
A TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS: AINDA O PROBLEMA DA IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO

Maria José Crepaldi Ganancio LIBERATI¹

Valter José Crepaldi GANANCIO²

Ana Laura Teixeira MARTELLI³

RESUMO: Este artigo analisa o instituto constitucional da imunidade, instrumentalizado pelo Direito Tributário para a consolidação dos Direitos Fundamentais como a liberdade, a igualdade e a solidariedade, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A imunidade tributária dos livros eletrônicos e os impressos em papel possuem fundamentos políticos e culturais que garantem o direito à educação e facilitam seu acesso à toda a população, embora ainda exista polêmica quanto à proteção tributária dos e-books.

Palavras Chave: Imunidade Tributária. Direitos Fundamentais. Livro Eletrônico. e-book.

INTRODUÇÃO

O artigo 150, VI, 'd', da Constituição Federal proíbe as pessoas políticas de instituírem impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Esta questão da imunidade constitucional, concedida por este artigo aos livros é polêmica quando se estende aos livros eletrônicos.

A polêmica ocorre porque em 1988, quando a Constituição Federal foi escrita, a tecnologia não estava tão avançada e sequer existiam os livros eletrônicos, nem internet no Brasil.

Assim, para parte da doutrina, o legislador não incluiu a imunidade aos livros eletrônicos, somente aos livros impressos.

¹ Graduanda do 5º ano de Direito das Faculdades Integradas "Antonio Eufrásio de Toledo" de Presidente Prudente/SP. Mestre em Educação, UNOESTE (2003). Bacharel em Análise de Sistemas, PUC Campinas (1981). Especialista em Tecnologia da Informação, UNESP (2002). Professora de Tecnologia da Informação na Unoeste desde 2001. email: mjliberati@unoeste.br.

² Graduando do 5º ano de Direito das Faculdades Integradas "Antonio Eufrásio de Toledo" de Presidente Prudente/SP. Graduado em Engenharia Química pela UNICAMP. Especialista em Fabricação de Celulose, Economia de Empresas e Engenharia Sanitária. Atua como consultor ambiental. É membro do Comitê de Bacia Hidrográfica do Pontal do Paranapanema desde 1997. E-mail: crepa@stetnet.com.br.

³ Professora de Direito Tributário das Faculdades Integradas "Antonio Eufrásio de Toledo" de Presidente Prudente/SP. email: ana_martelli@unitoledo.br.

Mas, outra corrente doutrinária entende que a Constituição Federal deve ser interpretada amplamente, considerando a evolução da tecnologia e atribuindo a imunidade tributária aos livros eletrônicos.

Este artigo pretende contribuir para esclarecer esta questão.

A organização deste artigo apresenta-se da seguinte forma: a seção um oferece uma explicação sobre o papel que o Direito Tributário exerce para as garantias dos principais Direitos Fundamentais; a seção dois enfoca o dever de pagar tributos em contrapartida com o poder de tributar do estado; a seção três descreve os pilares fundamentais das imunidades tributárias; a seção quatro apresenta os fundamentos da imunidade dos livros impressos; a seção cinco discute os fundamentos da imunidade dos livros eletrônicos. Por fim, a seção seis conclui que a interpretação da norma da imunidade tributária dos livros deve alcançar também os e-books.

1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O Direito Tributário e a própria tributação exercem relevante papel na garantia e consolidação de vários direitos fundamentais, que possuem o seu exercício fomentado justamente por medidas de caráter tributário.

Os Direitos Fundamentais são valores superiores que orientam todo o ordenamento jurídico. Tais valores decorrem dos Direitos Humanos positivados na Constituição Federal.

O preâmbulo da Constituição Federal define como objetivos fundamentais da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, priorizando valores superiores como a liberdade, a igualdade e a solidariedade.

A liberdade geral disposta no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal é garantida no Direito Tributário pelo princípio da legalidade tributária firmada no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que impede ao Fisco exigir tributo sem lei, isto é, não obriga ninguém ao pagamento de tributo sem autorização legislativa.

Além disto, várias regras da imunidade tributária, oriundas da constituição Federal, garantem ao cidadão o pleno exercício das seguintes liberdades:

- a. *Liberdade religiosa*: imunidade dos templos de qualquer culto – artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal;
- b. *Liberdade de expressão e manifestação do pensamento* – artigos 150, VI, “d” e 155, § 2º, X, “d”, ambos da Constituição Federal;
- c. *Liberdade política* – artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal;
- d. *Liberdade sindical* – artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal;
- e. *Liberdade de locomoção* – artigo 150, V, da Constituição Federal.

