

PARECER

**IMUNIDADE DO PAPEL PARA IMPRENSA
– INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO
CONSTITUCIONAL AO SEU USO – RESTRIÇÕES
INFRACONSTITUCIONAIS IMPOSTAS PELA UNIÃO
E ESTADOS, QUE DIFICULTAM OU INVIABILIZAM
SEU USO, SÃO INCONSTITUCIONAIS –
INTELIGÊNCIA DAS I.NS. SRF 71/01, 976/09, 1.011 E
1.048/2010 E DA LEI N. 11.945/09, ASSIM COMO DO
DECRETO N. 45.490/09 E PORTARIAS CAT 14, 46,
103/2010 E 114/2010 – PARECER**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me, a consulente, a questão que transcrevo a seguir:

“1. Considerações iniciais

1.1 A consulente

A consulente é uma associação civil, sem finalidade lucrativa, de âmbito nacional, que representa empresas do segmento editorial brasileiro, incluindo editoras, livrarias e distribuidores.

Dentre as finalidades previstas em seu Estatuto Social, a consulente tem como objetivo atuar na defesa do livro fixado em qualquer suporte nos termos da legislação que assim o define e para tanto atuar na representação de seus associados junto a outras instituições, órgãos governamentais e a socieda-

de em geral, podendo entrar em juízo, ativa ou passivamente, em qualquer instância ou jurisdição, visando aos interesses da indústria editorial e livreira e seu desenvolvimento e implementar ações na defesa do livro e do mercado editorial.

1.2 A Constituição Federal

A Constituição Federal estabelece em seu art. 150, VI, 'd' que 'é vedado à União, aos Estados, ao Município e ao Distrito Federal instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão'.

2. Dos fatos

2.1 Nos últimos dez anos o Poder Público tem adotado medidas e instituído normas que submetem usuários de papel imune a preencher uma série de requisitos e cumprir inúmeras obrigações acessórias sob a justificativa de controlar a utilização do papel imune e evitar desvio de finalidade deste papel.

2.2 O Poder Público Federal, através da Secretaria da Receita Federal estabelece normas para o controle do papel imune e também recentemente, em fevereiro de 2010, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo instituiu normas para uma nova forma de controle de papel imune.

2.3 A título de ilustração, lembramos que no passado existia o 'papel linha d'água' que evitava a imposição de obrigações ao editor e permitia o controle.

3. Poder Público Federal

3.1 Em 2001, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa SRF 71, instituiu o Registro Especial do papel imune, pelo qual todas as empresas usuárias de papel imune, para sua aquisição, ficaram sujeitas ao deferimento de seu pedido junto à Receita Federal. Esta instrução normativa foi sendo reformada por várias instruções posteriores que in-

clusive criaram obrigações acessórias como a obrigatoriedade de entrega de declaração trimestral excessivamente detalhada (DIF-Papel Imune), e prevendo multas de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) ao mês, o que trouxe muitos problemas na época para as empresas.

3.2 Atualmente o Registro Especial para aquisição de papel imune tem previsão na Lei 11.945/2009, regulamentada pela Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1.048, ambas do ano de 2010.

3.3 Dentre uma série de exigências e penalidades previstas, citamos a título de exemplo, o dispositivo que estabelece as condições para o cancelamento do Registro Especial e a penalidade prevista para a empresa que tiver seu registro casado:

Art. 7º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pelo Delegado da DRF ou da Defis/SP ou da Demac/RJ se, após a sua concessão, ocorrer uma das seguintes hipóteses: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;

II - situação irregular da pessoa jurídica perante o CNPJ;

III - atividade econômica declarada para efeito da concessão do Registro Especial divergente da informada perante o CNPJ ou daquela regularmente exercida pela pessoa jurídica;

IV - omissão ou intempestividade na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou

IV - omissão na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que

trata o art. 10; ou (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

V - decisão final proferida na esfera administrativa sobre a exigência fiscal de crédito tributário decorrente do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diferente daquela prevista no art. 1º da Lei n. 11.945, de 2009, e no Decreto n. 6.842, de 2009.

§ 1º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I a IV do caput, a pessoa jurídica será intimada a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, bem como a regularizar a sua situação fiscal, no prazo de 10 (dez) dias.

§ 2º O Delegado da DRF ou da Defis decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, nos termos do § 1º, e editará o ADE de cancelamento do Registro Especial, no caso de improcedência, dando ciência de sua decisão à pessoa jurídica.

§ 3º Será igualmente editado ADE cancelando o Registro Especial se decorrido o prazo previsto no § 1º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 4º **Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput.** (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

3.4 Portanto, desde a instituição do Registro Especial a Secretaria da Receita Federal tem alterado a sistemática bem como as penalidades, criando de tempos em tempos entraves para editores para a utilização do papel imune.

4. O Poder Público Estadual

4.1 Também nesta mesma linha atuou recentemente a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do Decreto 45.490/2009, que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

4.2 O ‘prévio reconhecimento’ de que trata o Decreto se faz através de um sistema denominado RECOPI (Sistema de Reconhecimento e Controle das Operações com o Papel Imune), instituído pela Portaria CAT 14/2010, alterado pelas Portarias CAT 46 e Portaria CAT 103, ambas de 2010.

4.3 No caso do sistema instituído pela SEFAZ-SP o sistema é bastante complexo, exige condições e uma série de informações para o credenciamento prévio, e particularmente trata do controle do papel imune de forma prévia, condiciona o direito à utilização de papel imune ao prévio credenciamento junto à SEFAZ, que para ser realizado exige que o interessado informe quanto utilizou de papel nos últimos doze meses, exige que seja feita uma previsão de quanto e que tipos de papel utilizará durante o ano de 2010, o que na prática é impossível uma vez que as demandas variam conforme as condições do mercado.

