

HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS *E-BOOKS**

Roberto Henrique Girão**

RESUMO: A hermenêutica constitucional configura-se como meio fundamental de interpretação das normas constitucionais, atribuindo-lhes sentido e conteúdo, em conformidade com o contexto social e econômico vivido pela sociedade. Nessa perspectiva, faz-se necessária uma abordagem hermenêutica das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal e suas alíneas, de modo a averiguar se é justa ou não a extensão da referida imunidade cultural aos livros digitais (*e-books*), uma vez que, antes de matéria referente ao Direito Tributário, trata-se de situação referente à Teoria Geral do Direito e à Hermenêutica Jurídica. O Supremo Tribunal Federal decidiu pela repercussão geral no julgamento do caso descrito, justamente em decorrência da repercussão econômica que paira sobre a matéria, inclinando-se a decidir pela abrangência da limitação ao poder de tributar os livros digitais.

PALAVRAS-CHAVE: Hermenêutica. Interpretação. Imunidade. Livro.

Introdução

A Hermenêutica origina-se do estudo da interpretação bíblica. Para os cristãos, sua função seria descobrir as verdades e os valores contidos na Bíblia. Da religião, o termo migrou para a Filosofia, e em seguida para a ciência, chegando, por fim, ao Direito e suas normas jurídicas. Desenvolveu-se a definição de hermenêutica constitucional, a qual consiste em interpretar, atribuindo significados e sentidos ao texto constitucional, de modo a solucionar problemas quanto ao conteúdo textual.

As imunidades são definidas como limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado e encontram sua consistência na delimitação de competências tributárias constitucionais conferidas aos entes públicos. Há a hipótese de incidência; e o contribuinte a concretiza, praticando o fato gerador da exação tributária. Todavia, a Constituição Federal afasta não somente o pagamento do tributo, como a concretização do fato gerador, tão grande são seus efeitos. As imunidades dividem-se em três: imunidade recíproca; imunidade religiosa; e imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades culturais.

O presente trabalho justifica-se pela pesquisa desenvolvida em razão de necessidade de maior esclarecimento acerca da matéria, apresentando como problematização a pergunta: a imunidade tributária abrange os livros virtuais? Objetiva esclarecer o tema ora discutido abordando as peculiaridades da hermenêutica constitucional e sua aplicação ao Direito, os conceitos de imunidade tributária e a eloquência acerca do tema.

* Enviado em 13/12/2013, aprovado em 13/1, aceito em 7/4/2014.

** Mestrando em Direito Constitucional - UNIFOR; especialista em Direito e Processo do Trabalho - Faculdade Damásio de Jesus; pós-graduado em Direito e Processo Tributário - UNIFOR; advogado. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: rhgirao@hotmail.com.

A pesquisa em vergaste não pretende esgotar todos os conceitos acerca da matéria destacada. Limita-se, tão somente, a destacar se os *e-books* são abrangidos pela imunidade tributária, caso eles se enquadrem no conceito de livro.

A metodologia utilizada para elaboração do presente artigo teve por base um estudo descritivo-analítico, desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica, trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos, com o intuito de solidificar e embasar o referencial teórico, estabelecendo-se interseção entre as áreas jurídica, administrativa e econômica, haja vista todas estarem presentes no bojo constitucional.

Quanto à utilização e à abordagem de resultados, realizou-se uma pesquisa qualitativa que apreciou a realidade fática do tema, bem como indutiva, uma vez que teve em vista provocar reflexões na sociedade e incentivar a tomada de medidas que motivem o incremento da responsabilidade social das empresas.

Em relação aos objetivos, a pesquisa foi descritiva e exploratória, pois buscou descrever, explicar, classificar e esclarecer o problema apresentado e aprimorar as ideias por meio das informações sobre o tema em foco.

Desta forma, ao decorrer do artigo, será desenvolvida a ideia acerca da extensão ou não da imunidade cultural sobre os livros digitais, bem como se será possível à Administração Pública exigir tributos sobre estes.

1 A hermenêutica jurídica constitucional

As raízes da palavra hermenêutica derivam do verbo grego *hermeneuein*, traduzido como "interpretar", e do substantivo *hermeneia*, que significa "interpretação". Explorando a origem dessas duas palavras, percebemos, de pronto, que a hermenêutica consiste em uma ciência a qual busca a interpretação dos mais diversos aspectos. Tal ciência, ao longo da história, foi fielmente estudada por doutrinadores tais como Gadamer, o qual se dedicou ao estudo do aspecto linguístico da interpretação, conforme corrobora Crocoli (2012); Muller, que muito contribuiu para a construção de um conceito ideal de povo (SANTOS, 2013); e Dworkin (2007), que dedicou-se à efetividade da hermenêutica e à congruência com as decisões judiciais, entre diversos outros.

