

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA IMUNIZANTE: O CASO DOS LIVROS ELETRÔNICOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

EXPLANATIONS ON INTERPRETATION OF IMMUNITY OF TAX LAW: THE JURISPRUDENCE OF ELECTRONIC BOOKS IN THE SUPREME COURT OF BRAZIL

**Pedro Rodrigo Marques Schittini
Parcelli Dionizio Moreira**

Resumo

Este artigo visa estudar a passagem do paradigma da jurisprudência dos conceitos, característico do positivismo jurídico, para uma nova abordagem hermenêutica do direito, que se inicia com a jurisprudência dos interesses e atinge seu estágio atual, que coincide com a jurisprudência dos valores, que parâmetro que se associa diretamente ao neoconstitucionalismo, em que a interpretação da norma jurídica não mais se identifica como mero processo lógico de subsunção, mas como um procedimento orientado por princípios e regras constitucionais fundamentais na concretização dos direitos fundamentais. Partindo-se dessa premissa, far-se-á uma análise de caso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, principalmente à luz dos votos proferidos pelos Ministros da Corte em relação à questão dos livros eletrônicos, se eles estariam ou não abarcados pela imunidade prevista na Constituição de 1988, bem como o paradigma utilizados pelos julgadores para solucionar a controvérsia. Ao fim, pretender-se-á apresentar uma proposta interpretativa para a solução do caso da imunidade dos livros eletrônicos, adotando-se uma abordagem na linha da jurisprudência dos valores.

Palavras-chave: Jurisprudência, Conceito, Valores, Imunidade, Livro

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to study the passage of the paradigm of jurisprudence of concepts, which is a feature of legal positivism, towards a new hermeneutic approach of law, beginning with the jurisprudence of interests and analyzing its current stage which coincides with the jurisprudence of values. This current parameter is associated directly to neoconstitutionalism, in which interpretation of the law is no more identified as a mere logical process of subsumption, but as a process guided by principles and fundamental constitutional rules in the realization of fundamental rights. Starting from this premise, it will be a case study in the jurisprudence of the Supreme Court of Brazil, particularly in light of the votes cast by the Court of Ministers on the matter of electronic books, especially if they were or not covered by the immunity provided for in Constitution of 1988, as well as the paradigm used by judges

to resolve the dispute. At the end, It will be presented an interpretive proposal for the case solution about immunity of electronic books, adopting an approach in accordance with the jurisprudence of values.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Jurisprudence, Concept, Values, Immunity, Book

Introdução

O presente ensaio tem por escopo problematizar a questão atinente à interpretação da norma tributária imunizante, máxime a partir da superação de alguns paradigmas exegéticos e tendo em conta a relação umbilical de tais comandos exonerativos de envergadura constitucional com direitos, valores e princípios caros ao Estado Democrático de Direito.

Ab initio, afigura-se relevante perquirir acerca da evolução da interpretação nos dois últimos séculos, nomeadamente com a influência do positivismo jurídico a partir da jurisprudência dos conceitos até o momento da ruptura normativista, dando azo à consagração da jurisprudência dos valores e fomentando um pluralismo metodológico com espeque na argumentação jurídica.

Ultrapassada a breve análise evolutiva - e partindo de súbito da noção de que “*a imunidade é a não incidência constitucionalmente qualificada, a partir de uma exceção à regra de competência tributária deferida aos entes federativos pela Constituição da República, tendo como base os direitos fundamentais*” (RIBEIRO, 2014, p. 274) - tornar-se-á factível veicular critérios de interpretação acerca das regras imunizantes sob o prisma dos direitos fundamentais.

No caso em testilha, intentar-se-á a investigação acerca da extensão da norma de imunidade prevista na Constituição Federal de 1988, que afasta a cobrança de impostos em relação a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e, particularmente, se essa imunidade alcança ou não os livros eletrônicos.

À guisa de estudo de caso, abordaremos a questão da imunidade do livro eletrônico no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

1 Breves notas acerca da evolução da interpretação da norma tributária: do formalismo conceitual ao pluralismo metodológico

A jurisprudência dos conceitos do século XIX teve em Puchta seu defensor e preconizava que cada conceito inferior se subsumiria a um de ordem superior, fundada no formalismo conceitual, correspondendo, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal. Nesse cenário, a atividade do operador do Direito era tão-somente lógico-subsumtiva, de vez que, segundo tal corrente teórica, os conceitos jurídicos já traduziam a realidade social e econômica subjacente à norma.

Essa lógica-subsumtiva era aplicada num contexto de monopólio político-legislativo de uma classe social relativamente homogênea, que por si mesma determinava as condições da

unidade da legislação, o que, como ressalta Zagrebelsky (2011, p. 32), era assegurado fundamentalmente por sua coerência com a força política que a expressava, sem instrumentos constitucionais *ad hoc*, haja vista que “dicha coherencia era un presupuesto que la ciencia jurídica podía considerar como *rasgo lógico* del ordenamento solidamente construido sobre la base de algunos principios y valores”, que constituíam-se exatamente nos princípios e valores do Estado nacional-liberal.

Pelo dogma da subsunção, de acordo com o modelo da lógica clássica, o raciocínio jurídico se caracterizava pelo estabelecimento tanto de uma premissa maior, a qual continha a diretiva legal genérica, quanto da premissa menor, que expressava o caso concreto (FERRAZ JR., 2013, p. 55), enfatizando-se aqui o conceito formal de lei, segundo o qual “ley es lo acordado por los órganos legislativos competentes, dentro del procedimiento legislativo prescrito” (SCHMITT, s. t., p. 202).

Esses eram os atributos do Estado liberal, que, para Zagrebelsky (2011, p. 24), era um Estado legislativo que se afirmava a si mesmo por meio do princípio da legalidade, que, em geral, expressava, por sua vez, a ideia da lei como ato normativo supremo e irresistível ao qual, em princípio, não seria oponível nenhum direito mais forte, qualquer que fosse sua forma e fundamento: nem o poder de exceção do rei e de sua administração, em nome de uma superior razão de Estado, nem o poder dos juízes ou a resistência dos particulares sob a justificativa de um direito mais elevado (direito natural ou direito tradicional) ou de direitos especiais (privilégios locais ou sociais)¹.