Em relação ao Direito Tributário, a Constituição Federal estabelece e garante a igualdade nos seguintes casos:

- a. Tratamento igual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente: art. 150, II, da Constituição Federal;
- b. Respeito à capacidade tributária: artigo 145, § 1º, da Constituição Federal;
- c. Alíquotas progressivas para IPTU: artigo 156, § 1º, I e II, da Constituição Federal;
- d. Alíquotas progressivas para ITR: artigo 153, § 4º, I, da Constituição Federal;
- e. Imunidade de ITR para pequenos produtores rurais: artigo 153, § 4º, II, da Constituição Federal;
- f. Tratamento tributário diferenciado para microempresas: artigo 170, IX, da Constituição Federal;
- g. As contribuições de melhorias pela valorização do imóvel: art. 145, II, da Constituição Federal;
- h. As taxas calculadas conforme a utilização dos serviços: art. 145, II, da Constituição Federal.

A solidariedade é garantida pelo Direito Tributário, quando este decide sobre quem incidirão os tributos, fazendo a redistribuição de renda.

Uma justa distribuição de recursos pode ser chamada de justiça fiscal e o princípio da solidariedade depende da justiça fiscal.

Na prática da justiça fiscal devem ser observados valores como a equidade e a honestidade. A equidade é alcançada quando as receitas obtidas através dos tributos são repartidas de forma justa e a honestidade quando os recursos adquiridos são aplicados, de forma absolutamente honesta, visando o bem comum.

2 POR QUE PAGAR TRIBUTOS?

A finalidade do estado é o bem-estar da população, por isso, ele mesmo precisa preservar os Direitos Humanos.

Quando o Estado exerce seu poder de tributar, deve ter o cuidado, portanto, para não violar os Direitos Humanos.

A tributação nasce sob a reserva dos direitos fundamentais, pois o Estado é o garantidor dos Direitos Humanos.

Para atender às demandas sociais o Estado efetua várias despesas que devem ser pagas com as receitas públicas. Estas são adquiridas pelo pagamento dos tributos, dever imposto pelo Estado ao contribuinte⁴.

O tributo é a principal fonte de receita do Estado.

O poder de tributar encontra-se nos artigos 145, 153 e 156 da Constituição Federal,

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁴ Outros deveres como os de servir ao júri, prestar serviço militar e colaborar com a Justiça Eleitoral.

IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Mas, sua verdadeira origem está no rol dos Direitos Fundamentais sedimentados no artigo 5º, incisos XXII e XXIII da Constituição Federal de 1988, quando surge o dever de pagar tributos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXII - é garantido o direito de propriedade;
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Montesquieu (1996, p.223) já falava que “as rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente”.

Valadão (2001, s.p.) descreve que ao pagar os tributos o cidadão garante o respeito aos seus direitos e, acrescenta as palavras de um Juiz da Suprema Corte Americana, Oliver Holmes, que diz: “pagando tributos compra-se a cidadania”.

É importante conscientizar os contribuintes que, pagar tributo é um processo de construção da cidadania, de mudança social, que permite ao contribuinte exigir do Estado a contrapartida, o desempenho exemplar, na utilização do valor arrecado para o alcance de uma vida digna a todos e a garantia de seus direitos.

3 OS PILARES FUNDAMENTAIS DAS IMUNIDADES

A Constituição Federal possui alguns dispositivos que protegem determinadas situações da incidência de tributos.

Estas situações que necessitam de proteção tributária, dão origem a um instituto chamado de *imunidade*.

Etimologicamente, a palavra imunidade vem do latim, *immunitas*, *immunitatis*, que significa “liberação de executar serviço público ou obrigação”, que deriva dos vocábulos *immunis*, “livre, dispensado” e *munus*, “cargo, ofício, emprego”. Em português foi traduzido como “imunidade”, que a reforma ortográfica reduziu para “imunidade”. A significação do vocábulo, portanto, é ser ou estar livre de, dispensado de, resguardado de, ou contra, isento, incólume, liberado.

Assim, o vocábulo imunidade, aplicado especificamente ao Direito Tributário, significa que pessoas, bens, coisas, fatos ou situações deixam de ser alcançados pela tributação.

O instituto das imunidades, acrescido dos princípios constitucionais tributários formam o que se convencionou chamar de *limitações ao poder de tributar*.

Visando resguardar valores fundamentais a Constituição Federal impede que o ente competente para tributar o faça diante de determinada situação, instituindo as chamadas regras de competência negativa⁵. A natureza jurídica da imunidade, portanto, é regra de competência negativa.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão alicerçadas em dois pressupostos:

- a) A promoção, proteção e efetivação de um direito fundamental;
- b) O reconhecimento constitucional da ausência de capacidade contributiva.