1.1 Definição de hermenêutica

Segundo Barroso (2013, p. 292) "A hermenêutica jurídica é um domínio teórico, especulativo, voltado para a identificação, desenvolvimento e sistematização dos princípios do Direito".

A interpretação configura-se como fenômeno complexo e universal, ultrapassando o mundo linguístico concreto em que se limita o homem. A hermenêutica propõe-se, justamente, a estudar o conhecimento científico que foge da existência para um mundo abstrato.

A interpretação jurídica consiste na atividade de disseminar ou atribuir sentido a textos ou a seus elementos normativos, no intuito de solucionar problemas. É uma atividade

intelectual realizada por meio de técnicas e métodos que procuram atribuir legitimidade a uma determinada norma. Portanto, trata-se da aplicação do processo interpretativo e hermenêutico a uma norma jurídica e sua incidência sobre os fatos relevantes.

Atualmente, compreende-se que a atribuição de sentidos as normas jurídicas é feita em evidente conexão com os fatos relevantes e a realidade subjacente. Nesse contexto, a norma jurídica seria produto da interpretação, e não o objeto, que seria o relato abstrato contido no texto normativo.

Faz-se necessário diferenciar a interpretação da construção. A primeira consiste em atribuir sentido a textos existentes. A segunda, todavia, refere-se a obter conclusões que se encontram além das expressões contidas no texto e nos demais fatores neles considerados, ou seja, são conclusões obtidas no espírito da norma - no plano do dever-ser, e não em seu texto.

Dessa forma, a hermenêutica constitucional consiste em interpretar, atribuindo significados e sentidos ao texto constitucional, de modo que se solucionem complicações e dúvidas tanto quanto ao conteúdo textual como espiritual da norma.

1.2 Planos de análise da hermenêutica constitucional

A hermenêutica constitucional caracteriza-se como fenômeno complexo o qual proporciona diferentes vias de análise que estabelecem entre si diferentes conexões. Todavia, esses caminhos de análise apresentam autonomia relativa. No presente trabalho, pretendemos destacar três destes: o plano dogmático, o plano metodológico e o plano da legitimação democrática (BARROSO, 2013). Os referidos planos buscam auxiliar a compreensão dos processos complexos envolvidos em caráter abstrato. Ressalta-se que os planos podem sobrepor-se uns sobre os outros.

1.2.1 Plano dogmático

Também conhecido por plano jurídico, o plano dogmático relaciona-se as categoriais operacionais do Direito e da interpretação jurídica. Dentre essas, primeiramente destacamos as regras hermenêuticas, previstas no Direito brasileiro na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LIDB, Decreto-Lei nº 4.657/1942), conforme os artigos 3º, 4º e 5º:

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum. (BRASIL, 1942)

Em segundo plano, incluem-se os elementos da interpretação constitucional, dentre os quais o elemento gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico, acrescidos, ainda, dos costumes e da interpretação extensiva ou estrita.

Destacamos ainda os princípios específicos da interpretação constitucional, os quais abordaremos mais adiante, de forma detalhada. Somente a título de ilustração, enfatizamos o da supremacia da Constituição, da interpretação em conformidade com a Norma Maior, o da presunção de constitucionalidade, da unidade, da razoabilidade e da efetividade.

1.2.2 Plano metodológico

O plano metodológico (ou teórico) aborda a construção racional da decisão. Discrimina todo o percurso lógico entre a apresentação do problema e a elaboração da solução a ser apresentada. Neste plano, é abordada a definição do papel desempenhado pelo sistema normativo, pelos fatos e pelo intérprete no raciocínio utilizado.

Aqui, torna-se necessário regredir um pouco na história e elucidar as escolas de pensamento jurídico. Ensina Barroso em sua obra:

Al longo dos últimos dois séculos, uma multiplicidade de teorias jurídicas foram concedidas e propagadas. Todas elas foram desenvolvidas, substancialmente, em torno do direito civil, que era o centro de irradiação do pensamento jurídico e o direito comum nos países de tradição romano-germanica. Essa situação durou até o segundo pós-guerra. Não é o caso de investigar em profundidade as diferentes escolas e movimentos que marcaram cada época. No entanto, por necessidade de encadeamento do raciocínio e por imperativo didático, percorre-se brevemente o tema, agrupando-se as diferentes teorias ou metodologias em quatro categorias: (i) o formalismo, (ii) a reação antiformalista, (iii) o positivismo e (iv) a volta dos valores. (BARROSO, 2013, p. 297)

Portanto, a doutrina define que diversas escolas foram criadas a fim de estudar, conceber e propagar as teorias jurídicas. Dentre essas teorias, destacamos as quatro citadas pelos autores como as mais importantes, conforme acima citado.