Nesse contexto que exsurge uma compreensão da norma jurídica associada à ideia de legalidade estrita e à superioridade do legislador, consoante o magistério de Ricardo Lobo Torres:

A jurisprudência dos conceitos, com raízes no pandetismo alemão, defende, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade (TORRES, 2005-2006, p.3)

¹ Tradução livre: “El Estado liberal de derecho era un Estado legislativo que se afirmaba a sí mismo a través del principio de legalidad. El principio de legalidad, en general, expresa la idea de la ley como acto normativo supremo e irresistible al que, en línea de principio, no es oponible ningún derecho más fuerte, cualquiera que sea su forma y fundamento: ni el poder de excepción del rey y de su administración, en nombre de una superior ‘razón de Estado’, ni la inaplicación por parte de los jueces o la resistencia de los particulares, en nombre de un derecho más alto (el derecho natural o el derecho tradicional) o de derechos especiales (los privilegios locales o sociales)”.

Com efeito, o referido método representa a tentativa de romper com o jusnaturalismo e lança as bases para o surgimento do positivismo jurídico, em que o direito aparece como uma realidade em si mesma, apartado de elementos sociológicos, éticos ou morais, que não pertenceriam ao universo da ciência jurídica.

A jurisprudência dos conceitos revela o método jurídico típico do positivismo, destacando a importância dos conceitos e com eles constrói um sistema lógico-formal em forma de “pirâmide”, cuja base era constituída pelos conceitos jurídicos mais restritos, os quais se subordinariam a outros, colocados em escalões superiores e progressivamente mais amplos, até que, no topo da pirâmide, estariam os conceitos mais abstratos de todos, como os de “direito subjetivo”, “pessoa”, “negócio jurídico” (NORONHA, 1999, v. 20, n. 39, p. 114-135).

Esse modo de definir o direito (formalismo jurídico), para Bobbio (2006, p. 145), trata-se de uma concepção que traduz o direito exclusivamente em função de sua estrutura formal, prescindindo totalmente de qualquer referência ao seu conteúdo, levando-se em consideração apenas *como* o direito se produz e não *o que* ele estabelece.

Daí se segue uma mudança no paradigma da ciência jurídica, com a afirmação do princípio da legalidade como norma de reconhecimento do Direito existente, a partir do que a ciência jurídica deixa de ser uma ciência imediatamente normativa para converter-se numa disciplina tendencialmente cognoscitiva, ou seja, explicativa de um objeto – o Direito positivo – autônomo e separado dela; essa alteração de paradigma ocorre, da mesma forma, em relação à jurisdição:

(...) A jurisdição (...) deixa de ser produção jurisprudencial do Direito e submete-se à lei e ao princípio de legalidade como únicas fontes de legitimação. (...) Precisamente, o fato de que a lei seja pré-estabelecida convencionalmente por uma autoridade, segundo a fórmula hobbesiana, serve, com efeito, para transformar o juízo em verificação do foi pré-estabelecido pela lei, segundo o princípio simétrico e oposto *veritas, non auctoritas facit iudicium* (FERRAJOLI, 2009, p. 16)².

Já a jurisprudência dos interesses surgiu como oposição ao formalismo conceitual e considerava o Direito como resultante dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética.

A crise do Estado liberal e do positivismo jurídico do Estado burguês foram o estopim para o surgimento do Estado Social, que teve como marcos históricos a Revolução Russa de

² Tradução livre: “(...) La jurisdicción (...) deja de ser producción jurisprudencial del Derecho y se somete a la ley y al principio de legalidad como únicas fuentes de legitimación. (...) Precisamente, el hecho de que la ley sea preestablecida convencionalmente por una autoridad, según la fórmula hobbesiana, sirve, en efecto, para transformar el juicio en verificación de lo que ha sido preestablecido por la ley, según el principio simétrico y opuesto *veritas, non auctoritas facit iudicium*”.

1917 e, principalmente, os institutos jurídico-sociais reconhecidos na Constituição de Weimar de 1919 – em que pese a Constituição do México de 1917 já trouxesse a materialização de alguns direitos sociais.

A partir desse novo cenário, confere-se à jurisdição um papel ativo para equalizar os interesses, corrente de pensamento jurídico que não se confundia com aquela do direito livre, vez que as atenções sociológicas vinham vinculadas a uma estrutura legalista rigorosa. Os interesses a serem perseguidos e os valores a serem utilizados não eram dos juízes, mas aqueles contidos na própria lei (SOUZA NETTO, 2012, ano 1, nº 5, p. 3103-3135).

É nesse contexto que surge a jurisprudência dos interesses, tendo como um dos maiores expoentes Philipp Heck:

[...] o escopo da Jurisprudência e, em particular, da decisão judicial nos casos concretos, é a satisfação de necessidades da vida, de desejos e aspirações, tanto de ordem material como ideal, existentes na sociedade. São esses desejos e aspirações que chamamos interesses e a Jurisprudência dos interesses caracteriza-se pela preocupação de nunca perder de vista esse escopo nas várias operações a que tem de proceder e na elaboração dos conceitos” (*apud* PESSÔA, 2002, p.27).

Cumprir registrar que a interpretação fundada na jurisprudência dos interesses deu origem na Alemanha à teoria da “consideração econômica do fato gerador” (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art.4º do Código Tributário Alemão de 1919³.

A jurisprudência dos interesses volta-se contra o formalismo e o dogma da completude lógica do direito defendido pela jurisprudência dos conceitos e, partindo do pressuposto de que havia lacunas no ordenamento, o que era de certa forma inconcebível pelo positivismo jurídico, exalta a necessidade de um intérprete mais ativo da norma jurídica, menos vinculado ao conceitualismo lógico-formal e mais próximo da realidade (MIOZZO, 2011, v. 6, n. 3, p. 1069-1092).