4.4 Além de toda a documentação a ser apresentada e as informações a serem inseridas no sistema, estabelece condições para o credenciamento questionáveis:

‘§ 1º do artigo 5º da Portaria CAT 14/10 com a alteração da Portaria 114/10: O pedido será indeferido, em relação a cada um dos estabelecimentos, conforme o caso, se constatada:

1 - falta de apresentação de quaisquer documentos relacionados no artigo 4º;

2 - falta de atendimento à exigência da autoridade fiscal, prevista no § 3º do artigo 4º;

3 - existência de débito fiscal inscrito em Dívida Ativa, decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM,

lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune (N.R.);

4 - situação irregular do contribuinte perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias’.

4.5 Tendo o seu credenciamento deferido, a empresa fica sujeita a uma série de regras, devendo operar no sistema denominado RECOPI, devendo neste sistema ser informado cada passo dado com o papel imune adquirido e prevendo penalidades como o descredenciamento ou a própria tributação do papel em inúmeros casos.

‘Art. 15. A autoridade fiscal promoverá o descredenciamento do contribuinte no Sistema RECOPI na hipótese de:

I - constatação de que qualquer dos estabelecimentos credenciados se encontra em situação irregular perante a Secretaria da Fazenda, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias;

II - existência de débito fiscal decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune, ainda que pendente de julgamento nos órgãos do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 5º;

III - constatação de que o contribuinte não adotou a providência necessária para regularização de obrigações pendentes, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do bloqueio no Sistema RECOPI, efetuado nos termos do § 2º do artigo 12, do “caput” e do item 2 do § 1º do artigo 13 e do § 2º do artigo 14’.

4.6 Além das penalidades de descredenciamento a Portaria prevê o bloqueio do registro, o que impede a empresa de efetuar operações com o papel imune, bem como a tributação do mesmo em inúmeros casos.

5. Dos quesitos

5.1 Diante de todo o exposto, a consulente busca esclarecimentos no seguinte sentido:

5.1.2 O controle do papel imune é prerrogativa legal do Poder Público?

5.1.3 Registro Especial, credenciamento prévio ou qualquer outra imposição prévia ao usuário de papel imune encontra amparo na Constituição Federal tendo em vista o dispositivo que diz respeito à imunidade (Art. 150, VI, 'd'). O Poder público pode impor normas com esta finalidade?

5.1.3 Sendo conferida a prerrogativa de exigir condições prévias para aquisição do papel imune pelo Poder Público, até que ponto este pode exercer este controle?

5.1.4 A Lei Federal 11.945/2009, e a Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1048, ambas do ano de 2010, fere dispositivos constitucionais? É legal a forma de controle proposta?

5.1.5 A sistemática estabelecida pelo Decreto 45.490/2009 que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do sistema denominado RECOPI instituído pela Portaria CAT 14 alterada pelas portarias CAT 46 e 103 fere dispositivos constitucionais? A sistemática adotada pela SEFAZ (RECOPI) é legal?

5.1.6 Teria a consulente êxito em eventual demanda judicial para impedir o Poder Público de efetuar controles sobre o papel imune?"

Resposta

Algumas considerações iniciais fazem-se necessárias, antes de responder aos diversos quesitos formulados.

A primeira delas diz respeito ao perfil constitucional da imunidade, cláusula pétrea colocada entre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

É de se lembrar que tal formulação, nos termos, de rigor, quase idênticos, encontrava-se, sem o destaque devido, na Constituição de 1967 e na E.C. n. 1/69¹.

Durante a Constituinte, nas audiências públicas para a oitiva de especialistas, realcei a relevância de ofertar-se um enquadramento mais visível no texto constitucional, na linha de tese que defendi para doutoramento, em 1982. Nela procurei conciliar as teorias de Kelsen e de Cossio, à luz de uma concepção que leva em conta o grau de aceitação social da norma. Sustentei que há normas em que a aceitação social é tranqüila

1. O artigo 19 da E.C. 1/69 estava assim redigido: "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

em face das quais Cossio teria razão. Por ser a norma de comportamento (endonorma) naturalmente seguida, as sanções representariam normas secundárias (perinormas), pois aplicáveis a casos patológicos. Já em face de normas de rejeição social, ou seja, aquelas em que o cidadão tem que ser compelido a determinado comportamento, a sanção seria norma primária, pois, sem ela, a norma não seria cumprida, dando razão à formulação kelseniana. Nesta última categoria coloquei as normas tributárias, pois, à evidência, sem a sanção, ninguém as cumpriria, ao contrário, por exemplo, do respeito direito à vida, em que, mesmo sem sanção, as pessoas não sairiam assassinando seus semelhantes².

2. Explicitando escrevi: “No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm, nas sanções, instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria, são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte da população em qualquer parte do mundo, mesmo que não houvesse sanção. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprir a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção provavelmente não seria cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumprí-la.

Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória

Insisti à época, não só durante a audiência pública, mas nos posteriores e constantes contatos com responsáveis da Subcomissão de tributos (Francisco Dornelles, Mussa Demis, Fernando Bezerra e Accioly Patury), que as limitações constitucionais ao poder de tributar deveriam ter, por sua relevância no sistema, maior destaque, o que terminou ocorrendo, ao lhes ser dedicada uma das cinco seções do capítulo sobre o sistema tributário³.

E a razão desta reprodução mais destacada, no texto de 88, em relação aos de 67 e 69, decorreu do reconhecimento de ser a imunidade uma autêntica vedação ao poder de tributar.

de norma tributária” (*O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 14-16).

3. Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro — a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira” (*Diário da Assembléia Nacional Constituinte*, 19 jun. 1987, p. 139).

