

# A inconstitucionalidade da dif-papel imune

**Lediane Rosário**

Mestranda em Direito – PUC–Paraná;  
Pesquisadora em Projeto de pesquisa Justiça Tributária e Atividade Econômica,  
no Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC–Paraná.  
Curitiba-PR [Brasil]  
ledianeadv@yahoo.com.br

**Dalton Dallazem**

Doutorado em Direito – UFPR  
Mestrado em Direito – PUC/SP  
Curitiba-PR [Brasil]  
daltondallazem@globo.com.br

▼ A imunidade tributária, prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, não permite a tributação de operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, o que garante a liberdade de pensamento, de imprensa e de expressão. A Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 71/2001, que exige declaração de imunidade fiscal de todas as empresas que operem com os itens imunes, para que obtenham o alcance da norma imunizante, o que é ilegal, pois ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, e inconstitucional, já que inviabiliza a imunidade tributária, pois, segundo a Constituição, a normativa competente para regular a imunidade tributária é a lei complementar. A imposição da Receita Federal inviabiliza o alcance da norma imunizante e coíbe a livre iniciativa para as empresas do ramo gráfico e editorial.

**Palavras-chave:** Declaração. Imunidade. Inconstitucionalidade. Papel.

## 1 Noções introdutórias

Apresenta-se, neste artigo, a imunidade tributária prevista pelo artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República, que prevê a impossibilidade de tributar livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão – objetivo principal – e uma de suas principais características. Além disso, este estudo trata da Instrução Normativa da Receita Federal, que obriga empresas do ramo gráfico e editorial a mostrar a Declaração de Papel Imune (DIF), sob pena de multa. Mediante tais pontos, constata-se a ilegalidade e inconstitucionalidade de tal imposição na concretização prática da imunidade tributária garantida constitucionalmente.

## 2 A imunidade tributária do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República

O artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República e o artigo 9º, IV, “d”, do Código Tributário Nacional preveem a imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Essa imunidade não se limita apenas ao âmbito material, mas leva em consideração também a intenção de veículo de pensamento e informação que o livro, o jornal e o periódico possuem.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão é a garantia fundamental, expressa no artigo 5º da Constituição, da livre manifestação de pensamento, da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; nos incisos IV e IX, artigo 206, II, que tratam da liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; no artigo 220, §§ 1º e 6º, da proibição da criação do embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de

veículo impresso de comunicação. (COELHO; DERZI; THEODORO JUNIOR, 2004, p. 210).

Segundo Roque Antonio Carrazza (2004), a liberdade de pensamento embasa todos os outros direitos garantidos ao homem e possibilita verificar a democracia de um país, seu grau de cultura e sua disseminação.

Importante frisar que, nesse contexto, a tributação é um meio extremamente eficiente para inviabilizar a manifestação de pensamento, a crítica aos governos, a divulgação de informações, tudo com o objetivo de mascarar o sistema democrático.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1996) lembra que a imunidade estaria fundamentada na política e na cultura e parte do princípio de que, retirando-se impostos que possam, eventualmente, dificultar a propagação da cultura, da educação e da informação, evitaria que houvesse interferências políticas na imprensa e dificuldade na produção de um livro e de revistas, dando-lhes liberdade para criticar os governos, sem serem incomodados pelo Fisco.

Nesse cenário, a imunidade tem como meta reduzir os custos de produção e de circulação dos itens arrolados no artigo 150, VI, “d”, além de favorecer a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. Por isso, está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofre com a incidência tributária incluída nos preços, transferindo o encargo financeiro dos tributos que incidem sobre o produto, seu caminho produtivo e comercial.

É pacífico o entendimento entre os doutrinadores de que a imunidade em questão é objetiva, estando ligada diretamente à destinação do produto livro, jornal e periódico, ou seja, ao papel usado para sua elaboração e a todos os meios necessários para suas produções, não imunizando, todavia, a empresa em si.

Yoshiaki Ichihara (2000, p. 286) reafirma essa característica objetiva da imunidade, colacionando a seguinte decisão:

“Imunidade Tributária. Livro, jornal ou periódico – Benefício aplicável somente ao produto, não se estendendo à empresa – Inteligência do art. 150, VI, d, da CF.” (TRF 2º Reg. Apel. Em MS nº 92.0212531-7/RJ. Rel. Dês. Federal Silvério Cabral. 2º T. j. 1-4-1997, DJU 9-9-1997). O que significa, na verdade, dizer que os itens beneficiados pelo artigo constitucional 150, VI, d, estão protegidos independentemente da pessoa que os elabora, do local onde são vendidos ou fabricados – “livraria, bancas de jornais, bazar, clubes, distribuidoras, açougue, editora, gráfica, etc., não importa *quem* (pessoa), nem onde (importado, nacional, no Sul, no Norte etc.), mas importa o *que* (objeto).”

Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 189) reconhece a característica objetiva e completa: “[...] Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade. Para essa hipótese, sendo uma disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata, nada tem a lei que complementar.”

Com pensamento semelhante, Aliomar Baleeiro (1997, p. 340) afirma:

[...] não tem recebido acolhida entre nós a tentativa de alguns em estender a imunidade aos impostos sobre a renda ou patrimônio, já que as imunidades não beneficiam particulares. Apesar de representarem atividade de interesse público, quando organizadas em empresa com finalidade econômica, as pessoas titulares de jornais, edição de livros e periódicos apropriam-se de seus lucros. Se, não obstante, organizarem-se em instituições sem finalidade lucrativa, é claro, gozarão da imunidade prevista no artigo 150, VI, c, ao lado das demais que tem finalidades culturais.

A imunidade objetiva alcança também pessoas, não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque estão envolvidas em fatos, bens ou situações (CARRAZZA, 2004, p. 658).

Os entendimentos doutrinários pregam ainda que a imunidade tributária, em geral, é ampla, indivisível, incondicionada e irrestrita (CARRAZZA, 2004, p. 661).

Veja o que diz Luiz Emygdio F. Rosa Jr.:

Doutrinariamente, as imunidades dividem-se, de um lado, em subjetivas ou objetivas, de outro lado, em incondicionadas ou condicionadas [...] As imunidades incondicionadas ou autoexecutáveis são aquelas consubstanciadas 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 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 que gozarem da proteção constitucional. (ROSA JUNIOR, 1996, p. 289-298).

Destaque-se dessas características que a imunidade tributária é irrestrita porque nem mesmo uma Emenda Constitucional pode “anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição” (CARRAZZA, 2004, p. 661-663). Ampla e indivisível, não admite sequer do próprio legislador tanto ordinário quanto complementar ou do aplicador do direito, “juiz ou agente fiscal”, qualquer tipo de restrição, salvo a que prevê a Constituição Federal. (CARRAZZA, 2004, p. 661-665).

Cabe ressaltar que, diante de tais características, a própria jurisprudência as tem reconhecido:

Admissibilidade. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. STF – RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-5-04, DJ de 6-8-04.

Imunidade - Impostos - Livros - Jornais e Periódicos - Artigo 150, Inciso VI, Alínea “d”, da Constituição Federal. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. STF - RE 174476 / SP - São Paulo. Relator(a): Min. Maurício Corrêa. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgamento: 26/09/1996. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 12-12-1997, PP-65580 EMENT. VOL-01895-04, PP-00616.

### 3 Imposição de restrição para a imunidade: a inconstitucionalidade da DIF-papel imune

Em 13 de Agosto de 2001, entrou em vigor a Instrução Normativa n. 71, da Secretaria da Receita Federal, que trouxe a obrigatoriedade de um registro especial de que cuida o Decreto-Lei n. 1.593/77, para estabelecimentos que realizam operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e instituiu a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune.

A referida instrução normativa sofreu alterações, uma de n. 101/2001, dando-lhe outras providências, outra de n. 134/2002, fixando prazo para apresentação da DIF – Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, e ainda a de n. 159/2005, aprovando o aplicativo para apresentação da DIF – Papel Imune, em meio magnético.

Esses estabelecimentos, obrigados a apresentar a DIF – Papel Imune, segundo o artigo 1º, combinado com o 10, da Instrução Normativa 71/2001, e o 1º da Instrução Normativa, também da Secretaria da Receita Federal, n. 159/2002, que aprovou o programa gerador da Declaração Especial de Informações Fiscais relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), são:

Art. 1º Aprovar o programa gerador da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF-Papel Imune), versão 1.0, cuja apresentação é obrigatória para fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas ou editoras e gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (grifo nosso).

Parágrafo único. O programa estará à disposição na Internet, no endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br). (IN n.159/2002).

Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem

operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos – grifo nosso – estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei n. 1.593, de 21 de dezembro de 1977, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência. ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PapelImunes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PapelImunes.htm)Legislacao. Acesso em: 20 abr. 2006).