As teorias dogmáticas (conceitualistas) focam-se na busca da verdade no objeto, mas à medida que as linhas gerais de zetética (ou pensamento finalístico, na linha da jurisprudência dos interesses) são introduzidas no processo hermenêutico, essa perspectiva começa a mudar, e gradativamente transferem para o centro da análise o sujeito, numa transição que expõe o direito a correntes críticas da hermenêutica (coincidentes com a jurisprudência dos valores), que culminam por dar prevalência ao sujeito (ZANLORENZI, 2015).

³ No Brasil, a aceitação desta doutrina nunca foi integral, em que pese esposada por Amílcar de Araújo Falcão, com algumas ressalvas. As objeções de Alfredo Augusto Becker são contundentes: “A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário” (BECKER, 2007, pp.137/138).

É justamente nessa sucessão de paradigmas do processo hermenêutico que, na metade do século XX, os tribunais alemães passam a ser influenciados pelas ideias de Karl Larenz, esposadas em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”, que disseminou a jurisprudência dos valores por todo o pensamento jurídico ocidental⁴.

No caso específico do cenário germânico, a mudança do panorama hermenêutico foi resultado da influência anglo-americana herdada em virtude da derrota na Segunda Guerra Mundial, a partir da qual o novo Estado alemão, que então acabara de emergir das arbitrariedades e das atrocidades do nazismo, adapta o seu direito a uma perspectiva constitucionalista, marcada por traços notoriamente jusnaturalistas:

A experiência germânica, apesar de baseada em um direito cujo paradigma é a lei, vivenciou, após a Segunda Guerra Mundial, a prevalência da Jurisprudência dos Valores, que serviu para diminuir a tensão criada pela outorga de uma carta constitucional pelos aliados, sem a ampla participação do povo alemão. A solução encontrada pelo Tribunal Constitucional alemão – *Bundesverfassungsgericht* – foi o “retorno” ao direito natural como forma de superar, através de elementos extrajurídicos, uma situação em que predominava o pensamento positivista-legalista. O recurso aos elementos decisórios fora do estrito legalismo permitiu a “abertura” do direito alemão aos valores, possibilitando a resolução das questões que a subsunção e a lógica não eram capazes de lidar (TASSINARI; DE MENEZES NETO, 2014, v. 9, n. 2, p. 7-37).

Vislumbrando essa superação da predominância do paradigma da jurisprudência dos conceitos, Canaris ressalta que “a unidade de sentido do Direito, que opera para o erguer em sistema, não corresponde a uma derivação da ideia de justiça de *tipo lógico*, mas antes de *tipo valorativo* ou *axiológico*” (CANARIS, 2012, p. 30).

A distinção entre “conceito” e “tipo” é propedêutica para a elaboração teórica de Larenz. Com efeito, para a configuração de um conceito em sentido estrito, de rigor a indicação exhaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam. Nesses casos, a situação de fato constatada necessita apenas ser subsumida à previsão normativa. A subsunção ao conceito é, pois, um procedimento isento de valoração⁵.

⁴ Ricardo Lobo Torres, ao tratar do Estado da Sociedade de Riscos e da reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário, ressalta a influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz e J. Rawls a partir da década de 1970 (“virada kantiana”), alterando-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, com a reaproximação entre ética e direito sob o influxo do imperativo categórico (TÔRRES, 2000).

⁵ Larenz faz referência ainda às hipóteses em que determinada definição legal contenha um elemento (ou vários) que não permita uma mera subsunção: “[...] o juízo que aqui se requer não é certamente um juízo de valor, mas um juízo que é mediatizado por certas vivências sociais – por exemplo, pelo que é requerido para o uso adequado ao fim do edifício, ou que, de acordo com a experiência usual, é entendido no presente como integrando o seu equipamento normal [...] Quando a evolução está ‘em curso’ e a concepção usual é incerta existem, em vez de delimitações estáveis, ‘transições fluidas’ e conseqüentemente uma margem de apreciação, nos quadros da qual é ‘plausível’, como diz o jurista, um ou outro modo de julgar” (in Metodologia da Ciência do Direito, 3ª edição, Tradução de José Lamego, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa). No Brasil, Eros Roberto Grau, valendo-se das lições de Eduardo García de Enterría, aduz que os conceitos jurídicos indeterminados

Noutro quadrante, o tipo está relacionado a uma pauta de valoração que carece de preenchimento valorativo, cuja aplicação exige sempre a sua concretização; no processo de concretização, a pauta é enriquecida no seu conteúdo e assim desenvolvida. Segundo Larenz, “[...] não podemos definir através da indicação de algumas notas já estabelecidas, que ocorrem em todos os casos e que são também suficientes” (LARENZ, 1997, p.72).

De se ressaltar que, em tendo optado o legislador pela via conceitual, ao intérprete não é dado deixar de observar o delineamento de tais notas características (imprescindíveis e acabadas) estampadas na norma; ao reverso, em se tratando de um tipo, a sua maior margem de variação e abertura viabilizam a adoção de um procedimento mais elástico.

Assentadas essas premissas, convém salientar que a necessidade de um pensamento “orientado a valores” adveio, em parte, da escolha política do legislador consubstanciada na utilização recorrente de pautas de valoração, cujo preenchimento valorativo, a cargo do intérprete ou julgador, servirá para delimitar uma hipótese legal ou mesmo uma consequência jurídica.

Nesse sentido, para esta corrente de pensamento, a noção de um pluralismo metodológico infirma a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, haja vista a necessidade de se cotejar os valores envolvidos em cada caso concreto, deixando em aberto diferentes possibilidades de interpretação. Sobre a matéria, o magistério de Ricardo Lobo Torres:

As escolas e as correntes radicais é que tem advogado a prevalência deste ou daquele método lógico-gramatical ou sistemático. A jurisprudência dos interesses enfatizava o teleológico, de que a interpretação econômica e a evolutiva constituem projeção no campo tributário. Mas a jurisprudência dos valores nas últimas décadas vem superando o radicalismo ao defender o pluralismo metodológico” (TORRES, 2000, p. 207).