O constituinte, ao considerar que a tendência dos governos é a busca permanente de mais recursos da sociedade, na teoria que Adolf Wagner formulou, em fins do século XIX, de “expansão permanente das despesas públicas”⁴, se não houvesse uma desoneração tributária, em nível de proibição constitucional, em relação a pessoas e situações que propiciam o desenvolvimento cultural e social do País, as permanentes, crescentes e nem sempre ideais, necessidades orçamentárias do Estado pressionariam de tal forma os governos, que estes terminariam por amesquinhar a vedação. Principalmente se tivessem – que não têm – o direito de impor condições para gozo da imunidade, exceto aquelas que decorram dos preceitos da lei suprema e estejam implicitamente contidas no texto, como ocorre no inciso VI, letra “c”, do art. 150⁵.

4. Eurico Korff lembra que: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles.

Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era vitoriana – o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua “lei de dilatação crescente da despesa pública”, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana” (*Caderno de Direito Econômico* n. 2, Coed. CEU/COAD, p. 37).

5. Está o dispositivo assim redigido: “VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; ..”, tendo o XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário decidido que a lei a que se refere o dispositivo é complementar: “**2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: se a matéria pode ser objeto do enquadramento no art. 24 da CF. Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?**

Comissão 1: As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explícita a Constituição Federal. A lei que deve reger as

Exatamente para evitar tal redução de direitos do contribuinte “pro domo sua” é que se decidiu, na Constituinte, em face de diversos pronunciamentos de juristas convidados para as audiências públicas preliminares, criar-se a seção especial dedicada às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Lembro, inclusive, ter enviado à Subcomissão, em reforço ao meu depoimento, texto de acórdão relatado pelo Ministro Thompson Flores, em que claramente distinguia a forma de interpretar as imunidades em relação às isenções, trecho que transcrevo abaixo:

Papel de imprensa – ato inexistente – interpretação literal.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência (grifos meus)⁶.

referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14) que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI “c” e 195 §7º da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios as referidas entidades. (UNÂNIME: 135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação)

Comissão 2: Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 CF não se aplica às imunidades tributárias. (UNÂNIME, 28 votos)

Comissão 3: Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (UNÂNIME, 18 votos)

Comissão de Redação: Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II da CF com os arts. 150, VI “c” e 195 §7º da CF. Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 CTN. (Aprovado por maioria com divergência de 1 voto)”

6. REO n. 80.603-SP, DJU de 24/05/79, p. 4090.

Como se percebe, ao contrário da isenção, favor fiscal concedido com propósito definido, pelo Poder Tributante, em que a interpretação é sempre restritiva, as imunidades, por serem vedações absolutas ao poder de tributar estabelecidas pelo constituinte, exigem interpretação extensiva, objetivando evitar a tendência do Poder Público de diminuir seu espectro para coibir os permanentes ímpetus de aumentar a tributação⁷.

A tese que prevaleceu na constituinte e que terminou conformando os arts. 150 a 152 da lei suprema, em seção destacada das normas gerais (Seção 1ª), aplicável aos impostos federais, estaduais e municipais (Seções 3ª, 4ª e 5ª), foi que tal vedação absoluta ao poder de tributar constitui um dos cinco pilares constitucionais do sistema tributário brasileiro (Seção 2ª).

Creio que a maior parte dos juristas – não assisti às demais sessões de audiências públicas, mas conversei com muitos deles – defendeu idêntica postura. Entre eles, destaco Hugo de Brito Machado, Edvaldo Brito e Gilberto de Ulhôa Canto⁸.

7. O artigo 111 do CTN cuida apenas de isenções ou desonerações infraconstitucionais e não de imunidades. Está assim redigido: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

8. Do relatório da Subcomissão consta que: “O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não-constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres” (Diário da Assembléia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).

A imunidade tributária constitucional é, portanto, uma vedação absoluta ao poder de tributar, que não pode ser amputada mediante restrições colocadas por legislador ordinário, em face de sua exegese extensiva, e de a lei maior não permitir, a não ser por lei complementar, a regulação do inciso VI, letra “c” do art. 150 e, mesmo assim, respeitados os requisitos implicitamente definidos no texto maior⁹.

Aliás, este ponto é fundamental para a compreensão do sentido das imunidades: todas elas objetivam assegurar a colaboração do cidadão na prestação de serviços de interesse pú-

9. A interpretação das imunidades mereceu do Ministro José Carlos Moreira Alves a seguinte consideração: “Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. **Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional**”. Isso significava dizer o que? Dizer: “**Nem lei complementar, nem lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição**”.

E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais”, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional.

E aí continua: “Os requisitos da lei que o art. 19, III, e, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade”. Porque nem lei complementar pode estabelecer norma de configuração. Ela poderá fazê-lo se a Constituição permitir que o faça, no sentido de que, sem ela, nós chegaríamos ao mesmo resultado. Porque aí é absolutamente inócua a existência ou não daquela lei, porém ela não é inconstitucional, desde que ela tenha interpretado a Constituição de acordo com o que a interpretação mais correta da Constituição leve a concluir. Porque é óbvio. Se vem uma lei ordinária e diz o que a Constituição diz, interpretando bem a Constituição, não se vai declarar inconstitucional aquela lei que disse aquilo que, ainda que ela não dissesse, seria a interpretação decorrente **diretamente do texto constitucional**” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário. 2. ed., atualizada. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2002, p. 31-32).

blico ou garantir a democracia pela ampla liberdade de expressão, cultural, educacional, política, social e religiosa.

Exceção feita às imunidades recíprocas, cujo objetivo é fortalecer à Federação, as demais (templo, instituições sociais e de educação e de periódicos, jornais, livro e o papel com que são impressos), todas elas têm por finalidade alcançar, pela desoneração constitucional de impostos, o fortalecimento da democracia e o desenvolvimento do País, com a participação do segmento “não governamental” da sociedade. Em troca da colaboração prestada ao Poder Público para esse fortalecimento, é assegurada ao setor privado a imunidade de impostos.