O registro especial fica condicionado à comprovação da inexistência de antecedentes fiscais, como dispõe o artigo 4º, III, da Instrução Normativa 71/2001:

Art. 4º A unidade da SRF referida no caput do art. 2º instruirá o processo indicando:

III – Os antecedentes fiscais relativos a processo administrativo-fiscal instaurado nos últimos cinco anos contra a pessoa jurídica requerente, bem assim seus sócios pessoas jurídicas, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores, no qual tenha sido comprovada a prática de infração à legislação tributária federal, decorrente de crime contra ordem tributária, fraude ou conluio, cuja decisão não caiba recurso na esfera administrativa. ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PapelImunes.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PapelImunes.htm). Legislação Acesso em: 20 abr. 2006).

Portanto, se a empresa operadora do papel imune ou seus sócios, diretores, gerentes, administradores ou procuradores possuírem qualquer precedente fiscal, de cuja decisão não caiba recurso na esfera administrativa, ainda que suscetível de reforma no âmbito Judiciário, ficará impedida de realizar o registro especial.

Se a IN 71/2001 traz todos os elementos necessários à formação do registro especial em seu artigo 3º, o 5º preconiza que serão indeferidos os pedidos de registro especial que não atenderem aos requisitos do primeiro artigo.

A DIF – Papel imune deverá ser transmitida pela Internet ou apresentada em uma unidade da Secretaria da Receita Federal, em meio magnético, até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores.

([www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/boaspraticas/fiscalizacao/Dif\\_Papel\\_Imune.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/boaspraticas/fiscalizacao/Dif_Papel_Imune.htm). Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel. Acesso em 22 abr. 2006).

A falta de apresentação da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune, diz a IN 71/2001, alterada pela IN 101/2001, acarreta penalidade, conforme consta no artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. A multa será de

R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, no caso da falta de entrega da declaração ou de entrega após o prazo; cinco por cento, não inferior a R\$ 100.00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. ([www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/boaspraticas/fiscalizacao/Dif\\_Papel\\_Imune.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/boaspraticas/fiscalizacao/Dif_Papel_Imune.htm). Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel. Acesso em: 22 abr. 2006)

### 3.1 Violação ao Princípio da Legalidade

A aplicação dessas multas é ilegal e inconstitucional, diante da proteção constitucional contra exigências que não estejam de acordo com a lei, pois viola o Princípio da Legalidade, uma vez que ninguém estará obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, e ainda fere o regime jurídico decorrente do estado democrático de direito.

A Câmara Brasileira do Livro insurgiu-se contra tal ilegalidade e obteve o despacho proferido em Mandado de Segurança interposto:

Portanto, a obrigação (ainda que acessória) de apresentar declarações ao fisco deve estar contemplada em texto exposto em lei, o que não ocorre no caso, pois a obrigação de apresentar a DIF – Papel Imune nasceu de um mero ato administrativo infralegal, qual seja a IN-SRF 71/2001. O mesmo se diga quanto à infração (não apresentação da declaração), esta que também foi prevista somente na instrução normativa [...] Não convalida, juridicamente, a cobrança da multa o fato de haver previsão genérica na Medida Provisória n. 2.158 (art. 57). (Mandado de segurança n. 2002.34.00.000071-8. 2ª. Vara Federal de Brasília. DJ:27/12/2001.).

Apesar de a multa ser prevista em Medida Provisória, não especifica exatamente qual ato do contribuinte pode ser apenado por “pena pecuniária”.

Em razão do princípio da legalidade, os agentes fazendários somente poderão agir de acordo com a lei, e não por atos próprios, não podendo, portanto, interferir na liberdade nem impor dever, nem exigir-lhe um fazer, um suportar ou omitir.

Além disso, o Código Tributário Nacional prevê que somente a lei pode estabelecer penalidades por omissões ou para infrações previstas em

lei. Não é suficiente a existência de previsão da multa em lei, genericamente, como na Medida Provisória 2.158; faz-se necessário que a obrigação e a infração, que aqui é a não entrega da declaração tempestivamente, sejam “objeto de expressa previsão em texto de lei”. Nesse caso, trata-se de simples instrução normativa que prevê obrigação e infração para o contribuinte. (CARRAZZA, 2004, p. 247).

Alguns Tribunais têm entendimento desfavorável às tentativas de cobrança de multa, sem previsão em lei. Este é o caso do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, REO 9704751168; AC 20004010451250. O Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem também entendido como errônea a multa por infração, prevista em ato infralegal – Recursos 124.933 e 124.929. (Mandado de segurança n. 2002.34.00.000071-8. 2ª. Vara Federal de Brasília. DJ:27/12/2001).