O *formalismo jurídico* destaca-se pela sua concepção mecanicista a qual trata o Direito, definindo a interpretação jurídica como uma atividade acrítica de subsunção dos fatos a norma. A lei é vista por meio de uma visão romântica e onipotente, compreendendo-a como expressão da razão e da vontade geral rousseauiana. Outra característica marcante da teoria em tela é seu apego à literalidade do texto normativo e à intenção do agente legislativo. Em contrapartida, eram tecidas várias críticas ao Judiciário, sendo este, conforme seus pensadores, impedido de exercer qualquer atuação criativa, de modo que os juízes apenas aplicariam a vontade do texto literal da norma. Dentre os exemplos do formalismo jurídico, podemos destacar a Escola da Exegese (França) e a Jurisprudência dos Conceitos (Alemanha).

Como segunda teoria, destacamos a *reação antiformalista*, a qual se desenvolveu em diversas partes do mundo. Seu principal representante foi o jurista alemão Rudolph Von Ihering, defensor da ideia de que o Direito foi criado no intuito de servir aos fins sociais em primeiro lugar, e, somente após, aos conceitos e às formas. Como características marcantes dessa teoria, temos repulsa à tese de que o Direito era integralmente

encontrado no texto normativo e na jurisprudência, de modo que a função judicial fosse meramente declaratória. Segundo seus defensores, o juiz deveria desempenhar um papel de criação ao interpretar a lei, fazendo em conformidade com a evolução social, concretizando os fins a que se propunha.

O *positivismo jurídico*, terceira teoria abordada, tem na separação entre o Direito e a Moral, entre o direito humano e o direito natural (negando que o direito natural seja subordinado à legislação), sua característica marcante. O positivismo dividiu diversos argumentos teóricos com o formalismo, afastando a perspectiva essencialmente mecanicista de suas abordagens. Kelsen reconheceu que a decisão judicial é um ato político o qual se desenvolve mediante as escolhas entre as possibilidades oferecidas pelo texto da norma.

A *volta dos valores*, última teoria a ser abordada, desenvolveu-se no decorrer da segunda metade do século XX. Resultou como consequência da crise moral que recaiu sobre o positivismo jurídico e sobre a supremacia da lei, após os regimes do nazismo e fascismo. A volta dos valores encontra-se inserida no centro da discussão metodológica e do pensamento pós-positivista.

1.2.3 O plano da legitimação democrática

O plano da legitimação democrática, também conhecido por justificação política, aborda as ideias de separação dos poderes, bem como da legitimação democrática das decisões judiciais. É através dele que se busca a resolução dos conflitos existentes entre o processo político majoritário e a hermenêutica constitucional. Esse embate ocorre quando o Poder Judiciário utiliza-se de suas prerrogativas para invalidar/anular atos dos demais poderes.

O ativismo judicial relaciona-se à participação alargada e intensa do Judiciário na busca pela eficácia dos valores e fins constitucionais, ocasionando maior interferência na atuação dos demais poderes. O ativismo é demonstrado por meio da aplicação direta da Carta Magna a situações não expressamente consagradas em seu texto, ainda que independentemente da manifestação do legislador; através da declaração de inconstitucionalidade de atos normativos oriundos do legislador; e por meio da imposição de condutas ao Poder Público (BARROSO, 2013).

Em sentido completamente divergente do ativismo judicial, temos a autocontenção judicial. Nessa conduta, o Poder Judiciário busca diminuir e até mesmo reduzir sua intervenção nas condutas dos demais poderes. Juízes e Tribunais evitariam aplicar a Constituição, salvo quando expressamente designado por esta; utilizam critérios rígidos no que concerne à declaração de inconstitucionalidade; e procuram não interferir nas políticas públicas.

Uma das grandes questões referentes à legitimação democrática do Poder Judiciário para a intervenção nos atos e condutas dos outros dois poderes decorre do fato que os membros do Poder Legislativo e Executivo são agentes públicos eleitos por vontade popular.