De rigor, nesta colaboração recíproca entre sociedade e poder público, em que a sociedade presta serviços de interesse público que dizem respeito aos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito e o Poder Público ratifica, por imposição constitucional, essa atuação com a desoneração tributária, constitui a essência das imunidades, colocadas, repito, com vedação absoluta ao poder de tributar¹⁰.

10. O Ministro Humberto Martins hospeda também a interpretação de que é uma vedação ao poder de tributar. Ensina: “A competência tributário é a aptidão para criar tributos e, nesse esteio, engloba “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”.

Em suma, a competência dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem sua raiz na Lei Maior; em outras palavras, cabe à Constituição outorgá-la e traçar os seus limites. As imunidades ajudam a delimitar o campo de incidência tributária. Com efeito, a maior parte dos tributaristas entende que *a imunidade é uma vedação ao exercício da competência tributária*.

Com efeito, quando fala das formas desonerativas de maior relevo no sistema tributário brasileiro, Ives Gandra da Silva Martins assinala que, nas imunidades, admite-se o não-nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário, em face da interdição absoluta ao poder de tributar.

Aliomar Baleeiro diz que as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de “imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais” (*Pesquisas Tributárias*, nova série 15,

Se em relação às instituições sociais e de educação as imunidades constitucionais implicam a explicitação dos requisitos para seu gozo por lei complementar, nas demais, o constituinte não exigiu, para seu usufruto, qualquer requisito a ser instituído pelo Poder Público, o que vale dizer: qualquer limitação, que venha a ser imposta, viola, direta e manifestamente, a lei maior.

No caso da imunidade da letra “d”, inciso VI, do artigo 150 da CF, assim redigido:

VI - instituir impostos sobre: ...

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

como se percebe, claramente, nenhum requisito foi imposto para seu usufruto, de tal forma que todo o periódico, todo o livro, todo o jornal, todo papel destinado à sua impressão, é imune, não podendo haver qualquer restrição à sua produção e circulação por parte do Poder Público¹¹.

Disciplina legal tributária do terceiro setor. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, p. 52-53).

11. Celso Bastos esclarece: “No nosso sistema jurídico a imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, d, é uma imunidade genérica, pois Lei Maior não define em momento algum qual o imposto a ser vedado, utilizando-se apenas da expressão “qualquer imposto”. Trata-se também de uma imunidade objetiva, na medida em que versa sobre a qualidade de um determinado bem.

No que diz respeito à interpretação que deve ser dada ao instituto da imunidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já consagrou a interpretação extensiva deste dispositivo constitucional (RE 101.441- 5-RS), mantendo a interpretação restritiva apenas nos casos do art. 111 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, resta claro que a imunidade deve ser sempre interpretada de maneira ampla e objetiva, pois ela tem como escopo a preservação de valores da sociedade. É interessante dizer que a interpretação extensiva tenciona garantir a integralidade dos valores teleológicos da imunidade, associada a um determinado momento histórico. Deve-se, portanto, buscar afastar do instituto da imunidade a interpretação literal, que é característica da isenção tributária, instituto que até pouco tempo se confundia com a imunidade.

A relevância do tema da imunidade tributária é tão grande que os nossos tribunais têm entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva aos seus comandos legais, pois esta redundaria num esvaziamento da regra constitucional. O que acabaria por contrariar o intuito do

Não pode o Poder Público exigir, por exemplo, mediante normas regulamentares o preenchimento de condições que impeçam ou dificultem a imunidade sobre o papel usado por tais veículos; nem pode impedir a aquisição de papel imune pelas editoras que dele se utilizam, como forma de punição ou de sanção indireta por estarem em litígio tributário com o Estado.

Repito que, se o constituinte não colocou qualquer restrição, nenhuma restrição infraconstitucional, ordinária ou regulamentar pode ser criada pelo Poder Público, risco de se macular o texto supremo de forma manifesta.

Entendo, pessoalmente, que da mesma forma que os livros, jornais e periódicos são tratados pelo Poder Público, deve o papel imune ser tratado, visto que o constituinte colocou-os no mesmo nível e não admitiu restrições ao uso de papel pela imprensa¹².

Tratar diferentemente, em legislação inferior, quando o legislador superior não o fez é tisonar a Constituição de forma evidente¹³.

nosso legislador constitucional” (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2001, p. 82).

12. Hugo de Brito Machado, em sua exegese do texto constitucional, vai mais longe ao dizer: “Estabelece a vigente Constituição Federal que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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” (art. 150, *letra d*).

Em estudo a respeito da imunidade do livro analisamos a questão do alcance da norma constitucional imunizante em questão, e concluímos que “o disposto no art. 150, inciso VI, alínea d, aplica-se também a livros contidos em CD-ROM, disquetes, na Internet, ou em qualquer outro suporte físico”. E, ainda, que “da mesma forma como o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também estão albergados pela imunidade os suportes físicos dos livros, jornais e periódicos eletrônicos (CDs, DVDs, disquetes ou similares que sejam destinados a sua gravação)” (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet, ob. cit. p. 99).

13. Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece: “Ministro Maurício Corrêa, no RE 174.476 (Di 12.12.1997), com muita felicidade, já nos apresentou uma precisa definição da imunidade tributária sob comentário:

“A imunidade tributária é uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, que inibe o poder tributante do Estado. Esta previsão constitucional impede ocorra o fato

Por esta linha de raciocínio, à evidência, sempre tive sérias dúvidas sobre a legalidade da IN SRF 76 de 2001 no tocante a um controle prévio – com multa e punições por descumprimento de obrigações acessórias formais – na aquisição de papel imune. Tal ilegalidade implicou, nitidamente, uma inconstitucionalidade indireta.