Logo, embora o entendimento não seja pacífico e haja muita discussão, é duvidosa a validade da cobrança de multa, no caso da declaração de Papel Imune.

Em entrevista dada por Mario Leonel, em 2004, para KSR Notícias On-Line, o, à época, diretor executivo da Associação Brasileira de Celulose e Papel (BRACELPA), afirmou que as instruções normativas 71/2001 e 101/2001 foram criadas para evitar fraudes e que sua imunidade abrange a quem realmente tem direito ao benefício.

Parece clara a intenção do Fisco em elaborar um controle para o efetivo benefício da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República, ou seja, a administração pública deseja retirar o bem de um mal, intrínseco à população brasileira, por meio de uma cultural pecha de sonegação.

Observa-se, de um modo geral, o que aqui não se pretende aprofundar em razão de milhares de explicações jurídicas, sociais e políticas e da existência de um sistema tributário extremamente pesado aos contribuintes, com significativa ausência de retorno social a eles.

Há uma “invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária...”, tarefa delegada “[...] à lei instituidora do gravame”. Aquela deverá apenas como órgão de aplicação subsumir o fato à norma, “independente de qualquer valoração pessoal” – do contribuinte (CARRAZZA, 2004, p. 234), o que impede que as empresas imunes sejam submetidas ao exercício de obrigações acessórias não previstas pela Carta Magna, ou seja, por atos infralegais.

Veja-se o que diz Hugo de Brito Machado:

Da mesma forma que não é válido um regime especial atinente ao aspecto substancial da obrigação tributária que implique tributação mais gravosa a determinados contribuintes sem lhes dar a opção pelo regime ordinário de tributação, também não é válido um regime especial atinente ao aspecto formal ou procedimental da relação tributaria – em alguns casos denominado *regime especial de fiscalização* – que seja simplesmente uma forma oblíqua de compelir o contribuinte a fazer o pagamento do tributo.

Às formas oblíquas de obrigar o contribuinte a pagar o tributo tem sido atribuída a denominação genérica de *sanções políticas*. Assim, podemos dizer que o regime especial de fiscalização pode configurar uma sanção política, e neste caso será inconstitucional. (MACHADO, 2005, p. 87, grifo nosso).

Assim, após observar todas essas disposições e relacioná-las com as características da imunidade em geral, verificadas no item 2 (amplitude, indivisibilidade, incondicionada e irrestrita), é possível concluir que a imunidade, ora estudada, não está sujeita a condições, restrições ou a qualquer outro requisito que não seja arrolado pela própria Lei Maior.

## 3.2 Regulamentação por Lei Complementar

Conforme Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 212), os dispositivos imunizantes são autoaplicáveis; no entanto, pelo que determina a Carta Magna, mais especificamente em seu artigo 146, II, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e, por consequência, as imunidades podem depender de requisitos contidos em lei inferior. É muito importante lembrar que a imunidade está constituída pela norma maior; portanto, quando o Poder Executivo declara ou não o preenchimento da situação e/ou dos requisitos exigidos, o ato é declaratório, não constitutivo e vinculado, e a lei, competente para regular requisitos de acesso à imunidade, a complementar.

E ainda, sendo a imunidade uma limitação, deverá encontrar sua regulamentação em lei complementar, pois caso fosse por lei ordinária, a origem constitucional seria afetada e os requisitos acabariam por não ser iguais e obrigatórios para todas as ordens de governo.

É permitido à lei complementar “[...] regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, devendo “restringir-se a explicitar o que está implícito na Constituição...”, ou seja, a lei complementar deverá ater-se aos “aspectos formais”, apontando “[...] medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo.” (CARRAZZA, 2004, p. 691).

Aires Fernandino Barreto salienta que

Temos por certo que o art. 14 do CTN respeita as balizas postas pela Constituição, o que implica também a conclusão de que, qualquer norma diversa (lei ordinária, decreto, portaria etc etc), que venha a estabelecer outros requisitos ou condições, será inconstitucional. (BARRETO In MARTINS, 1998, p.174)

Há de se lembrar, de acordo com o autor, que houve entre a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional o fenômeno da recepção, existindo lei complementar reguladora das imunidades com normas recepcionadas pelo novo ordenamento jurídico. (MARTINS, 2001, p. 211).

Confirmando a função da lei complementar, reforça-se que, por haver uma grande quantidade de tributos, em que as competências são exercidas por entes políticos diferentes, é necessário que haja uma uniformidade de norma geral a todas as esferas de poder para o direito tributário. (AMARO, 2003, p. 153.)