O mesmo, todavia, não ocorre com os membros do Judiciário, que são apossados em razão de seus critérios técnicos e políticos. A essa questão chamamos de dificuldade contramajoritária. Nesse sentido, onde se encontraria a legitimidade do Judiciário de invadir a esfera dos interesses dos outros poderes, cujos representantes foram eleitos pela população, e sobrepor seu direito? A resposta recai no constitucionalismo democrático. Cabe à Constituição Federal a função de proteger os valores e direitos fundamentais, ainda que contra a vontade circunstancial da maioria, pois a maioria nem sempre seria composta pelos mais bem esclarecidos para decidir sobre o tema. Resta demonstrado, portanto, o fundamento legitimador da intervenção do Judiciário - guardião da Constituição - nos atos dos demais poderes.

1.3 Princípios da interpretação constitucional

Em razão dos elementos que especificam as normas constitucionais (superioridade jurídica, natureza da linguagem, conteúdo específico, natureza política, etc.), estas têm sua interpretação realizada por meio de determinados princípios, os quais foram desenvolvidos por doutrina própria, a fim de conferir objetivo à hermenêutica constitucional. Ressaltamos a importância dos princípios mencionados para a solução do problema proposto, uma vez que, em virtude destes, será interpretado o sentido adequado de livro, bem como a interpretação da imunidade tributária sobre este.

1.3.1 Princípio da supremacia da Constituição

Por intermédio da criação de uma Constituição, a vontade popular é convertida em supremacia constitucional. Esse é, inclusive, o principal ponto de distinção da Carta Magna das demais normas: supremacia jurídica em razão de sua hierarquia. Portanto, a *Lex Lege* apresenta caráter diferenciado, prevalecendo sobre o processo político majoritário (conforme abordado nos itens anteriores).

O princípio em tela implica o fato de que nenhuma lei (ou ato normativo) poderá ser válida e produzir seus efeitos, caso não esteja em consonância com os parâmetros estabelecidos pela Constituição. Para concretizar o princípio da supremacia constitucional, a ordem jurídica concebeu diversos mecanismos para invalidar as normas em desconformidade com os aspectos constitucionais. É o chamado *controle de constitucionalidade*, o qual se dá pela via incidental (a inconstitucionalidade poderá ser declarada por qualquer juízo) e via concentrada, cabendo ao guardião da Constituição - o Supremo Tribunal Federal (STF) - analisar e declarar a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo.

Em resumo, as demais normas subordinam-se ao Texto Constitucional, só sendo válidas se em conformidade com este.

1.3.2 Princípio da presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos

As leis e atos normativos gozam de presunção de validade, uma vez que são fundamentados na legitimidade democrática dos agentes públicos eleitos, com a função de promover o interesse público e garantir a justiça social. Trata-se de presunção *ius tantum*, a qual admite prova em contrário, cabendo o ônus de prova a quem alegar a suposta inconstitucionalidade.

O referido princípio, portanto, é consequência da separação de poderes, atuando como autolimitação da atuação judicial.

1.3.3 Princípio da interpretação conforme a Constituição

O referido princípio visa a preservar a validade de normas sobre as quais paira uma suspeita aparente de inconstitucionalidade, atribuindo sentido a essas normas de modo a se enquadrarem aos conformes estabelecidos pela Constituição. Configura-se, portanto, como princípio de interpretação e mecanismo propício a controlar a (in)constitucionalidade das normas.

Como princípio de interpretação, obriga os juízes e tribunais a interpretarem a legislação ordinária de forma mais compatível ao texto da Constituição. Como mecanismo de controle de constitucionalidade, o referido princípio possibilita ao intérprete a preservação da validade de uma lei que seria inconstitucional: não reduzindo o texto, mas atribuindo-lhe interpretação diferente, condizente com os valores da Carta.

1.3.4 Princípio da unidade da Constituição

Esse princípio configura-se como um critério específico da interpretação sistemática, compulsando ao intérprete constitucional a função de conciliar as tensões e contradições entre as normas jurídicas, com a ressalva de que as normas constitucionais têm, em regra, hierarquia e determinação de sentido sobre as demais normas.

Portanto, na conciliação do conflito de sentidos entre as normas, o intérprete deverá buscar um equilíbrio entre os bens jurídicos tutelados, buscando a preservação de todos os seus elementos.

1.3.5 Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade constitui prerrogativa concedida ao Judiciário para que este invalide atos legislativos ou administrativos quando houver inadequação entre o fim almejado e o instrumento utilizado para atingi-lo; quando os meios utilizados para atingir determinado fim possam ser substituídos por outros menos danosos; e quando os custos superem os benefícios, havendo um prejuízo maior que uma vantagem.

