

Veja-se o que diz o art. 79 do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Desta forma, é divisível o serviço que pode ser prestado aos contribuintes, dividindo-se em prestações individualmente utilizadas, que permitem a divisão de seu custo.

Contudo, a taxa de serviço não poderá ser cobrada em Serviço Público Geral, uma vez que este é serviço prestado indistintamente à coletividade, como por exemplo, na segurança pública.

Outra questão de relevância é a diferença entre taxa e preço público.

Esta distinção está descrita na súmula 545 do STF:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação a lei que as instituiu.

Roque Antonio Carraza também distingue taxa de preço público:

O preço deriva de um acordo firmado, num clima de liberdade, pelas partes, com o fito de criarem direitos e deveres recíprocos. Sobremais, as cláusulas desta obrigação convencional não podem ser alteradas unilateralmente por qualquer um dos contraentes, que devem observar, com fidelidade, o que pactuaram. Destarte, as prestações de cada uma das partes equivalem-se em encargos e vantagens, sendo uma causa e efeito das outras. Diferentemente ocorre com as taxas, que, nascidas da lei, sobre ser compulsória, resulta de uma atuação estatal desenvolvida debaixo de um regime de direito público e relacionada “direta e indiretamente” ao contribuinte (CARRAZA, 2001, p.457).

Assim preço público é uma receita pela utilização de um bem de propriedade do Estado, não sendo obrigado o contribuinte a utilizar este bem do Estado. Taxa é uma espécie do gênero tributo. É compulsória, pois não depende da vontade da pessoa em contribuir.

2.3.3 Contribuição de melhoria

É o tributo que visa custear uma obra pública, decorrente de valorização imobiliária. Tem como fato gerador a valorização do imóvel do contribuinte em razão de obra pública. Todavia, deve haver um nexo de causalidade entre a obra pública e a valorização do imóvel. Inexistindo

valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria. Assim, nem toda obra pública ensejará contribuição, pois há casos em que a obra pública chega a desvalorizar o imóvel.

Preceitua o art. 81 do CTN, que a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Todavia, a redação do art. 81 do CTN ficou relativamente superada com a nova redação dada pelo art. 145, item III, da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Sendo assim, apesar de o texto constitucional retirar os dois limites que existem na redação do art. 81 do CTN, quais sejam, o global, que não pode ultrapassar o valor gasto, e o individual, que é o limite da valorização imobiliária decorrente das obras públicas, tais limites permanecem implicitamente.

É o que ensina, Yoshiaki Ichihara:

Todavia, implicitamente, tais limites permanecem, porquanto se o poder público cobrar além do ressarcimento do gasto na obra pública, além de ferir as regras relacionadas com a base de cálculo, estará, também, desvirtuando a própria espécie tributária da contribuição de melhoria em imposto. Também, no que pertine ao limite individual, da valorização ou do benefício decorrente de obras públicas, se houver tributação de uma obra que traz incômodos e não benefícios, estar-se-á ferindo o princípio da capacidade contributiva, com a possibilidade de torna-se a tributação inconstitucional na forma do art. 145, § 1º, da CF (ICHIHARA, 1997, p. 79).

Outra questão polêmica é a distinção entre contribuição de melhoria e taxa.

Acerca desta distinção, o Professor Geraldo Ataliba¹³ ensina que se não houver relação entre o que se paga e a valorização, não é contribuição de melhoria. Se houver relação entre o custo da obra e o que se paga, então é taxa.

Também explica que será contribuição de melhoria, se a base imponible for a valorização. Será taxa, se a base imponible for o custo da obra.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado:

A taxa, como já foi estudada, tem o seu fato gerador relacionado com o exercício regular do *poder de polícia* ou com uma *prestação de serviços*. A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma *obra pública*. No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o *bem público* correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público.

(...)

Realmente, a taxa tem como fato gerador a atividade administrativa consistente na prestação, efetiva ou potencial, de um serviço público, específico e divisível, ou o exercício do poder de polícia. É a própria atividade administrativa, portanto, que consubstancia o fato gerador da obrigação tributária. Já a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização de um imóvel do contribuinte, decorrente, tal valorização, de uma obra pública.

Existem, como se vê, duas distinções essenciais entre a taxa e a contribuição de melhoria. A primeira resulta da diferença entre obra e serviço, enquanto a segunda resulta de que na contribuição de melhoria não basta a atividade, pois é necessária a ocorrência de valorização de um imóvel do contribuinte.