As inúmeras alterações do referido texto desaguararam na IN 976/09, alterada pelas IN RFB 1.011 e 1.048 de 2010, realçando-se o disposto no artigo 7º e, principalmente, o seu § 4º:

Art. 7º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pelo Delegado da DRF ou da Defis/SP ou da Demac/RJ se, após a sua concessão, ocorrer uma das seguintes hipóteses: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010) - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;
II - situação irregular da pessoa jurídica perante o CNPJ;

gerador e, por conseqüência, toma inexistente a relação jurídico-tributária, vez que a obrigação tributária não se instaura.

Doutrinariamente, as imunidades dividem-se, de um lado, em subjetivas ou objetivas, e de outro lado, em incondicionais ou condicionais, sendo que as imunidades subjetivas são as concedidas em razão de certa pessoa (art. 150, VI, alíneas 'a' e 'c'), e objetivas são as que se relacionam à matéria tributável (art. 150, VI, alíneas 'b' e 'd'). As imunidades incondicionais ou auto-executáveis são aquelas consubstanciadas em normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeitos de imediato (art. 150, VI, alíneas 'a', 'b' e 'd') não dependendo sua eficácia de lei complementar que estabeleça requisitos para a sua aplicação. As imunidades condicionais são consagradas em normas constitucionais que reclamam lei complementar para que possam produzir seus efeitos (art. 150, VI, 'c') e fixem as condições que devem ser observadas pelas entidades para gozarem da proteção constitucional (cf. Luiz Emygdio F. Rosa Jr., *Manual de direito financeiro & Direito tributário*, 10. ed. São Paulo: Renovar, s.d. p. 298-299).

Portanto, a imunidade tributária relativa aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, vedando a incidência de impostos (ICMS e IPI) sobre esses bens, é objetiva e incondicionada, com o fito de assegurar a liberdade de comunicação e pensamento, objetivando proteger a educação e a cultura, bem como para impedir que através do imposto se possam exercer pressões de cunho político. É objetiva, visto que somente considera o fato gerador e não o sujeito passivo da relação tributária” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias – Nova Série 7, Tributação na Internet*, ob. cit. p. 117-118).

III - atividade econômica declarada para efeito da concessão do Registro Especial divergente da informada perante o CNPJ ou daquela regularmente exercida pela pessoa jurídica;

IV - omissão ou intempestividade na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou

IV - omissão na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

V - decisão final proferida na esfera administrativa sobre a exigência fiscal de crédito tributário decorrente do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diferente daquela prevista no art. 1º da Lei n. 11.945, de 2009, e no Decreto n. 6.842, de 2009.

§ 1º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I a IV do caput, a pessoa jurídica será intimada a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, bem como a regularizar a sua situação fiscal, no prazo de 10 (dez) dias.

§ 2º O Delegado da DRF ou da Defis decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, nos termos do § 1º, e editará o ADE de cancelamento do Registro Especial, no caso de improcedência, dando ciência de sua decisão à pessoa jurídica.

§ 3º Será igualmente editado ADE cancelando o Registro Especial se decorrido o prazo previsto no § 1º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 4º Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010).

O referido artigo contém claras violações à lei suprema.

A primeira é condicionar uma imunidade constitucional a formalidades regulamentares¹⁴.

Entendo que o controle do gozo de tal imunidade deve ser “a posteriori”, nunca prévio, a pretexto de fixar punições para o caso de haver desvio do papel imune para utilização em outras finalidades.

Não se pode pretender, sem violar o texto constitucional, que a editora, UTILIZANDO-SE DE PAPEL IMUNE, deva pagar imposto por não ter a Receita Federal autorizado sua aquisição por razões, na maior parte das vezes, apenas formais, tais como situação irregular do CNPJ, omissão ou intempetividade na entrega da Declaração Especial de Informações relativa ao controle e decisão final sobre exigência fiscal de suposto crédito tributário em outro processo.

O absurdo reside em que tais irregularidades e a transformação do Delegado da Receita Federal em um conessor ou não do direito ao gozo da imunidade, poderá levar as empresas que legitimamente se utilizam de papel imune em suas publicações, a ter que pagar o imposto em virtude de burocracia cujo escopo

14. O Desembargador Newton De Lucca explicita: “A imunidade inserta no art. 150, VI, alínea d, da Constituição da República prevê a impossibilidade de os entes políticos de todas as esferas instituírem tributos sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.

Na autorizada voz do eminente Prof. Ives Gandra da Silva Martins a imunidade é o “mais relevante dos institutos desonerativos”.

Por essa mesma razão — e tendo em vista que essa limitação ao poder de tributar, sob o prisma teleológico, é imposta “visando salvaguardar determinados valores prestigiados pela Constituição que guardam conexão com determinadas situações e pessoas” —, sou daqueles que entendem não poder essa “barreira fiscal” ser interpretada isoladamente, sem levar em consideração a significativa evolução tecnológica operada desde a promulgação de nossa Carta Democrática.

Parece-me indubitável que o constituinte criou a imunidade incidente sobre livros, jornais e periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão visando, em primeiro lugar, facilitar a todos o acesso à informação e à cultura. Por via oblíqua, igualmente, quis impedir que governantes inescrupulosos tentassem impedir a politização dos cidadãos mediante excessiva tributação sobre os referidos meios” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet, ob. cit. p. 162-163).

não é outro senão burlar a vedação ao poder de tributar. Nessa hipótese, está-se diante de evidente e insofismável violação de uma imunidade assegurada pelo constituinte para ser usufruída SEM QUALQUER RESTRIÇÃO¹⁵.