Dessa forma, o juiz/tribunal poderá atuar graduando a intensidade a qual se aplica a norma e sua incidência, evitando que seja produzido resultado indesejável aos interesses estatais.

1.3.6 Princípio da efetividade

O princípio da efetividade visa a garantir a realização do Direito, a atuação a qual se propõe a norma, tornando-a concreta para a realização dos objetivos por ela almejados. O intérprete da Constituição deverá ter compromisso com sua efetividade. Quando couber mais de uma interpretação, deverá prestigiar a que permita e defenda os interesses da vontade constitucional, buscando-se evitar, ainda, a omissão do legislador em situações nas quais a norma, *a priori*, não seria aplicada.

2 Das limitações ao poder de tributar: imunidades tributárias

As imunidades configuram-se como limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Encontram sua consistência na delimitação de competências tributárias constitucionais conferidas aos entes públicos.

Antes de nos debruçarmos acerca da matéria, é necessário diferenciar a imunidade tributária dos institutos da não incidência e da isenção. Enquanto a primeira é conferida pela Constituição Federal; a segunda é trazida por uma omissão do legislador e a terceira pela legislação infraconstitucional.

A não incidência tributária configura-se como uma situação na qual o legislador não previu fato ao qual se recaia e se exija a exação tributária. Decorre do simples fato da não ocorrência da hipótese de incidência tributária, por ausência de previsão. Ou seja, o contribuinte não vai arcar com a tributação, pois não há previsão legal para tanto.

A isenção tributária configura-se como um benefício fiscal, conferido por lei, por meio de qual o contribuinte, apesar de praticar o fato gerador que enseja a tributação, é dispensado de pagar o imposto. Portanto, embora o ente político tenha competência para instituir o tributo, dispensa-se o contribuinte do pagamento em virtude de determinadas situações descritas na legislação.

Por fim, a imunidade tributária caracteriza-se como uma norma constitucional. Há a hipótese de incidência; e o contribuinte a concretiza praticando o fato gerador da exação tributária. Todavia, a Constituição Federal afasta não somente o pagamento do tributo, como a ocorrência do fato gerador, tão grande é a força da imunidade.

Superados tais referentes conceitos, passamos a análise das imunidades tributárias em espécie. Na Constituição Federal vigente existem diversas imunidades, sejam elas referentes a taxas (art. 5º, XXXIV), impostos (art. 150, VI) e contribuições (art. 195, § 7º). As mais importantes, contudo, são aquelas trazidas no rol do artigo 150, VI, aplicáveis exclusivamente aos impostos, e classificadas como clara limitação ao poder de tributar.

2.1 Imunidade tributária recíproca

No artigo 150, VI, “a”, a Constituição vedou que os entes federativos (União, estados, municípios e Distrito Federal) instituísem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros.

Trata-se de cláusula pétreia, pois protege o pacto federativo, impedindo que um ente sujeite o outro a abusos de seu poder de tributar (vide Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939). Todavia, a referente espécie de imunidade não é estendida às demais espécies tributárias (taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhorias), de modo que nada impede que um município institua determinada taxa a ser cobrada pelos serviços prestados a repartições públicas.

Por expresso texto constitucional (art. 150, § 2º), a imunidade em tela é extensiva às autarquias e fundações públicas, no que se refere à renda e aos serviços veiculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Entretanto, um aspecto deve ser levado em consideração: para extensão dessa imunidade, torna-se necessário que as autarquias e fundações públicas mantenham seus patrimônios, rendas e serviços estritamente vinculados às suas finalidades essenciais (requisito que não se aplica aos entes públicos).

Ademais, é necessário salientar atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, através da hermenêutica e da interpretação constitucional, entendendo que a imunidade prevista no artigo 150, VI, “a” da CF88 é extensiva para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 407.099/RS e Ação Cautelar nº 1.550-2.

2.2 Imunidade religiosa

A imunidade religiosa busca evitar que o Estado utilize de seu poder de tributar como forma de embaraçar o funcionamento das diversas entidades religiosas. Uma vez que a liberdade de culto é elevada a direito individual consagrado (art. 5º, VI, CF88), a imunidade tributária religiosa configura a concretização e proteção desse direito, de modo que está protegida em cláusula pétreia. Todavia, essa imunidade só é extensiva aos impostos, sendo permitida que recaia sobre os templos as demais espécies de exações tributárias (RE nº 129.930).

Um imóvel pertencente a um ente religioso o qual seja utilizado para gerar renda para a manutenção de suas atividades essenciais também é abrangido pela imunidade aqui abordada, senão vejamos:

[...] 2 Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição.