Nada obstante, convém assinalar que a possibilidade de utilização de um procedimento “elástico” de interpretação, nos moldes autorizados (ou pretendidos) pela jurisprudência dos valores, é alvo de críticas na seara da filosofia política, especialmente pelo risco de que o Tribunal revista suas próprias decisões com o manto de um procedimento *supostamente* racional.

(*rectius*: conceitos jurídicos cujos termos são indeterminados) abarcam conceitos de experiência ou de valor e só permitem uma única solução em cada caso, *in verbis*: “Os conceitos indeterminados – que compreendem conceitos de experiência ou de valor – não conduzem a uma situação de indeterminação na aplicação deles. Estas, segundo aquele autor, só permitem uma ‘unidade de solução’ em cada caso. Assim, quando se fala em boa fé, v.g., o conceito se dá ou não se dá. Em outros termos, em presença de um caso determinado há ou não há boa fé: *tertium non datur*” (GRAU, 1988, p.74).

Para Habermas, os princípios têm um caráter deontológico e os valores um caráter teleológico, pelo que os argumentos fundados em princípios não tem a mesma função e a mesma estrutura dos argumentos que se fundam em valores⁶:

Princípios ou normas mais elevadas, em cuja luz outras normas podem ser justificadas, possuem um sentido deontológico, ao passo que os valores têm um sentido teleológico. Normas válidas obrigam seus destinatários, sem exceção e em igual medida, a um comportamento que preenche expectativas generalizadas, ao passo que valores devem ser entendidos como preferências compartilhadas. Valores expressam preferências tidas como dignas de serem desejadas em determinadas coletividades, podendo ser adquiridas ou realizadas através de um agir direcionado a um fim. Normas surgem como uma pretensão de validade binária, podendo ser válidas ou inválidas (...). Os valores, ao contrário, determinam relações de preferência, as quais significam que determinados bens são mais atrativos do que outros (HABERMAS, 2012, p. 316).

A crítica à jurisprudência dos valores segue com Lênio Luiz Streck (2011, p. 124-125), para quem, sob o rótulo de neoconstitucionalismo, defende-se a ideia de um direito constitucional assombrado pela ponderação dos valores, uma concretização *ad hoc* da Constituição a partir de jargões vazios de conteúdo, contexto em que o neoconstitucionalismo representa a superação do paleo-juspositivismo (Ferrajoli) na medida em que nada mais faz do que afirmar as críticas antiformalistas deduzidas pelos partidários da escola do direito livre, da jurisprudência dos interesses e, daquilo que é a versão mais contemporânea desta última: da jurisprudência dos valores.

Essa visão associa-se ao entendimento habermasiano segundo o qual, na medida em que um tribunal constitucional adota uma doutrina da ordem de valores e a toma como base de sua prática de decisão, aumenta o perigo de juízos irracionais, sobretudo porque os argumentos funcionalistas prevalecem sobre os normativos:

Tal *jurisprudência dos valores* levanta realmente o problema da legitimidade, que Maus e Böckenforde analisam, tomando como referência a prática de decisão do Tribunal Constitucional Federal. (...) Ao deixar-se conduzir pela ideia da realização de valores materiais, dados preliminarmente no direito constitucional, o tribunal constitucional transforma-se numa instância autoritária. No caso de uma colisão, *todas* as razões podem assumir o caráter de argumentos de colocação de objetivos, o

⁶ Tal crítica comumente tem sido apresentada por ocasião da discussão atinente sopesamento principiológico. Por ora, releva anotar que em sua obra “A inclusão do outro”, Habermas, malgrado compartilhar com Rawls preceitos e postulados epistemológicos, apresenta respeitosa objeção à teoria de justiça rawlsiana e, em dado momento, critica o filósofo autor de “Uma Teoria da Justiça” por ter, em sua concepção, igualado o sentido deontológico das normas (que nos obrigam) ao sentido teleológico dos valores (que nós preferimos). A partir daí, inaugura um longo parágrafo para diferenciar as normas dos valores. Em síntese, “[...] *as normas se diferenciam dos valores, primeiro por meio de suas relações com diferentes tipos de ação comandada por regras ou direcionadas para objetivos; segundo, pela codificação binária ou gradual de suas pretensões de validade; terceiro, por sua obrigatoriedade absoluta (ou relativa); e quarto, por meio dos critérios que deve preencher o conjunto dos sistemas de normas e de valores*” (HABERMAS, 2002, p.68).

que faz ruir a viga mestra introduzida no discurso jurídico pela compreensão deontológica de normas e princípios do direito. A partir do momento em que direitos individuais são transformados em bens e valores, passam a concorrer em pé de igualdade, tentando conseguir a primazia em cada caso singular. Cada valor é tão particular quanto qualquer outro, ao passo que normas devem sua validade a um teste de universalização (HABERMAS, 2012, p. 320-321).

Nada obstante as acerbos críticas ao uso da jurisprudência dos valores, as quais são extremamente importantes na contenção de tendências antidemocráticas, como sói acontecer no ativismo ou no decisionismo judicial, não há como se olvidar que o paradigma atual do neoconstitucionalismo demanda uma nova abordagem interpretativa, que não se limite à compreensão formal do direito, sem atender às exigências conteudísticas da hodierna hermenêutica jurídica, pelo que se repele o *paleo-juspositivismo*, como assinala o próprio Streck, crítico da jurisprudência dos valores, ao dizer que somente se pode discutir literalidades “se estivermos conscientes da situação hermenêutica que ocupamos: o constitucionalismo do Estado Democrático de Direito; e nos lembrarmos que a discussão sintático-semântica ficou para trás” (STRECK, 2011, p. 126).

2 A interpretação das normas tributárias imunizantes

Conforme ressaltado alhures, o pluralismo metodológico advindo da jurisprudência dos valores infirma a adoção apriorística de qualquer método de interpretação. Nesse quadrante, não se amolda a orientação doutrinária que se orienta a partir da ideia de que, estando as normas tributárias imunizantes calcadas nas liberdades constitucionais, devem ser interpretadas sempre extensivamente, a fim de dar maior efetividade a tais direitos.