Tal poder decisório, outorgado a uma autoridade, inclusive de hierarquia inferior dentro da própria SRFB – pois subordinada ao Secretário – para decidir (§ 2º) sobre os esclarecimentos prestados, poderá levar ao cancelamento do registro e à vedação de nova concessão de Registro Especial por 5 anos, e aí se encontrando a inconstitucionalidade mais nítida do dispositivo. Repito o § 4º, atrás citado:

§ 4º Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010).

15. É a volta de sanções administrativas. Leia-se a decisão: “RE60664 / RJ RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA

Julgamento: 14/02/1968 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO

Publicação 31-05-1968 pp_***t

Ementa

SANÇÃO FISCAL. INTERPRETAÇÃO DO DL N. 5, DE 1937 QUE VEDAVA AOS CONTRIBUINTES O EXERCÍCIO DE SUAS ATIVIDADES MERCANTIS, POR ESTAREM EM DÉBITO COM A FAZENDA NACIONAL. REVOGAÇÃO EM FACE DO ART 150 PAR 4 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RECURSO EXTRAORDINÁRIO N 63.047).

Indexação

SANÇÃO FISCAL, DL. N 5/37. INTERPRETAÇÃO, REVOGAÇÃO, PRECEDENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO.

Observação

DOCUMENTO INCLUÍDO SEM REVISÃO DO STF

ANO: 1968 AUD:23-05-1968

fim do documento” (Site do STF).

Admitir punição deste nível à empresa que se utiliza de papel imune, obrigando-a por cinco anos a utilizar papel tributado em suas publicações imunes, é subordinar o constituinte ao delegado federal e não este ao constituinte. É subordinar a Constituição ao regulamento da Receita e não esta à Constituição, que – insisto – NÃO IMPÕE QUALQUER RESTRIÇÃO À IMUNIDADE DE PAPEL IMPRENSA¹⁶.

À evidência, as punições podem ser aplicadas aos que desviam a utilização de papel imune, mas não a ponto de proibir o gozo da imunidade, ainda que temporariamente. Podem ter natureza pecuniária, no que diz respeito a obrigações não cumpridas e que se consideram necessárias para o controle posterior. MAS NÃO PODEM SER ABUSIVAS.

Reitero o trecho de palestra do Ministro Moreira Alves, em que, claramente, ensina dever a lei ordinária ser interpretada à luz da Constituição e não a Constituição à luz da lei ordinária ou do regulamento – mero ato administrativo –, como ocorre no mencionado artigo 7º da Portaria, para mim de manifesta inconstitucionalidade:

Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se inter-

16. Helenilson Pontes lembra que: “O importante é registrar que as imunidades tributárias expressam o compromisso constitucional com alguns valores fundantes da República brasileira, na visão do constituinte originário, razão pela qual, sob o ponto de vista da sua função eficaz, as regras constitucionais de imunidades tributárias assumem uma dupla função.

Utilizando a dicção de Tércio Sampaio Ferraz Junior,¹ pode-se afirmar que as imunidades tributárias exercem uma junção de bloqueio porque objetivam impedir, bloquear, atitudes do legislador que conduzam à tributação de certas pessoas ou situações protegidas constitucionalmente, segundo a valoração do legislador constituinte de 1988” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 11, Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2005, p. 268).

preta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição¹⁷.

Parece-me, pois, aconselhável que a consulente leve ao Poder Judiciário discussão sobre a validade destes dispositivos, que, em choque com a lei suprema obrigam, muitas vezes, as Editoras a pagar imposto, mesmo se utilizando de papel imprensa para a confecção de livros jornais e periódicos, em virtude de formalidades maculadoras de texto supremo, “instituídas” por ato normativo inferior, emanado pela administração pública.¹⁸

De idênticos vícios padece a Portaria CAT 14/2010 alterada pelas Portarias CAT 46, 103 e 114/2010.

Sobre a complexidade deste controle prévio, não previsto na Constituição, chega às raias de ficção científica. É o caso da previsão da quantidade e do tipo de papel que a editora utilizará nos próximos meses e para quais publicações, previsão que, no ramo editorial, é de impossível formulação.

O ramo é de uma imprevisão absoluta. Eu mesmo, como autor, surpreendi-me ao ver que obras que considerava de fácil aceitação tiveram menor repercussão do que esperava. Outras, como os *Comentários à Constituição do Brasil*, em 15 volumes, editados pela Saraiva, que, nem os editores, nem nós – Celso Bastos e eu – acreditávamos que pudessem alcançar vendagem expressiva, por serem livros mais técnicos, alcançaram quanti-

17. *Pesquisas Tributárias* – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário, 2. ed., ob. cit. p. 32.

18. A exigência proibitiva assemelha-se, em violação à lei suprema, àquela proibida pela Súmula 70 do STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Referência: Lei dos Exec. Fiscais, art. 1º e 6º – Rec. Em Mand Segur 9698, de 11.07.62 (D. de Just. De 29/11/62, p. 791) Rec. Extr. 39.933, de 09.01.61”.

No caso em comento à interdição de se poder usar papel imune.

dade acima do esperado, no caso da referida obra, em torno de 150.000 volumes, até a morte do saudoso parceiro.

Nunca sei a repercussão que um livro meu terá, apesar dos meus 75 anos e, pelo menos, 50 anos de “vida editorial”. Imagino o que ocorre em relação àqueles que estão se iniciando na carreira, em que as previsões são ainda mais difíceis¹⁹.

Este ensaio futurístico e antecipatório a ser enfrentado pelas editoras, em nível de previsão, é irracional, em face da impossibilidade de se determinar qual o volume de papel a ser efetivamente utilizado. Há, pois, violência ao texto constitucional, que não impõe qualquer restrição.

Mas não apenas por estas exigências não constantes nem explícita, nem implicitamente no texto constitucional, tais portarias se mostram inválidas.