3 Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados.

4 A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

5 O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.

6 Recurso extraordinário provido. (STF, *RE nº 325.822/SP*, rel.: min. Ilmar Galvão, DJ 14/5/2004)

Portanto, sendo um imóvel alugado por um ente imune, não deixa de existir vinculação às atividades essenciais deste, de modo a se estender a imunidade tributária ao locatário.

2.3 Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos

A imunidade tributária conferida a tais instituições busca assegurar o Estado Democrático de Direito e a liberdade de associação sindical. Assim, evita-se que o Estado utilize o tributo para subjugar partidos.

As entidades educacionais e assistenciais são abrangidas pela imunidade, desde que atendam aos requisitos estipulados em lei (atualmente os requisitos estipulados no artigo 14 do Código Tributário Nacional). Aqui, não há de se fazer confusão com o instituto da isenção, uma vez que o benefício dependerá de regulamentação legal. Ocorre que a imunidade foi estipulada em norma constitucional de eficácia limitada, mas trazida pelo texto da Constituição, obstando, portanto, a ocorrência do fato gerador do tributo.

Mesmo que as entidades previstas no artigo abordado utilizem seu patrimônio em atividades geradoras de renda, a imunidade não restará afastada, desde que os recursos obtidos com essas atividades sejam destinados as suas finalidades essenciais.

2.4 Imunidade cultural

A Constituição Federal veda, por meio de seu artigo 150, VI, "d", a tributação sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Trata-se de forma a qual objetiva baratear o acesso à cultura, facilitando a expressão artística, intelectual, científica e de informação, sendo considerada cláusula pétreia.

Das imunidades trazidas pelo artigo 150 da Constituição, esta é claramente a mais objetiva, de modo que a imunidade recai sobre o objeto, e não sobre a pessoa que o utiliza como mercadoria. Portanto, não se cobra Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) quando um livro é vendido: ainda que ocorra o fato gerador do imposto, este será afastado pela imunidade. Todavia, a livraria na qual circulará a mercadoria deverá ser tributada pelo imposto de renda em relação aos seus rendimentos, uma vez que o objeto é imune à tributação, e não o sujeito. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. ANISTIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPMF. EMPRESA DEDICADA À EDIÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS

Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade -- que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Recurso conhecido e provido. (STF, *RE nº 206.774*, rel: min. Ilmar Galvão, DJ 29/10/1999)

Ao estabelecer que a principal função da presente imunidade é reduzir o custo de acesso à cultura, discute-se acerca do conteúdo alcançado pelo inciso VI, do artigo 150 da CF88. O benefício debatido se limitaria somente a livros, jornais e periódicos ou poderia ser estendido também aos álbuns de figurinhas, por exemplo? Vejamos decisão do STF sobre esse assunto:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE

1 A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação.

2 O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação.

3 Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, *RE nº 221.239*, rel: min. Ellen Gracie, DJ 6/8/2004)

Portanto, por entender que o álbum de figurinhas configura-se como objeto de propagação cultural, o STF utilizou-se da hermenêutica constitucional para dar ênfase ao espírito e conteúdo do texto normativo, alargando a imunidade de forma a alcançar também este objeto. O mesmo critério e o mesmo método foram utilizados para estender às apostilas a imunidade tributária, uma vez que estas foram definidas como "veículo de transmissão de cultura simplificada" (*RE nº 183.403/SP*, rel.: min. Marco Aurélio, DJ 4/5/2001).

Em sentido diverso, todavia, o legislador decidiu acerca do material utilizado na produção de livros, jornais e periódicos. Somente concedeu imunidade ao papel, deixando outros tipos de materiais essenciais (tinta, cola, linha) excluídos do benefício.

Atualmente, o grande debate acerca da imunidade cultural reside na possibilidade de esta ser estendida aos livros, jornais e periódicos publicados pelos meios eletrônicos.

3 Imunidade tributária e os *e-books*

Tão logo se encerre o julgamento do caso conhecido como "Mensalão", o Supremo Tribunal Federal deverá incluir em sua pauta o caso da imunidade tributária dos livros

eletrônicos, os populares *e-books*. Antes mesmo de ser inserido na esfera tributária, o referido tema aborda a Teoria Geral do Direito e a Hermenêutica Constitucional, uma vez que todo o cerne da questão circula sobre o que seria a definição de livro, abrangido pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da CF88. Alcançada essa definição, restrito estará o alcance da regra imunizante.