Assim, mesmo para os que não aceitam a diferença entre *obra pública* e *serviço público*, haverá sempre uma distinção essencial entre taxa e contribuição de melhoria, consubstanciada na necessidade de valorização imobiliária para esta última espécie tributária (MACHADO, 2004, p. 420-421).

Portanto, taxa é decorrente de prestação de serviços ou do poder de polícia, e não implica realização de obras públicas ou valorização imobiliária. Contribuição de melhoria é justamente decorrente de obra pública que implique valorização imobiliária. Na obra pública, existe atividade estatal

¹³ ATALIBA, Geraldo. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Educ-Saraiva, 1975, p. 45.

que termina com valorização do bem imóvel do contribuinte. Na taxa, o serviço é prestado constantemente, como por exemplo, o serviço de coleta de lixo.

2.3.4 Contribuições sociais

A contribuição social vem expressa no art. 149 da vigente Constituição:

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

Assim, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, ou seja, a intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas, e seguridade social.

No tocante a sua função, são parafiscais algumas, e extrafiscais outras.

Neste sentido leciona Hugo de Brito Machado¹⁴ leciona que as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros das entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõe de orçamento próprio.

Assim, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 389-390.

social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, § 3º, da Constituição. São, portanto, nitidamente parafiscais.

Todavia, as contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal da economia, sendo estas de natureza extrafiscal.

2.3.4.1 Espécies de contribuições sociais

Contribuições de intervenção no domínio econômico:

É um tributo de função nitidamente extrafiscal, sendo um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico com os recursos arrecadados aplicados no financiamento desta intervenção.

Todavia, esta intervenção não se consubstancia atividade normal do Estado. Ela é atividade excepcional, tendente a corrigir distorções em setores da atividade econômica.

Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas:

Esta contribuição social visa organizar categoria profissional ou econômica, arrecadando recursos financeiros para manutenção de entidade associativa.

Contribuição de seguridade social:

As contribuições para seguridade social englobam a assistência social, a previdência social e o sistema público de saúde. São financiadas por toda a sociedade, direta ou indiretamente, pelos recursos provenientes da União, Estados, Municípios, e das seguintes contribuições, previstas nos incisos do art. 195 da CF:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

2.3.5 Empréstimos compulsórios

Estabelece a Constituição Federal de 1988 que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (observado o disposto no art. 150, III, "b").

Ainda estabelece em seu parágrafo único, que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Vittorio Cassone¹⁵ define o empréstimo compulsório como um empréstimo que deve ser feito obrigatoriamente pelos contribuintes eleitos pela norma impositiva.

O autor supracitado ainda difere empréstimo de empréstimo compulsório, dizendo que o primeiro é um contrato que, para ser celebrado, depende da vontade das partes contratantes. E que o segundo pressupõe exclusão de vontade, pois a compulsoriedade contém em sua estrutura intrínseca e extrínseca a idéia de força, ou seja, prestação pecuniária compulsória a que se refere o art. 3º do CTN, representando verdadeiro tributo restituível.

Ressalta-se ainda, que o empréstimo compulsório deve ser restituído na forma, prazo e espécie previstos pela lei instituidora.

Isto posto, após uma análise geral sobre os tributos e suas espécies, compreendeu ser estes uma fonte essencial de subsistência do Estado. Entretanto, analisaremos no próximo capítulo algumas exceções a esta competência positiva de tributar, ou seja, as imunidades tributárias.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 131.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

3.1 Conceito de imunidade tributária

Imunidades são normas contidas no texto constitucional que definem negativamente a competência tributária ao não permitir às pessoas políticas criarem tributos sobre situações específicas precisamente caracterizadas.

Hugo de Brito Machado¹⁶ define imunidade como um obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 266.

O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Acerca do conceito de imunidade tributária, Ives Gandra da Silva

Martins:

As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o direito e o Estado, no país.

(...)

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação (MARTINS, 1998. P. 31-32).

Nas palavras de Eduardo de Moraes Sabbag:

As imunidades representam uma delimitação negativa da competência tributária. Como a competência tributária representa o mister legiferante de criação de tributos, pode-se dizer que a regra imunitória se traduz em elemento de "incompetência tributária".

(...)

A imunidade é instituto de sede constitucional, materializando uma dispensa *constitucional* de pagamento de tributo (...) (SABBAG, 2007, p. 47).