Embora tenham decorrido do Decreto 45.430/2009, que condiciona a utilização de papel imune ao prévio reconhecimento do Secretário da Fazenda do Estado, o próprio Decreto viola a lei suprema, no que concerne a impor requisitos dela não constantes²⁰.

19. O saudoso jurista Bernardo Ribeiro de Moraes hospeda também a tese nacionalmente aceita de incondicionalidade das imunidades. Ensina: “Em que pese o sentido teleológico e a objetividade da imunidade tributária em pauta, é de ver que a imunidade é, em geral, outorgada de forma incondicionada.

A imunidade tributária examinada, sem restrições, abrange os bens imunes (livro, jornal, periódico e o papel para a sua impressão) sem qualquer distinção do processo tecnológico empregado em sua elaboração ou feitura, bem como quanto aos critérios que presidem a sua leitura. Não há de distinguir, no exame da imunidade tributária em pauta, a cor, o tamanho, o formato ou a finalidade dos aludidos bens. Nem mesmo se pode realizar um tratamento seletivo em função da matéria neles versada, podendo o respectivo conteúdo ser científico, de entretenimento, religioso, didático, indecoroso ou obsceno. Não há, para o reconhecimento da imunidade tributária em pauta, qualquer restrição, condição ou limitação” (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série 4, Imunidades Tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1998. p. 137).

20. O Ministro Moreira Alves, em acórdão mencionado na RTJ 87;611, explícita a razão de ser da imunidade constitucional ao dizer: “A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 e que se adstringia ao papel

E de se realçar, todavia, entre as limitações “portariais” ao gozo de uma imunidade, o sistema instituído pelo Sefaz que, inclusive, exige:

§ 1º do artigo 5º da Portaria CAT 14/10 com a alteração da Portaria 114/10: O pedido será indeferido, em relação a cada um dos estabelecimentos, conforme o caso, se constatada:

1 - falta de apresentação de quaisquer documentos relacionados no artigo 40;

2 - falta de atendimento à exigência da autoridade fiscal, prevista no § 30 do artigo 40;

3 - existência de débito fiscal inscrito em Dívida Ativa, decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM, lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune (N.R.);

4 - situação irregular do contribuinte perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias.

Como se percebe, nos mesmos vícios incorreram os “regulamenteiros” estaduais, pois condicionam o gozo da imunidade a obrigações formais e acessórias, tais como falta de apresentação de documentos ou atendimento às autoridades fiscais, à existência de débito fiscal decorrente de AIIM ou à situação irregular do contribuinte²¹.

destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros — quis, inequivocamente facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que o os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro (Limitações Constitucionais ao

Poder de Tributar, 5 ed., pg. 198), ‘a imunidade do artigo 19, III, ‘d’, da Emenda n. 1/69 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípua” (RTJ, 87:611).

21. A Súmula 547 do STF tem a seguinte dicção: “**Súmula 547 – NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS**”.

Não defendo, neste parecer, que não se deva punir o contribuinte que pratica irregularidades e desvios. TAL PUNIÇÃO, TODAVIA, NÃO PODE LEVAR O CONTRIBUINTE A PERDER O DIREITO AO GOZO DA IMUNIDADE DO PAPEL DESTINADO À PUBLICAÇÃO DE SEUS LIVROS, JORNAIS OU PERIÓDICOS, pois este é um direito incondicionado, outorgado pela Constituição e não pelo Secretário da Fazenda. Necessariamente incorre, o regulamenteiro estadual, no vício de subordinar a Constituição à sua vontade e não esta ao texto supremo.

Acrescente-se, nas exigências estaduais, o denominado sistema RECOPI, cujas previsões são tantas, entre punições, penalidades, descredenciamentos, que qualquer eventual irregularidade pode levar o fisco a inviabilizar o gozo da imunidade constitucional pela editora, não obstante em face do artigo 150, inciso VI, letra 'c', o gozo desse benefício seja pleno e incondicionado²².

O artigo 15, por exemplo, do ato retrocitado, tem a seguinte redação:

Art. 15. A autoridade fiscal promoverá o descredenciamento do contribuinte no Sistema RECOPI na hipótese de:

22. É de se lembrar o acórdão do STF, que embasou a Súmula 547, com a seguinte dicação:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 63.045-SP

Recorrente: União Federal

Recorridos: CIA. NACIONAL DE ARTEFATOS METÁLICOS ‘ALMAC’ E OUTRAS EMENTA: Sanção fiscal. Não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito. Recurso desprovido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e o das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe negar provimento.

Brasília, 11 de dezembro de 1967. VICTOR NUNES LEAL – PRESIDENTE, OSWALDO TRIGUEIRO – RELATOR” (Aud. de publ. 06/03/1968).

I - constatação de que qualquer dos estabelecimentos credenciados se encontra em situação irregular perante a Secretaria da Fazenda, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias;
II - existência de débito fiscal inscrito na Dívida Ativa decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 5º (N.R.);
III - constatação de que o contribuinte não adotou a providência necessária para regularização de obrigações pendentes, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do bloqueio no Sistema RECOPI, efetuado nos termos do § 2º do artigo 12, do caput e do item 2 do § 1º do artigo 13 e do § 2º do artigo 14.

Como se percebe, a autoridade fiscal pode descredenciar, obrigando a Editora a usar papel tributado, a pretexto do desatendimento de decisões administrativas ou de eventuais irregularidades fiscais, quando se sabe que, em muitos casos, tais decisões acabem por ser revistas pela autoridade hierárquica superior ou pelo Judiciário, por “excesso de exação”.

Vejo nos dispositivos mencionados ferimento manifesto à Constituição, que em relação ao papel imprensa destinado à confecção de livros, jornais e periódicos, não permite qualquer tributação de impostos e nem impõe qualquer restrição para o gozo dessa imunidade, tal como o faz para as instituições de educação e saúde²³.