Conforme exposto anteriormente, o processo interpretativo consiste em atribuir valor ao objeto-alvo. Dessa forma, podemos atribuir sentido às coisas, as quais incluem-se as normas jurídicas. O texto é mera moldura física, o simples plano material. O conteúdo, todavia, é o produto resultante da interpretação, o significado do texto. O contexto, por sua vez, é a situação temporal, histórica e social a qual é atribuída o processo interpretativo, o qual também atribui valores (RICCI; MEDINA, 2012). Isso significa que não há texto separado de contexto. Logo, as interpretações variam em conformidade com o contexto sociocultural que recai sobre a sociedade.

Em uma rápida análise teleológica, temos que as imunidades foram fixadas pela Constituição Federal no intuito de proteger e preservar os mais importantes e diversos valores constitucionais (as chamadas “cláusulas pétreas”), dentre os quais destaca-se a difusão da cultura, pensamento e informação.

Entretanto, o texto constitucional é de 1988, mais de 25 anos atrás. Nesse período, a sociedade mudou de forma considerável: novos direitos foram consagrados, novas situações foram exigidas, bem como a tecnologia passou a ser ponto fundamental no dia a dia. Dessa forma, a imunidade cultural, bem como o próprio conceito de livro, deverá ser analisada à luz do atual contexto sociocultural. Portanto, levando-se em conta os princípios constitucionais da hermenêutica, deve-se considerar que a cultura é difundida também por meios eletrônicos. Nesse sentido, destaca-se o voto do ministro Marco Aurélio, relator no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 46:

Interpretar significa apreender o conteúdo das palavras, não de modo a ignorar o passado, mas de maneira a que este sirva para uma projeção melhor do futuro. Como objeto cultural, a compreensão do Direito se faz a partir das pré-compreensões dos intérpretes. Esse foi um dos mais importantes avanços da hermenêutica moderna: a percepção de que qualquer tentativa de distinguir o sujeito do objeto da interpretação é falsa e não corresponde à verdade. A partir da ideia do ‘Círculo Hermenêutico’ de Hans Gadamer, evidenciou-se a função coautora do hermeneuta: na medida em que este compreende, interpreta as normas de acordo com a própria realidade e as recria, em um processo que depende sobremaneira dos valores envolvidos. Nesse sentido, o jusfilósofo Richard Palmer assevera que a tarefa da interpretação é a de construir uma ponte sobre a distância histórica a separar o sujeito do objeto da interpretação. Assim, quando o intérprete analisa um texto do passado, não deve esvaziar a sua memória, nem abandonar o presente, mas levá-los consigo e utilizá-los para compreender e projetar um futuro. (STF, *ADPF nº 46*, rel. min. Marco Aurélio, DJ 20/8/2009)

Nesse aspecto, parece-nos absoluto o entendimento de que a imunidade conferida a “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” abrange também as publicações eletrônicas.

Ora, conforme abordado no tópico passado, o Supremo Tribunal Federal estendeu a imunidade cultural até para os álbuns de figurinhas, sob a alegação de não criar óbice ao acesso à cultura. Seria justo, então, manter a tributação sobre livros eletrônicos, criando-se, para esse caso, o impedimento previsto? E o princípio da isonomia tributária? Não restaria rompido nesta situação? O simples fato de a obra ser divulgada via eletrônica torna-a menos cultural?

Buscando responder a essas perguntas, o STF admitiu a repercussão geral da questão, nos autos do RE nº 330.817, interposto pelo Estado do Rio de Janeiro em face da Editora Elfez. A causa, de pronto, atraiu atenção no meio jurídico, principalmente das livrarias e editoras, em razão do potencial (inclusive já explorado) do mercado dos *e-books*, impulsionados pela grande venda de *tablets* no país.

No presente recurso, estabelecido como paradigma das controvérsias, inicialmente o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro decidiu de forma a conceder a imunidade tributária aos livros eletrônicos, o que originou o recurso superior. O ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática, mudou o rumo do julgamento, concedendo à Fazenda Nacional o mérito da demanda, utilizando-se dos princípios da supremacia da Constituição: em sua interpretação, alegou que se a norma não instituía a imunidade, não caberia ao Judiciário assim fazê-lo. Todavia, nova reviravolta ocorreu a partir de novo recurso interposto pela editora, o qual, além de devolver a matéria para apreciação, explicitou a importância da questão abordada, sendo decretada a repercussão geral.