De igual sorte, convém pontuar que a exegese segundo a qual a imunidade deve ser interpretada restritivamente, de vez que configura exceção à regra de competência, não prospera no atual estágio do Estado Social e Democrático de Direito, marcado pelo pós-positivismo e pela sociedade de risco⁷.

Oportuno trazer a colação o magistério de Ricardo Lobo Torres, *in verbis*:

A interpretação das imunidades fiscais não apresenta especificidade nem possui métodos diferentes dos que prevalecem na interpretação do direito tributário ou do

⁷ Anote-se que tal entendimento, entretanto, já foi adotado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, vide RE nº 564.413/SC, Rel Min. Marco Aurélio, DJe 209, de 03/11/2010, verbis: “A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade tributária ativa, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita”.

direito constitucional, que, por seu turno, se integram no próprio processo hermenêutico das manifestações do espírito humano (TORRES, 2005).

Na mesma linha, Ricardo Lodi Ribeiro assinala que:

(...) a interpretação não se dá a partir da escolha de um critério, mas mediante um procedimento único em que o hermeneuta vai-se utilizar de todos os métodos, prevalecendo, de acordo com o caso concreto, um ou outro (...). A pluralidade metodológica se revela num procedimento de interpretação que parte do sentido literal oferecido pelo texto (elemento gramatical), e do contexto normativo em que a lei está inserida (elemento lógico-sistemático). A utilização desses dois primeiros critérios oferece alguns resultados possíveis na pesquisa do sentido das expressões da lei. Entre estes, prevalece aquele que se coaduna com a intenção reguladora do legislador histórico (elemento histórico), com os fins teleológico-objetivos oferecidos pelas estruturas materiais do domínio da norma e com princípios ético-jurídicos imanentes (elemento teleológico). Todo esse procedimento encontrará como limite o sentido literal possível do texto, em uma das possibilidades fornecidas pela própria lei (2014, p. 279).

Noutro giro, como bem observado por Thomas da Rosa Bustamante e Henrique Napoleão Alves (2012, v. 1, p. 331-363), tanto as teorias formalistas como as antiformalistas não raro incorrem em equívocos, na medida em que, ao pretenderem “descobrir” ou “produzir” o significado do enunciado normativo, respectivamente, estariam a adotar concepções estáticas do conhecimento, sendo de relevo anotar que a interpretação afigura-se um “*processo complexo*” marcado pela “*aparição progressiva de vários níveis de significação*” (VILLA, 2000, p. 175).

Nesse diapasão, sem descurar da utilização dos diversos métodos de interpretação ordinários (gramatical, lógico-sistemático, histórico, teleológico etc) em consonância com os limites do que se convencionou chamar de “*franja marginal*”⁸, cumpre-nos levar em consideração eventuais déficits de legitimação na hipótese de prevalecer um sincretismo metodológico apartado de critérios de racionalidade (controle intersubjetivo). É dizer, caberá ao intérprete e ao aplicador da norma tributária imunizante declinar ou, por outra, justificar, em seu discurso, as razões pelas quais determinado cânone interpretativo deve ser considerado em determinado caso concreto, sob pena de afronta ao Estado de Direito⁹.

⁸ Ricardo Lodi Ribeiro, citando a obra de Larenz, anota que “*de cada conceito, podemos extrair um âmbito nuclear, representado pelo sentido que, em primeiro lugar, é utilizado na linguagem corrente. No entanto, em tal conceito ainda estão abrangidas outras acepções, só algumas vezes levadas em conta no uso linguístico geral ou apenas utilizadas no uso especial*” (in *op.cit.*, p. 280-281).

⁹ Atento aos estudos da linguagem e das teorias dos sistemas para a interpretação do ordenamento jurídico, Humberto Ávila pontua que “*o que deve ficar claro é que não se pode tolerar, num Estado Democrático de Direito, uma ‘justificação’ que, a pretexto de fundamentar uma interpretação, termine por encobri-la. Ora, fundamentar é justamente proporcionar acesso interpessoal às razões que motivaram determinada decisão de interpretação. Esse esclarecimento é possível de ser feito; e deve ser feito a cabo não só pelo Poder Judiciário, mas também pela doutrina. Fundamentar é, pois, como levar alguém para um passeio informando-lhe o ponto de*

Assentadas essas premissas, em se tratando de normas tributárias que veiculam imunidades, de rigor a identificação, por parte do intérprete, do princípio ou valor subjacente, pelo que a interpretação desses textos normativos há de levar em consideração os fins constitucionais pretendidos¹⁰.

Nesse diapasão, não se pode olvidar que o método teleológico-sistemático, no mais das vezes, afigura-se o mais importante, consoante se depreende do magistério de Regina Helena Costa, *in verbis*:

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior. Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática- vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais e o contexto a que se refere. Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade. Portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível (COSTA, 2006, p. 115).

Em síntese, e a par de tais considerações, é de se ressaltar a superação da aplicação apriorística de métodos exegéticos de interpretação, bem assim sublinhar a necessidade de o intérprete ou aplicador revestir a sua atividade intelectual de critérios de racionalidade em ordem a viabilizar o devido controle intersubjetivo. Demais disso, e tendo em vista que a norma constitucional exonerativa abarca a realização de direitos fundamentais, incontestemente a prevalência do elemento teleológico-sistemático, conforme já alinhavado.

3 A imunidade do livro eletrônico na jurisprudência do STF

partida e o de chegada, o veículo de transporte e as razões da viagem” (ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ- Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 5, agosto de 2001. Disponível em < <http://www.direitopublico.com.br>>, acesso em 14/11/2014.

¹⁰ Dworkin sustenta uma concepção interpretativa do Direito que preserve a sua integridade, de modo que o intérprete atenda não apenas às fontes formais do Direito, mas também aos princípios de moralidade política que as explicam e justificam (DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. Revisão técnica de Gildo Sá Leitão Rios. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 213-270). Para Humberto Ávila, a coerência com os “princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada” afigura-se, pois, um dos principais critérios ou regras de argumentação no Estado Democrático de Direito (*in op. cit.*, p.28/29).