Por fim, Vittorio Cassone¹⁷ define imunidade como uma limitação constitucional ao poder de tributar, prevista expressamente pela Constituição Federal. Assim, significa dizer que a pessoa e/ou o bem descrito pela Constituição não podem sofrer tributação.

3.2 Distinção entre, incidência, não-incidência, isenção e imunidade.

¹⁷ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 254.

Um tema de muita importância é distinguir os institutos de incidência, não-incidência, isenção e imunidade, eis que até o legislador confunde alguns destes.

O art. 195, § 7º, da CF/88, dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Assim, o legislador ao chamar de isenção o que na realidade é imunidade tributária, pode induzir a erro por parte daqueles que não se detêm sobre tal distinção.

Desta forma, nos resta diferenciar tais institutos.

a) Incidência: Quando a lei descreve um fato capaz de gerar uma obrigação tributária, ocorre uma hipótese de incidência. Se posteriormente ocorrer um fato gerador com as características descritas pela lei, então temos o nascimento de uma obrigação tributária, colocando a pessoa que a lei indicou como sujeito passivo. Portanto, incidência é a situação que um tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador.

Vittorio Cassone¹⁸ ensina que incidência está relacionada com a competência que a Constituição dá a certa pessoa política (U-E-DF-M), para instituir determinado tributo, em que se verifica um campo material e um campo territorial de incidências.

Ainda segundo o autor, quando se diz que sobre tal ato, fato ou situação jurídica “incide” este ou aquele tributo, é significativa da ocorrência de subsunção do fato à descrição legal do tipo tributário, o que implica dizer que nasceu uma obrigação tributária.

¹⁸ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 253.

Por sua vez, Regina Helena Costa¹⁹ define incidência como efeito produzido pela norma jurídica diante do reconhecimento da ocorrência, no mundo exterior, do fato apontado em sua hipótese.

b) Não-Incidência: são aquelas situações, ocorridas no dia a dia, não abordadas no fato gerador, na hipótese normativa de um determinado tributo.

Luciano Amaro define o campo da não-incidência:

Os fatos integrantes do campo da não-incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suporte materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da *não-incidência*. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações *imunes e isentas* (nas quais, portanto, o tributo também não incide) (AMARO, 2005, p. 280).

Sacha Calmon Navarro Coêlho compara a não-incidência com a imunidade e isenção:

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são *declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não-incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não-incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas (NAVARRO COÊLHO, 2002, p. 187).

c) isenção: é uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa seu pagamento. Assim, a isenção é o instituto concedido de forma geral ou específica, mediante lei, afastando a tributação que seria exigida do sujeito passivo.

Na mesma esteira Vittorio Cassone:

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 41.

Isenção é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, via de regra concedida em face do relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional (CASSONE, 2004, p.256).

Contudo, alguns doutrinadores entendem que isenção é hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, das normas obrigacionais tributárias, obstando o próprio nascimento da obrigação tributária.

Esta é a posição de Yoshiaki Ichihara²⁰ ao afirmar que a lei de isenção exclui o fato gerador, não ocorrendo o nascimento da obrigação tributária.

No entanto, defendemos a primeira posição citada. Ora, veja o que diz o art. 175 do CTN:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção; (...).

Portanto, ao dizer que a isenção exclui o crédito tributário, o artigo supracitado confirma a existência deste, e, por consequência, também a de uma obrigação tributária, esta desencadeada por um fato gerador.

Para melhor explicar, citaremos um exemplo anotado por Vittorio Cassone em sua obra:

(...) Se examinarmos leis que concedem isenção de impostos a produtos tais como “queijo tipo minas”, aos vendidos às Forças Armadas, à Itaipu binacional, remetidos para zona franca de Manaus, e assim por diante, constataremos que se tratam de produtos industrializados saídos do estabelecimento industrial. Logo, num primeiro momento, ocorre o fato gerador do imposto (porque o fato se subsume à hipótese de incidência), mas em seguida, a lei desobriga ao pagamento do tributo. E poderá, ainda, sobrevir nova lei, revogando a isenção, se já não havia sido concedida por prazo certo.

Contrariamente, se fosse caso de obstaculização do nascimento de obrigação tributária, portanto, de não-incidência, confundir-se-ia com a própria imunidade ou não-incidência constitucionalmente previstas – hipótese em que a isenção não poderia ser revogada por norma infraconstitucional (CASSONE, 2004, p. 256-257).

d) imunidade: ver item 3.1.

²⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 176.

3.3 Imunidades Tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A Constituição da República brasileira prescreve expressamente diversos tipos de imunidades, seja sobre imposto, taxas ou contribuições de melhoria.

Assim encontramos na Carta Magna os seguintes tipos de imunidades:

- 1) Imunidade das taxas relativas a certidões e de petição aos poderes públicos (art. 5º, XXXIV, a e b);
- 2) Imunidade das taxas para propor ação popular (art. 5º, LXXIII);
- 3) Imunidade das taxas na assistência jurídica integral e gratuita (art. 5º, LXXIV);
- 4) Imunidade das taxas, aos reconhecidamente pobres, para expedição de registro civil de nascimento e de óbito (art. 5º, LXXVI, a e b);
- 5) Imunidades das taxas nas ações de habeas corpus e habeas data, aos atos necessários ao exercício da cidadania (art. 5º, LXXVII);
- 6) Imunidade recíproca de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, a);
- 7) Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b);
- 8) Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações (art. 150, VI, c);
- 9) Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores (art. 150, VI, c);

10) Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos (art. 150, VI, c);

11) Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, c);

12) Imunidade dos impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d);

13) Imunidade das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, VI, § 2º);

14) Imunidade do imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III);

15) Imunidade das pesquisas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º);

16) Imunidade do ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (arts. 153, § 5º, e 155, X, c);

17) Imunidade do ICMS sobre produtos industrializados destinados ao exterior do país (art. 155, X, a);

18) Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, X, b);

19) Imunidade do ICMS sobre o valor do IPI, quando a operação configure fato gerador dos dois impostos (art. 155, XI);

20) Imunidade na exportação ao exterior de mercadorias e de serviços, por lei complementar (art. 155, XI, e 156, § 3º);

21) Imunidade dos impostos, além dos expressamente previstos, sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis minerais do país (art. 155, § 3º);

22) Imunidade do ITBI em relação aos direitos de garantia (art. 156, II);

23) Imunidade do ITBI na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos na fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas (art. 156, § 2º, I);

24) Imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º);

25) Imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º);

26) Imunidade das taxas na celebração do casamento civil (art. 226, § 1º);

27) Imunidade das taxas de transportes coletivos urbanos, aos maiores de sessenta e cinco anos (art. 230, § 2º) e

28) Imunidade da contribuição social, se após completar as exigências para a aposentadoria, continuar o servidor em atividade (art. 8º, § 5º da Emenda Constitucional).

Há portanto na Constituição, diversas disposições esparsas que concedem as pessoas físicas e/ ou jurídicas diversos tipos de imunidades.

Tais exemplos apenas ilustram que as imunidades podem ser pinçadas no texto magno independentemente de “codificação” ou “estruturação”.

3.4 A Imunidade Tributária do Art. 150, inc. VI, “d”, da CF, e sua extensão ao livro eletrônico.

Dispõe o Art. 150, inc. VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Desta forma, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão têm como importância maior, garantir a liberdade de comunicação e de pensamento.

Todavia, um Estado Democrático de Direito ficaria enfraquecido se tivesse suas obras literárias controladas diretamente pelo governo, de modo que esse pudesse agir de forma discricionária, tributando com mais intensidade algumas obras em detrimento de outras. Assim, estaríamos a mercê de um Estado manipulador de ideologias, que certamente influenciaria nos pensamentos de seus cidadãos.

Assim, vale frisar que a real função do livro é de comunicação.

Segundo Fabrício Papaléo de Souza²¹, é através do livro que se processa o conhecimento, transmite-se idéias, pereniza-se a história, cultura, arte, etc.

Torna-se então, irrelevante o material que é feito o livro, pois sua principal finalidade é a difusão da cultura.

Hugo de Brito Machado²² entende que a melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Assim toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação. Portanto a imunidade dos

²¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Estudos de Direito Tributário. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p.89.

²² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 273.

livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura.

E ainda, Vittorio Cassone²³ entende que a imunidade de impostos, conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, é extensiva aos produtos em material que não papel (CD-rom, disquete), desde que com o mesmo conteúdo, atendendo ao fim a que se destina, ou seja, a informação em prol da cultura e da educação.

A jurisprudência também tem entendido em ser extensiva a imunidade aos livros eletrônicos:

1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da CF/88, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação.