Novamente, esbarra-se no foco da questão: a definição do livro. A Constituição Federal omitiu-se em abordar tal definição: tão somente determinou a não incidência tributária sobre o papel destinado a impressão - ou seja, estendeu ao papel a imunidade tributária. Contudo, não limitou o conceito de livro a sua impressão em papel.

Se o fator determinante da imunidade tributária foi justamente a finalidade de difundir a cultura, nada obstará que os *e-books* fossem abrangidos pelo conceito de livro, uma vez que são obras as quais transmitem conteúdo intelectual, conforme os princípios da razoabilidade e efetividade. Ainda, sob ponto de vista ambiental, há enorme contrassenso: como se concede imunidade ao papel, que é adquirido em virtude da destruição do meio ambiente, e se onera o livro eletrônico, ainda que os dois tenham a mesma função?

Por todo o exposto, parece-nos mais que justa a atribuição da imunidade cultural aos *e-books*, uma vez que estes são criados, ainda que por meios eletrônicos, no intuito de difundir a cultura, adequando-se perfeitamente ao conceito dado a livro através da interpretação constitucional do artigo 150, VI, "d", da Constituição, no cenário social e cultural pelo qual atravessamos.

Conclusão

Em razão da posição superior a qual o Fisco encontra-se em relação ao contribuinte, torna-se necessário que sejam estabelecidas determinadas limitações a esse poder de tributar.

Dentre essas limitações, destacamos as imunidades tributárias, as quais se subdividem em: a) imunidade recíproca: impede que os entes cobrem impostos uns dos outros; b) imunidade dos partidos políticos, sindicato de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos: veda a incidência de impostos sobre bens e serviços dessas entidades; e c) imunidade cultural: proíbe os entes federados de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A grande polêmica existente quanto à imunidade cultural é se esta abrange ou não os *e-books*, cujo comércio expande-se cada vez mais pelo país. Para resolver tal situação, torna-se necessário utilizar-se da hermenêutica constitucional para analisar e interpretar o conceito de livro.

Partindo-se do princípio de que a imunidade tributária visa a propagar a cultura e que isso pode ser feito seja o livro impresso em papel seja o livro eletrônico, considera-se válida a extensão da imunidade cultural aos *e-books*, uma vez que estará satisfeito o conceito de livro (meio de propagação cultural). Quanto ao tema o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 330.817, pendente de julgamento, declarou a repercussão geral do tema, uma vez que se trata de matéria a qual enseja grande importância e repercussão para a sociedade.

Parece-nos ser a decisão mais acertada. Ao conferir ao tema repercussão geral, o STF inclina-se no sentido de considerar que a imunidade tributária cultural englobe os livros eletrônicos, uma vez que estes apresentem natureza de propagação cultural. Independentemente de o livro ser impresso ou virtual, a finalidade a que se propõe estará satisfeita, de modo a difundir a cultura ao povo.

CONSTITUTIONAL HERMENEUTICS AND TRIBUTARY IMMUNITY TO E-BOOKS

ABSTRACT: The constitutional hermeneutic configures as a fundamental means of interpretation of constitutional standards, assigning sense and content, in conformity with social context and economic lived by the society. It became necessary an approach hermeneutic of tributary immunities provided on article 150, item VI, of Brazilian Constitution, in order to verify if the extension of referred cultural immunity to the e-books is fair, once that before to be tributary issue, it refers to General Theory of Law and Juridical Hermeneutic. The Supreme Federal Court of Brazil decides on general repercussion of this case's trial, precisely due to the economic repercussion that poises over the subject, leaning to decide on comprise the limits of taxing the digital books.

KEYWORDS: Hermeneutic. Interpretation. Immunity. Book.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DWORKIN, Ronald. *Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PALMER, Richard E. *Hermenêutica*. Lisboa: Edições 70, 1969.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmarfe, 2013.
- RICCI, Henrique Cavalheiro; MEDINA, José Miguel Garcia. Imunidade tributária e a nova hermenêutica constitucional. *Consultor Jurídico*, v. 9, 19 set. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-19/imunidade-tributaria-livros-eletronicos-hermeneutica-constitucional>>. Acesso em: 13 dez. 2013.
- SOIBELMAN, Félix. Negar imunidade tributária a e-book é contrassenso. *Consultor Jurídico*, v. 6, 20 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-20/felix-soibelman-negar-imunidade-tributaria-book-contrassenso>>. Acesso em: 13 dez. 2013.
- SANTOS, Carla Maia dos. Hermenêutica e o conceito jurídico de cidadão na ação popular no paradigma do Estado Democrático de Direito. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3.550, 21 mar. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23979>>. Acesso em: 13 dez. 2013.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.