A problemática concernente à imunidade do que se convencionou chamar de livro eletrônico tem sido objeto de judiciosos estudos na doutrina pátria¹¹, sendo de relevo consignar que o Supremo Tribunal Federal admitiu a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 33.817-RJ.

Destarte, a polêmica acerca da questão relativa à extensão ao livro eletrônico da imunidade prevista no art.150, VI, d, da Constituição da República conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão será em breve dirimida pela mais alta Corte do País.

No presente tópico, abordar-se-á alguns aspectos relacionados ao tema pendente de definição no STF.

Cabe anotar, que a despeito de decisões proferidas em Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais¹², nos últimos anos, acolhendo a imunidade do livro eletrônico, o Pretório Excelso, forte na aplicação do verbete nº 657 de sua Súmula (“A imunidade prevista no art.150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”), mantinha entendimento segundo o qual a norma exonerativa abarcava tão-somente os insumos básicos para a confecção do livro, jornal ou periódico, sendo certo que a prolação de decisões monocráticas inviabilizava a apreciação do tema pelo Tribunal Pleno¹³.

Sem embargo, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no RE 595.676-RJ, cuja controvérsia cinge-se ao alcance da imunidade prevista no art.150, VI, d, da

¹¹ Contrariamente à extensão da imunidade prevista no art.150, VI, d, da CF, ao livro eletrônico, entre outros: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33, p.136. São Paulo:1998); Sacha Calmon (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias in Imunidades Tributárias, Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo:CEU/Revista dos Tribunais, 1998); Bernardo Ribeiro de Moraes (MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos in Imunidades Tributárias, Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo:CEU/Revista dos Tribunais, 1998); Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade Tributária nos produtos de informática in Imunidade Tributária no Livro Eletrônico, Coord. Hugo de Brito Machado, 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.233); Heleno Taveira Tôrres (TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos” in Imunidade Tributária no Livro Eletrônico, Coord. Hugo de Brito Machado, 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.91) e Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico” in Imunidade Tributária no Livro Eletrônico, Coord. Hugo de Brito Machado, 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.58). A favor da extensão, entre outros autores: Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do livro eletrônico. Revista Opinião Jurídica, nº 5, p.114-6); Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antônio. Importação de bíblias em fitas- sua imunidade- exegese do art.150, VI, d, da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 26, São Paulo:1997).

¹²Veja-se, por exemplo: TRF-4ª Região, 2ª Turma, Apelação e Reexame Necessário 5014246-64.2010.404.7000, Rel. Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 05.07.2011; TRF-2ª Região, 3ª Turma Especializada, AMS nº 21.552, Rel. Des. Fed. Paulo Barata, DJU 16/09/2008, p.509; TRF-3ª Região, 6ª Turma, AMS nº 236.496, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida.

¹³ Por exemplo: AI 220.503-RJ, Rel. Min. Cezar Peluso; AC 2564-MG, Rel.Min.Eros Grau; RE 276.213-SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa.

Constituição Federal na importação de componentes eletrônicos que acompanham material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores.

Não obstante tal sinalização, restou mantida a controvérsia concernente ao tema dos insumos abrangidos pela imunidade tributária¹⁴.

Finalmente, no RE nº 330.817-RJ, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a extensão da imunidade tributária prevista no art.150, VI, d, da Constituição Federal ao chamado livro eletrônico¹⁵.

Ressalte-se que, a despeito do sobrestamento inicial do feito em função do julgamento do RE 595.676-RJ, o Ministro Relator mudou de entendimento, aduzindo que a discussão travada no RE 595.676-RJ “(...) reporta-se ao alcance da imunidade daquilo que pode eventualmente acompanhar o livro, periódico ou similar, repousando a controvérsia em definir se tais apetrechos constituiriam, em conjunto com a obra, essa sim, inequivocamente imune, um todo indivisível”, ao passo que o enfoque no recurso do qual é relator “está no alcance da imunidade com relação ao suporte físico em que é registrada a produção intelectual; ou seja, trata-se, na espécie, do próprio bem imune”¹⁶

Infere-se, pois, que os precedentes citados, inclusive aquele consubstanciado no RE 595.676-RJ, aludem a outros insumos eventualmente abrangidos pela norma imunizante em testilha, ao passo que o debate acerca da imunidade do livro eletrônico, objeto do recente RE 330.817-RJ, não deriva de qualquer analogia a outro item imune, mas da inserção do livro eletrônico no conceito de livro, o que remete à adoção, pelo Tribunal Excelso, da vetusta jurisprudência dos conceitos.

No entanto, como adverte Tércio Sampaio Ferraz Jr (2013, p. 253), as exigências gramaticais da língua, por si, não resolvem as dúvidas, ou seja, a letra da norma é apenas o “ponto de partida” da atividade hermenêutica, de maneira que a análise léxica é apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, mas não para resolvê-lo.

Dessa forma, requer-se uma outra postura do intérprete do direito, mais próxima de um entendimento que se identifica com a jurisprudência dos valores, e, no que concerne à imunidade dos livros eletrônicos, seria mais consentâneo com o neoconstitucionalismo uma interpretação mais extensiva da norma imunizante:

¹⁴ Contra: 1ª Turma, RE 504615 AgR-SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j.03.05.2011; a favor: 1ª Turma, RE 202149-RS, Rel. Min. Menezes Direito, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j.26.04.2011.

¹⁵ Cuida-se, na origem, de mandado de segurança impetrado por Elfez Edição, Comércio e Serviço LTDA, na Justiça Estadual do Rio de Janeiro. O Estado do Rio de Janeiro interpôs recurso extraordinário da decisão proferida pela 11ª Câmara Cível, que, admitido, foi distribuído ao Ministro Dias Toffoli.