Na verdade, as imunidades protegem os bens jurídicos de mais alto valor que estão inseridos na norma constitucional. Portanto, a Constituição Federal estabelece a incompetência dos entes públicos para legislarem sobre determinadas situações, com o intuito de exigirem tributos.

Os bens jurídicos protegidos são os pilares fundamentais das imunidades:

⁵ Regras de competência negativa: regras que proíbem a tributação.

a) a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal): a imunidade tributária promove o bem de todos, assegura o desenvolvimento e a capacidade das pessoas;

b) a redução das desigualdades sociais (art. 3º, IV, da Constituição Federal): ao promover a dignidade, as desigualdades sociais são reduzidas, pois melhoram as condições de vida da população e a mantém em níveis aceitáveis;

c) o direito à livre manifestação do pensamento (art. 5º, IX, da Constituição Federal): protege-se este bem jurídico quando são suprimidos os impostos dos livros, jornais, periódicos e papéis para impressão destes;

d) o direito à educação (art. 6º, da Constituição Federal): com a imunidade tributária dos livros, o conhecimento e a educação tornam-se acessíveis à população;

e) o acesso à cultura (art. 215, da Constituição Federal): facilita o acesso da população à cultura;

f) a promoção da ciência e da tecnologia (art. 218, da Constituição Federal): atribuindo imunidade ao trabalho intelectual e de pesquisa é garantido a reprodução e acesso a estes materiais, facilitando a propagação do conhecimento, o desenvolvimento da ciência e o surgimento de novas pesquisas e pólos tecnológicos.

Todos os pilares que fundamentam as imunidades tributárias são valores importantes, para a manutenção de um Estado que busca o bem estar social, a proteção dos direitos e liberdades do cidadão.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão (artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal), tem fundamento político e cultural, pois segundo Coelho (1996, p. 378), “filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate das idéias em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação”.

Esta imunidade está no ordenamento jurídico brasileiro desde a constituição de 1946, no artigo 31, V, letra ‘c’⁶.

Machado (2000, p. 227) entende que:

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

O objetivo da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão é proteger a liberdade de imprensa, diminuir os custos da produção, para que um número maior de pessoas consiga adquiri-los com preços mais acessíveis, facilitando o acesso à educação e a difusão da cultura.

Os livros que não visam a propagação do pensamento, como por exemplo, o livro de ata, o livro caixa, o livro razão, não recebem a proteção da imunidade.

5 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS ELETRÔNICOS

⁶ Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Os livros eletrônicos ou e-books são livros armazenados em CD's, DVD's ou outros meios eletrônicos. São livros digitais que podem ser lidos na tela de um computador ou I-Pad, Palm-top, celular, dentre outros.

Dentre as várias vantagens dos e-books destacam-se:

- a. Podem ser “carregados” rapidamente pelos usuários, por meio de “downloads” disponíveis na Internet;
- b. São de fácil manipulação e transporte;
- c. Durante a leitura é possível aumentar o tamanho da letra, fazer anotações ao longo do texto, pesquisar palavras;
- d. Possuem custo baixo;
- e. Muito adequado quando utilizado por crianças, pois são dinâmicos, captam a atenção e motivam o aprendizado.

Ao conceder imunidade tributária aos livros eletrônicos será cumprida a mesma finalidade social concedida aos livros comuns.

A interpretação de Carazza (2003, p. 688) ensina que o e-book:

É livro, pois, para fins de imunidade, qualquer objeto que transmita conhecimentos (idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias etc.), pouco importando se isto se faz por caracteres alfabéticos, por imagens, por sons, por signos Braille, por impulsos magnéticos.

Para o Ministro do STF Dias Toffoli, a imunidade tributária dos livros só vale para o livro impresso, pois a Constituição Federal, no artigo 150, inciso VI, 'd', só menciona o papel.

Ao dar provimento ao Recurso Extraordinário do governo do Rio de Janeiro contra acórdão do TJ/RJ que deu imunidade de ICMS à Editora Elfez Edição Comércio e Serviços, a qual publicou a Enciclopédia Jurídica Soibelman em CD para comercialização, o ministro invalidou a decisão da justiça fluminense.⁷

⁷ Íntegra do Acórdão disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-abr-03/imunidade-tributaria-livro-vale-edicao-impressa-toffoli>.

O STF, baseado em decisões anteriores sobre o tema, editou a súmula 657, para estender o benefício da imunidade a filmes e papel fotográfico utilizados na publicação de jornais e revistas.

Soibelman (2010, s.p.), autor da enciclopédia acima citada, argumenta:

Restringir a imunidade tributária ao papel, cuja produção ocasiona o desmatamento, mas crivar com ônus fiscal o que desonera a natureza e proporciona a pluralização da cultura de modo mais barato, rápido e acessível como são as edições eletrônicas, é algo cuja incoerência milita contra as necessidades do planeta e da humanidade.