Para Aliomar Baleeiro (1997, p. 228), a imunidade é ampla e imediata, como já visto no item 2, daí a ideia de que o legislador complementar ou ordinário, ou o aplicador não podem restringi-la, salvo sob a autorização da própria Constituição.

Roque Antonio Carrazza afirma veementemente a impossibilidade de mesmo uma Emenda Constitucional anular ou restringir as situações de imunidade, contempladas na Lei Maior.

Lamentavelmente, a EC de 173.93, ferindo cláusulas pétreas (porque fez tábua rasa do princípio federativo e atropelou direitos inalienáveis de contribuintes), estabeleceu, em seu artigo 2º, § 2º, que o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira não precisaria obedecer ao disposto no art. 150, VI, da CF.

Buscando fundamento de validade neste dispositivo da EC n. 3/93, a Lei Complementar n. 77/93 realmente determinou a incidência do tributo no mesmo exercício financeiro (art. 28), além de ter mandado desconsiderar as imunidades previstas no art. 150, VI, da CF (arts. 3º, 4º e 8º).

Nossas esperanças no sentido de que o Poder Judiciário, quando invocado, fulminaria tais irremissíveis inconstitucionalidades

acabaram se confirmando com a decisão, por maioria de votos, do Supremo Tribunal Federal na ADIn 939-7 (rel. Min. Sydney Sanches). Nesta decisão ficou consignado: “(...) é inconstitucional, também, a Lei Complementar n.77, de 13.7.93, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’, e ‘d’, da CF (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC n.77/93)” (DJU 18.3.94, p. 5.165). (CARRAZZA, 2004, p. 663).

Com o devido acatamento, sufraga-se o voto vencido do Min. Marco Aurélio, que declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 2º e seus parágrafos da mesma Emenda Constitucional e, conseqüentemente, de toda a Lei Complementar n. 77/93, que nela buscou respaldo de validade.

Portanto, a imunidade tributária, sendo garantia constitucional, com objetivo determinado de proteger várias outras garantias, não poderá, por qualquer lei, ter sua aplicação restrita.

Os aspectos subjetivos dos operadores dos bens imunes, delineados pela Receita Federal na Instrução Normativa nº71/200, não poderiam condicionar o gozo de uma imunidade objetiva como a dos livros, jornais e periódicos. Nesse sentido, entende o Tribunal de São Paulo:

As imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição.

[...]

Irrelevante, assim, as qualificações pessoais das entidades que operam com livros, jornais e periódicos, na medida em que essa imunidade é objetiva, não podendo onerar os próprios objetos, excluídos da tributação pela Constituição. (8ª. Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação

Cível n. 28.579-5/4, Desembargador Designado Dr. Celso Bonilha, 16/12/1998.

### E dispostas as palavras em Mandado de Segurança:

Por outro lado, a Instrução Normativa ao vincular os aspectos pessoais dos sócios pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores às pessoas jurídicas que operam com os objetos imunes, conflita com os artigos [...] e o 596 do Código de Processo Civil, que consagram o princípio da despersonalização da pessoa jurídica, in verbis:

Art. 596 – CPC – Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei [...] (Mandado de segurança n. 2002.34.00.000071-8. 2ª. Vara Federal de Brasília. DJ:27/12/2001).

Veja-se o teor da decisão de Mandado de Segurança, interposto na Seção Judiciária de Brasília:

Pelo exposto e transcrito, *DEFIRO O PEDIDO DE LIMINAR* para, apenas e tão-somente, determinar à autoridade impetrada que se abstenha “*de praticar qualquer ato emergente da Instrução Normativa n. 71/2001, susceptível de embarçar ou de impedir a livre fruição, pelos associados da Impetrante, da imunidade tributária assegurada pelo art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, nas operações que vierem a realizar com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, especialmente o previsto no artigo 1º da assinada Instrução Normativa*”, tal como posto no item “b” do pedido. Int. Of. Após, à livre distribuição. Brasília (DF), 27 de dezembro de 2001. (Juiz Federal Substituto Plantonista – Cleberson José Rocha. (Mandado de seguran-

ça n. 2002.34.00.000071-8. 2ª. Vara Federal de Brasília. DJ: 27/12/2001).