2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.) (...) (Apel. Civil n. 1998.04.01.090888-5, Rel. Des. João Pedro Gebran Neto, TRF4: 2000).

E ainda:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CD-ROM. LIVROS IMPRESSOS EM PAPEL, OU EM CD-ROM, SÃO ALCANÇADOS PELA IMUNIDADE DA ALÍNEA “D” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A PORTARIA MF 181/89 – NA QUAL SE PRETENDE AMPARADO O ATO IMPUGNADO – NÃO DETERMINA A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI SOBRE DISQUETES, CD-ROM, NOS QUAIS TENHA SIDO IMPRESSO LIVROS, JORNAIS OU PERIÓDICOS. REMESSA NECESSÁRIA IMPROVIDA. (TRF 2ª Região, Processo n. 9802028738, 4ª Turma, Relator Juiz Rogério Carvalho, DJ 18/03/1999, p. 120).

Com isso deve ser interpretado o art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal do Brasil, que institui imunidade aos “livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão”, incluindo-se os livros eletrônicos.

²³ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.255.

Vale ressaltar a posição de Ives Gandra da Silva Martins acerca do assunto:

À evidência, o princípio exterioriza tal idéia, de maneira que se a evolução tecnológica mundial tornar os meios tradicionais de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, o princípio que agasalha esta proteção de cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação.

Em outras palavras, o "livro eletrônico", está, a meu ver e pela exegese atrás exposta, protegido pela imunidade tributária, como o estão os livros impressos em papel, que, em duas ou três gerações, deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliográficos (MARTINS, 1998, p.37-38).

Isso porque, como bem esclarece Roque Antônio Carrazza²⁴, não são imunes nem o papel, nem o CD-ROM, nem o disquete de computador, mas, sim, o livro, o jornal e o periódico, quando veiculado por qualquer desses meios materiais.

Ocorreria violação ao princípio da isonomia caso restringíssemos as imunidades apenas aos livros impressos em papel, vez que cegos, deficientes, analfabetos e idosos arcariam com o ônus tributário, enquanto pessoas alfabetizadas e com pleno desenvolvimento físico e mental teriam acesso a livros baratos em virtude da imunidade.

Sobre o tema, também é a lição do Professor Roque Antônio Carrazza²⁵:

Uma pessoa alfabetizada, em perfeitas condições físicas e mentais, adquire uma Bíblia convencional (isto é, impressa em papel) e não suporta no preço deste Livro Sagrado, o ônus financeiro de nenhum imposto. É o que literalmente dispõe o art. 150, VI, d, da Constituição Federal.

Já - se prevalecer a absurda e restritiva interpretação deste dispositivo constitucional - um deficiente (analfabeto, cego, idoso, etc.), ao adquirir o mesmo Texto Sagrado, só que, agora, adaptado a sua excepcional condição (por exemplo, uma Bíblia em vídeo), teria que suportar a carga econômica dos impostos que a precitada alínea d profiga.

(...)

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 696.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, in Revista Dialética de Direito Tributário, n.º. 26.

Um cego, por exemplo, será economicamente prejudicado justamente por ser cego.

Entretanto, em que pese o pensamento de alguns autores, como Ricardo Lobo Torres²⁶, que quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não-incidência sobre a nova mídia eletrônica, discordamos, pois entendemos que apesar da tecnologia já estar desenvolvida, esta ainda não se encontrava suficientemente difundida na sociedade.

Ademais, o livro eletrônico é um forte aliado para inclusão digital no Brasil, universalizando recursos das tecnologias de informática e de comunicação para alavancar a aprendizagem contínua e autônoma, dando voz às comunidades e setores que normalmente não têm acesso à grande mídia.

A partir da inclusão digital, permitir-se-á o manejo da nova mídia por pessoas em fase de alfabetização tradicional e digital, reduzindo a desigualdade técnica entre os cidadãos, o analfabetismo, e a exclusão social deste decorrente.

Fabício Papaléo de Souza²⁷ afirma que a inclusão social pode ser promovida através da inclusão digital, através da capacitação técnica dos trabalhadores, visando, inclusive, ao mercado de trabalho.

Segundo o autor, com a criação de núcleos regionais e oficinas de desenvolvimento para capacitação técnica de trabalhadores, possibilitam-se o atendimento às mais diversas necessidades de cada mercado.