Continua, o advogado Soibelman (2010, s.p.):

Na Constituição lê-se que é vedada instituição de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. “E” é uma conjunção aditiva. É, pois, como a gramática ensina, uma adição e não uma subordinação. Não há, portanto, pela dicção legal, uma limitação do termo livro ao papel, senão que simplesmente a lei estende a esse específico insumo a imunidade.

Para o citado autor, “se a imunidade é prevista para “livros e o papel destinado a sua impressão”, significa que a imunidade alcança o papel, mas não limita o livro ao papel. É o significado de livro o que deveria ter equacionado o STF”, e acrescenta ainda:

O STF não pode simplesmente passar por cima dessa questão aplicando a súmula 657 que cuida somente dos insumos e passar adiante com meras decisões monocráticas limitando-se a declarar que “essa é jurisprudência”, quando tudo o que se decidiu é sobre maquinários e não sobre o conceito de livro.

Niemayer (2010, s.p) comenta e elogia a opinião de Soibelman enfatizando que a difusão do conhecimento é a maior expressão de solidariedade:

Afinal, não pode haver maior e melhor expressão da solidariedade que trata o art. 3º, inc. I, da Constituição Federal, do que a difusão do conhecimento. E qual a forma hodierna mais adequada, mais rápida, de maior alcance, mais econômica e politicamente mais correta para difundir o conhecimento? Certamente o computador. Por meio do computador podemos armazenar uma quantidade de livros eletrônicos que exigiriam dezenas de milhares de metros cúbicos de espaço para uma biblioteca convencional, além da dizimação de dezenas de hectares de floresta densa para obtenção da celulose necessária ao fabrico do papel a ser utilizado nos livros convencionais que ocupariam prateleiras, não raro, também de madeira.

Os Tablets⁸ lançados pela Apple possuem como principal utilidade a leitura de livros. Não é possível ignorar uma mídia que pode armazenar grande quantidade de livros na palma da mão.

Quando o legislador constituinte conferiu a imunidade ao livro e ao papel utilizado para sua impressão, é porque na época era o único meio usado para promover o livro e disseminar o conhecimento através dele.

Com o avanço tecnológico, vários meios de divulgação do conhecimento são colocados à disposição da sociedade e devem ser considerados ao conceder imunidade tributária aos livros.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária, como norma constitucional, deve ser interpretada da forma mais ampla possível, para garantir a máxima efetividade.

Por isso a interpretação da norma de imunidade tributária dos livros deve ser ampliada para alcançar também os e-books.

Ao imunizar os livros da tributação, o legislador constituinte teve a intenção de torná-los acessíveis à população, de garantir a liberdade de manifestação do pensamento e viabilizar a educação e a democracia.

A interpretação restritiva à norma constitucional, para não imunizar os livros eletrônicos dos tributos, pode contrariar a nobre intenção do legislador e oprimir valores fundamentais do verdadeiro estado democrático de direito.

⁸ Tablet é um tipo de computador portátil, de tamanho pequeno, fina espessura e com tela sensível ao toque (touchscreen). É um dispositivo prático com uso semelhante a um computador portátil convencional, no entanto, é mais destinado para navegar na internet, para a leitura de livros, jornais e revistas, para visualização de fotos e vídeos, reprodução de músicas, jogos, etc. Definição disponível em: <http://www.significados.com.br/tablet>. Acesso: em 21 mar. 2013.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988 – Sistema Tributário**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p.378.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 227.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti Sgrilli. **A imunidade tributária dos e-books**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 509, 28 nov. 2004 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/5977>. Acesso em: 13 mar. 2013.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 688.

SOIBELMAN, Felix. **É incoerente taxar livro eletrônico**. Conjur: 16/03/2010. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico>. Acesso: em 21 mar. 2013.

NIEMAYER, Sérgio. **Difusão do conhecimento: a maior expressão de solidariedade**. Conjur: 16/3/2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico>. Acesso: em 21 mar. 2013.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de la Brède et de. **O espírito das leis**. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 223.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. **Direito Humanos e Tributação – Uma Concepção Integradora**. Brasília/DF: Revista Direito em Ação, v2, N1, Set/200, p.221-241. Disponível em: http://www.marcosvaladao.pro.br/pdf/DIREITOS_HUMANOS_TRIBUTACAO_UMA_CONCEPCAO_%20INTEGRADORA.pdf. Acesso: em 23/3/2013.

SEVEGNANI, Joacir. **A imunidade de taxa para a obtenção de certidão e o exercício do direito de petição**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/7994>. Acesso: em 23 mar. 2013.