## 4 Considerações finais

Pode-se concluir que a Instrução Normativa 71/2001, ao condicionar indiretamente o exercício da imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos a uma demonstração de inexistência de antecedentes negativos fiscais dos estabelecimentos operadores do papel imune ou de seus sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores e impor multa a quem não realizar a declaração de papel imune, viola um direito garantido constitucionalmente pelo artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

É ilegal, na medida em que fere o princípio da legalidade, pelo qual não é possível exigir que se faça ou se deixe de fazer algo, senão em virtude de lei.

O princípio da imunidade tributária está implícito em nossa Carta Magna, pois integra um de seus principais valores, objetivando a segurança aos contribuintes por meio de garantia constitucional. (CARRAZZA, 2004, p. 657-658).

E ainda:

A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar [...] A CF veda expressamente determinada tributação? Logo, é imunidade!

A lei reproduz texto sobre imunidade é totalmente inócua. Se restringi-la, será inconstitucional. Se alargá-la, a ampliação corresponderá a uma verdadeira isenção. (CASSONE, 1993, p. 85)

Confirma-se, portanto, a ideia de inconstitucionalidade das instruções normativas e da Medida Provisória, visto que ambas, por si sós, não podem criar obstáculos ou condições para que os contribuintes com direito constitucionalmente adquirido sejam beneficiados pela imunidade tributária.

Além de inconstitucional e ilegal, a previsão da DIF-Papel Imune e da punição por não entrega inviabiliza, em muito, o desenvolvimento de empresas gráficas e editoras de médio e pequeno portes que necessitam utilizar empregados apenas para trabalhar com o sistema criado pela Receita Federal e suas exigências, ou seja, um aumento de custo e tempo para empresas emergentes, num mercado financeiro tão competitivo, causa a violação ao princípio da livre iniciativa, pois pode até inibir o investimento de empresas do ramo, o que, por consequência, suprime, por completo, objetivos da imunidade como a diminuição do custo do material literário para torná-lo mais acessível à população.

Tal inviabilização também impede que se concretizem as garantias postuladas na aplicação da imunidade tributária em comento, como liberdade de manifestação de pensamento, da livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento.

No que se refere à proteção do objetivo da imunidade tributária em viabilizar garantias constitucionais, a jurisprudência aqui acostada comprova tal preocupação; entretanto, por não haver, até o momento, qualquer arguição do Supremo Tribunal Federal acerca da aqui demonstrada inconstitucionalidade da DIF-Papel Imune, são necessários um amadurecimento e uma conscientização para interromper tamanha ilegalidade e violação à Constituição Federal.

## **The unconstitutionality of dif-immune paper**

The tax immunity foreseen in the article 150, VI, “d” of the Federal Constitution, doesn’t allow the taxation of operations with paper

destined to the impression of books, newspapers and magazines, in the intention of guaranteeing the thought, press and expression freedom. The IRS edited the Normative Instruction 71/2001, for the which declaration of fiscal immunity of all companies is demanded that they operate with the immune items, so that they obtain the reach of the immunizing norm, under penalty. Although it is illegal, because nobody is forced to do or to leave of doing something except because of law; and it is also unconstitutional, since it makes unfeasible the tax immunity and, according to the Constitution, the normative competent to regulate concerning tax immunity is the complementary law. The imposition of the IRS makes unfeasible the reach of the immunizing norm and it decreases the free initiative for the companies of the graphic and editorial branch.

**Key words:** Declaration. Immunity. Paper. Unconstitutionality.

## Referências

- AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 153–354.
- BALEEIRO, A. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997. p. 228–36.
- CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 247 – 700.
- CARVALHO, P.B. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.
- CASSONE, V. *Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1993. p. 85–128.
- COELHO, S. C. N.; DERZI, M. A. M.; THEODORO JUNIOR, H. *Direito Tributário Contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004. p. 210.
- \_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense. 1996, p. 304.
- ICHIHARA, Y. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas. 2000. p. 286.
- LEONEL, M. Papel imune: não compensa sonegar. Disponível em: [www.ksronline.com.br](http://www.ksronline.com.br). Ano: 2004. Acesso em: 20 abr. 2006.

MARTINS, I.G.S. (Coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: *Revista dos Tribunais*. Nova Série 4. 1998. p.174–210.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 211 – 338.

MACHADO, H.B. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87–110.

ROSA JUNIOR, L. E. F. *Manual de Direito financeiro e Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Renovar. 1996. p. 289-298.

▼ recebido em set. 2008 / aprovado em dez. 2008

**Para referenciar este texto:**

ROSÁRIO, L.; DALLAZEM, D. A inconstitucionalidade da dif-papel imune. *Prisma Jurídico*, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 223-242, jan./jun. 2009.