Lembro decisão do Pretório Excelso vedando a imposição de sanções prévias da Administração Estadual, por estar o contribuinte em débito com o Erário:

23. O artigo 150, inciso VI, letra ‘c’ tem a seguinte dicção;

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

VI - instituir impostos sobre:

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

RECTE. (S) : VARIG S/A – VIAÇÃO AÉREA RIO GRANDENSE

ADV. (A/S) PEDRO AUGUSTO DE FREITAS GORDILHO E OUTRO (A/S)

RECDO. (A/S) ESTADO DE SANTA CATARINA

ADV. (A/S) PGE-SC – ANGELA CRISTINA PELICIOLI

Ementa

DÉBITO FISCAL – IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS – PROIBIÇÃO – INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa²⁴.

À evidência, o acórdão cai como uma luva para demonstrar as inconstitucionalidades das sanções administrativas estaduais.

Isto posto, passo a responder, de forma sucinta, às questões formuladas.

1. O controle do papel imune é prerrogativa legal do Poder Público?

O controle prévio, não. À evidência, desvios e má utilização deste papel sim, o que se pode detectar mediante fiscalização nos estabelecimentos que dele se utilizam. Sempre após a utilização ou eventual desvio.

24. Publicação DJ 03-06-2005 PP-00004, EMENT. VOL-02194-03 PP-00618, LEX STF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308, RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176, RDDT n. 120, 2005, p. 222.

2. Registro Especial, Credenciamento prévio ou qualquer outra imposição prévia ao usuário de papel imune encontra amparo na Constituição Federal tendo em vista o dispositivo que diz respeito à imunidade (Art. 150, VI, “d”). O Poder público pode impor normas com esta finalidade?

Como mostrei no curso do parecer, não. A imunidade se interpreta extensivamente e não restritivamente. Se a Constituição não impôs qualquer requisito ao livro de papel imune, não pode, o legislador ou regulamentador infraconstitucional, impô-lo. Assim, as exigências impostas são manifestamente inconstitucionais.

3. Sendo conferida a prerrogativa de exigir condições prévias para aquisição do papel imune pelo Poder Público, até que ponto este pode exercer este controle?

Entendo que o controle prévio não é prerrogativa do Poder Público em relação às imunidades do artigo 150, inciso VI, letra “d” da lei suprema, POIS NÃO PREVISTOS REQUISITOS, NO TEXTO CONSTITUCIONAL. Se, argumentando pelo absurdo, se admitisse possíveis tais requisitos não previstos na lei suprema, tal controle em nenhum momento poderia implicar vedação ao uso de papel imune por Editoras, à luz de possíveis irregularidades. Como disse, no curso do parecer, tem o Fisco o direito de fiscalizar “a posteriori” e onde desvio houver, de punir, mas não retirar o direito de gozo de uma imunidade, cujo usufruto pelo texto maior é incondicional.

4. A Lei Federal 11.945/2009, e a Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1048, ambas do ano de 2010, fêrem dispositivos constitucionais? É legal a forma de controle proposta?

Como já comentado no curso do parecer, tais diplomas ferem claramente o texto constitucional. À evidência, por serem violadores da Constituição, a forma de controle é, por decorrência, inconstitucional, seja na lei (inconstitucionalidade direta), seja nos atos administrativos (inconstitucionalidade indireta ou decorrencial), lembrando-se que não se trata de mera ilegalidade, mas de inconstitucionalidade, visto que a própria lei é inconstitucional.

5. A sistemática estabelecida pelo Decreto 45.490/2009 que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do sistema denominado RECOPI instituído pela Portaria CAT 14 alterada pelas Portarias CAT 46 e 103 fere dispositivos constitucionais? A sistemática adotada pela SEFAZ (RECOPI) é legal?

A resposta é idêntica à do quesito anterior. Ferem o texto supremo tanto o Decreto, como as Portarias do Secretário da Fazenda, sendo a sistemática RECOPI de nítida inconstitucionalidade, conforme demonstrei, no correr do parecer.

5.1.6 Teria a consulente êxito em eventual demanda judicial para impedir o Poder Público de efetuar controles sobre o papel imune?

No tocante a controles prévios, entendo que sim. Uma vez atendidas as condições do art. 5º, LXX, “b” da CF, poderia ingressar com mandado de segurança coletivo, não excluída a possibilidade de uma Ação por descumprimento de preceito fundamental – ADPF, à falta de legitimidade ativa para propor uma Ação direta de inconstitucionalidade – ADIN. Questiona-se sobre o cabimento da ADPF, em havendo a pos-

sibilidade de controle difuso. Pessoalmente, como um dos autores do anteprojeto da ADPF (Lei 9.882/09)²⁵, entendo que a alusão à inexistência de “outro meio eficaz de sanar a lesividade”, constante do § 1º do art. 4º, da Lei 9.882/09, refere-se ao controle concentrado, como, aliás, em matéria preliminar, na ADPF 54, a Suprema Corte admitiu²⁶.

Ao concluir o parecer, lembro episódio que assisti, em sessão do Pretório Excelso, em que o Ministro Francisco Rezek, perante uma inconstitucionalidade manifesta, disse que o “*fumus boni jûris*” de quem ajuizara a ação era tão evidente, que não conseguia enxergar os Ministros que se postavam à sua frente. Creio que a fumaça do bom direito da consulente é tão densa, que se levada a questão a juízo, poderá ensejar manifestação semelhante do julgador.

É a minha opinião.

S.M.J.

São Paulo, 10 de agosto de 2010.

25. A Comissão nomeada pelo Presidente Fernando Henrique para redigi-lo foi constituída por Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Celso Bastos, Arnaldo Wald e por mim.

26. A ADPF 54 foi proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores na Saúde-CNTS.