¹⁶ Decisão proferida em 31.08.2012

A análise mais importante sobre o tema não está no alcance do vocábulo 'livro', mas em quais direitos fundamentais o Constituinte quis proteger. Nesse sentido, concordo com os autores que entendem que a não extensão da imunidade aos chamados 'livros eletrônicos' não causará nenhum dano à liberdade de expressão, haja vista que, em que pese o incremento dessa forma de exteriorização do pensamento, o meio tendo o papel como instrumento ainda segue sendo o mais frequente. E dessa forma, eles garantem o que Heleno Torres chamou de 'mínimo existencial' em matéria de acesso à informação, previsto pelo Constituinte originário (NOWACZYK, 2010, p. 103-127).

Essa nova maneira de se compreender o processo hermenêutico é ressaltada por Barroso e Barcelos, para quem já resta superada a crença segundo a qual as normas jurídicas trazem em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações, de modo que caberia ao intérprete tão-somente revelar o conteúdo preexistente da norma:

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. (...) Ao se falar em "nova interpretação constitucional", "normatividade de princípios", "ponderação de valores", "teoria da argumentação", não se está renegando o conhecimento convencional, a importância das regras ou a valia das soluções subsuntivas. (...) A nova interpretação constitucional é fruto da evolução seletiva, que conserva muitos dos conceitos tradicionais, aos quais, todavia, agrega ideias que anunciam novos tempos e acodem as novas demandas (BARROSO; BARCELLOS, 2010, p. 271-316).

A propósito, Aliomar Baleeiro (2010, p. 577), antes mesmo da Constituição de 1988, comentando dispositivo imunizante similar existente no bojo da Emenda Constitucional de 1969, alertava que o Texto Constitucional visava alcançar um duplo objetivo ao estatuir a imunidade do livro, jornal, periódicos e papel para impressão, qual seja a de "amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária".

Mas não é só isso, porquanto, como ressalta Martiane Jaques La-Flor (2013, v. 9, p. 9741-9790), a imunidade tributária do livro eletrônico busca a concretização de outras normas e princípios jurídicos encartados na própria Constituição Federal (arts. 5º, IV, IX; 206; 215; 218; 220), direitos e garantias tais que são assegurados por essa imunidade direta e indiretamente.

Nesse contexto, uma interpretação meramente conceitual ou gramatical do artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal de 1988, não se coaduna com os outros princípios positivados na mesma Carta, principalmente aqueles que traduzem a educação e a cultura como

vetores democráticos de emancipação cidadã no contexto da construção do Estado Democrático de Direito:

A necessidade de reconhecer uma série de situações subjetivas no campo da educação e da cultura constitui um pressuposto básico na formação do Estado social democrático de Direito. De uma parte, porque *objetivamente* há uma correlação imediata entre a liberdade e a democracia, por um lado, e da educação e da cultura do outro. Não se pode exercer a liberdade, tampouco um funcionamento efetivo da democracia sem um substrato cultural e educacional que os construa, à medida que qualquer forma de progresso político, económico e social exige, como condição indispensável, a difusão da cultura e, com ela, a liberdade de experimentar e a capacidade de julgar. Enquanto, no nível *subjetivo*, a educação e a cultura representam extensões da liberdade de idéias, de manifestação do pensamento, bem como são condições *sine qua non* para o livre desenvolvimento da personalidade (LUÑO, 2007, p. 197-198).¹⁷

Ou seja, a educação e a cultura, à medida que se apresentam como instrumentos imprescindíveis para a formação da consciência cidadã, são princípios caros à construção efetiva de um Estado Democrático de Direito e, nesse exato contexto, ao se proceder a uma interpretação extensiva da imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988 também aos livros eletrônicos, haverá uma sobreposição de princípios jurídicos em relação a uma exegese lógico-gramatical da norma imunizante, em oposição à ideia da jurisprudência dos conceitos, realizando-se, assim, não uma mera preferência de valores, mas a aplicação direta de princípios que estão positivados no Texto Constitucional.

Embora tenha construído seu pensamento antes da Constituição Federal de 1988, Baleeiro apresenta uma abrangência conceitual ou a extensão dos vocábulos “livro”, “jornais” e “periódicos” que se ajusta à ideia de concretização dos direitos fundamentais à cultura e à educação:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. (...) Mas o papel e o formato convencional não bastam a caracterizar o livro, o jornal e o periódico, se as publicações e gravações não

¹⁷ Tradução livre: “La necesidad de reconocer una serie de situaciones subjetivas en el terreno de la educación y de la cultura constituye un presupuesto básico en la formación del Estado social y democrático de Derecho. De una parte, porque objetivamente existe una correlación inmediata entre libertad y democracia, de un lado, y educación y cultura, de otro. Ya que no puede darse un ejercicio de la libertad y un funcionamiento efectivo de la democracia sin un substrato educativo y cultural que los cimente, pues cualquier forma de progreso político, económico y social exige, como requisito indispensable, la difusión de la cultura y, con ella, la libertad de conocer y la capacidad para juzgar. A la vez que, en el plano subjetivo, la educación y la cultura suponen prolongaciones de la libertad de ideas y de manifestación del pensamiento y condición *sine qua non* para el libre desarrollo de la personalidad”.

se destinam àqueles fins específicos de difusão de ideias, conhecimentos, informações, narrações, enfim, assuntos do interesse da comunidade (BALEEIRO, 2010, p. 597).

Aliomar Baleeiro acerta ao dizer que livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, na medida em que atrela a imunidade à finalidade desses veículos de transmissão do conhecimento, seja através do papel, seja através de mídias eletrônicas.

Nada obstante, Baleeiro (2010, p. 597) retrocede ao afirmar que a imunidade excluiria outros processos de comunicação do pensamento, como a radiofusão, a televisão, os aparelhos de som, a cinematografia, entre outros.

Para Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 306), a aplicação da lei tem de ser em primeiro lugar subjetivo-teleológica, devendo realizar nomeadamente a finalidade subjetiva da lei definida pela vontade do legislador democrático; todavia, não sendo conhecida a vontade concreta do legislador, então pode o aplicador do direito servir-se de critérios objetivo-teleológicos, a partir dos quais se investigam os “fins objetivos” da lei, na linguagem de Larenz, tendo como parâmetro os princípios.