Destaca-se também a importância do livro eletrônico para a alfabetização no Brasil. Isto se comprova olhando para os países mais desenvolvidos do mundo, onde existe um grande investimento na educação,

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade Tributária nos produtos de informática, Caderno do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, livro de apoio, p.99.

²⁷ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. Estudos de Direito Tributário. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 97.

utilizando-se, para tanto, das modernas mídias, no caso, os livros eletrônicos, em todas as etapas do aprendizado humano.

Todavia, além de obter resultado fantástico na alfabetização, o livro eletrônico é substancialmente mais econômico, haja vista que este pode ser licenciado para utilização simultânea, por diversos usuários, e com fácies recursos de propagação, por exemplo, via internet.

No Brasil esses meios poderão ser largamente utilizados em escolas, faculdades, empresas e repartições públicas, para a divulgação de conteúdo técnico-científico e informativo-cultural.

Contudo, resta lembrar que o livro eletrônico é apenas uma nova forma de livro que acompanha os avanços tecnológicos da nossa geração. Não se pode, assim, negar imunidade a um produto que possua a mesma razão constitucional, qual seja, o incentivo à cultura.

CONCLUSÃO

O presente trabalho objetivou analisar a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos, disposta no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, bem como a possibilidade de sua extensão aos livros eletrônicos.

Para tanto, mostrou-se fundamental compreender a estrutura básica do Direito Tributário, passando por seus princípios norteadores, conceituando, classificando e distinguindo os tributos, e por fim, adentrando no ramo das imunidades tributárias, na qual, está inserida a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.

Não se pode perder de vista que a finalidade da imunidade do Art. 150,VI, “d”, da CF, é a informação, a divulgação da cultura sem restrição a liberdade de pensamento e expressão.

Ao interpretarmos literalmente a Constituição, muitas vezes, fechamos os olhos para a realidade que nos afronta. Assim, as regras da imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel para impressão devem ser interpretadas de modo a dar o real sentido que o constituinte queria expressar, ou seja, imunizar os meios divulgadores da cultura brasileira.

Todavia, os livros eletrônicos, da mesma forma que os livros convencionais, são veículos de divulgação da cultura. Logo, estão dentro dos limites pretendidos pelo legislador para o benefício da imunidade.

Nessa linha de pensamento defendemos que o livro eletrônico nada mais é do que uma evolução virtual do livro, que ao longo do tempo já foi escrito de várias formas, tais como, nas paredes das cavernas, barro, argila,

pedra, cascas de árvore, papiro, pergaminho, papel, até chegarmos ao livro eletrônico.

Percebe-se então, que o meio pelo qual o livro foi escrito nada importa para a incidência ou não da Imunidade Tributária. Atualmente, tanto seria inconcebível a tributação de um livro histórico escrito em folhas de papiro, como do livro eletrônico.

Assim, livro é o veículo através da qual se comunicam as idéias, os conhecimentos e as informações, pouco importando o processo tecnológico, seja a impressão de caracteres em papel, ou a fixação dos mesmos em instrumentos diversos, tais quais os meios eletrônicos.

Na pesquisa ficou caracterizada a posição majoritária dos doutrinadores, bem como da jurisprudência, no sentido de que esta cada vez menos sendo utilizada a idéia que apenas os livros produzidos de papel são imunizados, incluindo o livro eletrônico na imunidade tributária do Art. 150, inc. VI, “d” da Constituição Federal.

Não obstante, o livro eletrônico é um forte aliado para o programa de inclusão digital, contribuindo também com a alfabetização do povo brasileiro, posto que, este se comparado com o livro tradicional tem um custo-benefício menor, além de uma maior circulação, fácil atualização e sem o inconveniente da deterioração.

Por todo o exposto, sustenta-se que o livro eletrônico deve ser alcançado pela Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, haja vista que possui finalidade equiparada a um livro convencional. É a difusão da informação, por qualquer meio, que incrementa a educação e a cultura, finalidades principiológicas da norma constitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Educ-Saraiva, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e atua. por Mizabel Denzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Estudos de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em www.planalto.gov.br.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal**, in Revista Dialética de Direito Tributário, n.º. 26.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p.203.

KNOPLOCK, Gustavo Mello. **Manual de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MORAIS, Alexandre. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional**. 20. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito, Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo:Premier, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidade Tributária nos produtos de informática, Caderno do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, livro de apoio**.

Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/resultado_pesquisa.php>, acesso em: 13 out. 2009.