Dessa forma, ao se interpretar o alcance ou a acepção da palavra “livro”, o intérprete pressupõe o contato primeiro e necessário com o plano da literalidade textual, a partir do qual inicia-se o processo da geração de sentido, contexto em que, segundo Paulo de Barros Carvalho, o hermeneuta guiar-se-ia por dois princípios:

Há dois princípios que guiam a interpretação: (i) a intertextualidade ou dialogia; e, (ii) a inesgotabilidade. A intertextualidade se dá com a junção do ato de fala a outros textos. É este contato de um com outro que propicia a troca de informações inerente à intertextualidade. A inesgotabilidade é a ideia principiológica de que toda a interpretação é infinita, nunca circunscrita a determinado campo semântico. Um texto poderá ser sempre reinterpretado. Eis as duas regras que governam o ato de interpretação do sujeito cognoscente, numa análise preliminar (CARVALHO, 2011, p. 461).

Nesse sentido, adotando-se um conceito finalístico de livro, bem assim levando-se em conta os valores e princípios constitucionais, nomeadamente os da liberdade de expressão e pensamento, sem olvidar dos direitos fundamentais à cultura, à informação, à educação e ao meio ambiente sustentável, é de se esperar que o STF, ao enfrentar a questão, reconheça a imunidade do livro eletrônico, *ex vi* do art. 150, VI, alínea “d”, da Constituição Federal.

Conclusão

De todo o exposto, obtempere-se que não se afigura razoável ao aplicador da norma tributária imunizante a adoção de métodos apriorísticos de interpretação, se não porque tais normas constitucionais exonerativas não possuem, *prima facie*, especificidades a justificar um ou outro critério hermenêutico em detrimento dos demais, porque o pluralismo metodológico corolário da jurisprudência dos valores aponta para a necessidade de o operador do Direito conjugar tais elementos à luz do caso concreto.

Isso não significa, pois, que o intérprete está desincumbido de declinar as razões pelas quais determinado critério de interpretação deve prevalecer, justificando o seu discurso jurídico e oportunizando o devido controle intersubjetivo de cuja realização depende o aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito.

Não obstante, impende salientar que, em se tratando de imunidades tributárias, de rigor sejam cotejados os valores ou princípios constitucionais subjacentes, pelo que, no mais das vezes, o método teleológico-sistemático é tido como o mais importante na resolução de controvérsias envolvendo as normas em questão.

A fim de exemplificar o que foi dito, aventou-se a discussão acerca da imunidade tributária do chamado livro eletrônico, objeto do recente RE 330.817-RJ, pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ- Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 5, agosto de 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 14/11/2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da Silva (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; ALVES, Henrique Napoleão. Interpretação literal no Direito Tributário: Uma proposta de interpretação para o art. 111 do CTN. In: ÁVILA,

- Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. 1. ed. Madri: Marcial Pons, 2012, v. 1, p. 331-363.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Importação de bíblias em fitas: imunidade e exegese do art.150, VI, d, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 26, São Paulo, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo:CEU/Revista dos Tribunais, 1998.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.
- DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. Revisão técnica de Gildo Sá Leitão Rios. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.
- FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.
- GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.
- HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro. Estudos de teoria política**. Tradução de George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). Edições Loyola, São Paulo, 2002.
- _____. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. v. 1. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012 – reimpressão.
- LA-FLOR, M. J. . Extensão da imunidade de livros, jornais e periódicos, interpretação da expressão “papel”: o livro eletrônico. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 9, p. 9741-9790, 2013.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução de José Lamago. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997.
- LUÑO, Antonio E. Perez. **Los derechos fundamentales**. 9. ed. Madrid: Editorial Tecnos-Grupo Anaya S/A, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do livro eletrônico. **Revista Opinião Jurídica**, ano III, nº 5, p.114-135, 2005.
- MIOZZO, Pablo Castro. O problema da criação judicial do direito: da jurisprudência dos conceitos a Hans Kelsen. **Revista Direito e Política**, v. 6, n. 3, p. 1069-1092, 2011.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo:CEU/Revista dos Tribunais, 1998.
- NORONHA, Fernando. Direito, sociedade e método jurídico. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 20, n. 39, p. 114-135, 1999.

Nowaczyk, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: DIFINI, Luiz Silveira (Org.). **Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **A teoria da interpretação jurídica de Emilio Betti**: uma contribuição à história do pensamento jurídico moderno. 1ª edição. Editora Sérgio Fabris, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, A imunidade tributária do livro eletrônico no STF. In: **Sistema Constitucional Tributário**. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux, 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade Tributária no Livro Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 33, p.136. São Paulo, 1998.

SCHMITT, Carl. **Teoría de la Constitución**. Buenos Aires: Editorial Struhart & Cia, s. t.

SOUZA NETTO, José Laurindo de. A evolução da jurisdição para uma perspectiva transformadora: a necessária compreensão crítica da realidade. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano 1, nº 5, p. 3103-3135, 2012.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

TASSINARI, Clarissa; DE MENEZES NETO, Elias Jacob. Liberdade de expressão e hate speeches: as influências da jurisprudência dos valores e as consequências da ponderação de princípios no julgamento do caso Ellwanger. **Revista Brasileira de Direito**, v. 9, n. 2, p. 7-37, 2014.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. vol. 1. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade Tributária no Livro Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, nº 4. nov/dez de 2005 e jan/2006.

_____. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 59, 2000.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed., Reio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. 3. ed. revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 – Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Imunidade Tributária nos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade Tributária no Livro Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VILLA, Vittorio. Condizioni per una teoria della interpretazione giuridica. In: VELLUZZI, V (Org). **Significato letterale e interpretazione del diritto**. Turim: Giappichelli, 2000.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: ley, derechos, justicia**. Madrid: Trotta, 2011.

ZANLORENZI, Rafael Otávio Ragugnetti. **Hermenêutica constitucional contemporânea em perspectiva**. Disponível em: [www. buscalegis. ccj. ufsc. br](http://www.buscalegis.ccj.ufsc.br). Acesso em: 15/08/2015.