

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FLAVIO AFONSO HERNANDEZ DE LIMA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS

CURITIBA

2017

FLAVIO AFONSO HERNANDEZ DE LIMA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2017

L732i

Lima, Flavio Afonso Hernandez de  
A imunidade tributária dos fonogramas e  
videofonogramas / Flavio Afonso Hernandez de Lima;  
orientador: Betina Treiger Grupenmacher. – Curitiba, 2017.  
117 p.

Bibliografia: p. 112-117.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do  
Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-  
graduação em Direito. Curitiba, 2017.

1. Imunidade tributária. 2. Direito tributário. 3.  
Fonogramas. 4. Gravações de vídeo I. Grupenmacher,  
Betina Treiger. II. Título.

CDU 336.2

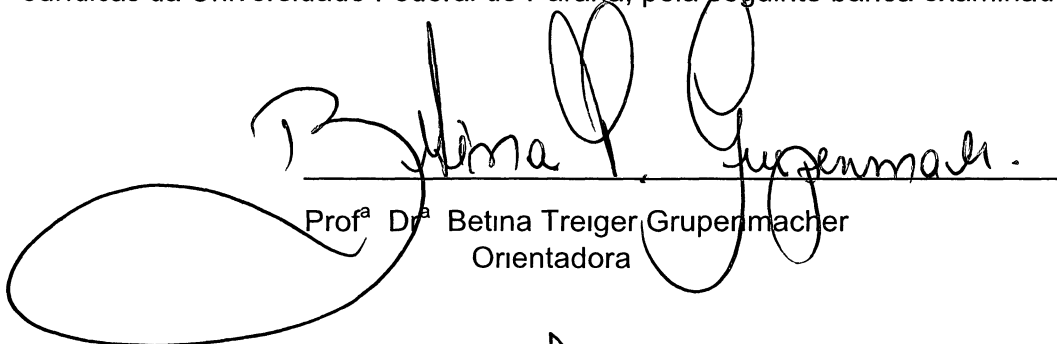
**Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná  
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas**

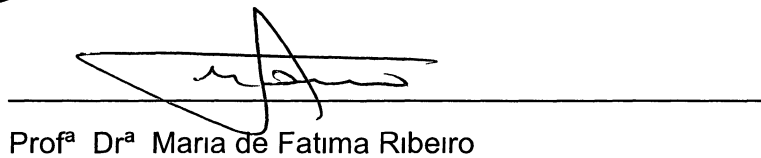
TERMO DE APROVAÇÃO

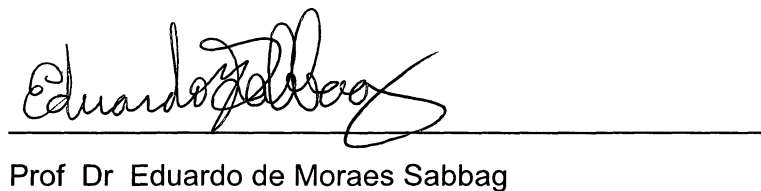
FLAVIO AFONSO HERNANDEZ DE LIMA

A IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado no Programa de Pos-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora

  
Profª Drª Betina Treiger Grupermacher  
Orientadora

  
Profª Drª Maria de Fatima Ribeiro

  
Prof Dr Eduardo de Moraes Sabbag

Curitiba, 30 de março de 2017

À Luciana, por tudo.

A Jorge Mali (*in memoriam*).

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa Luciana, pelo apoio e compreensão. Aos meus filhos, Francisco e Joaquim, pequenas-gigantes luzes da minha vida.

À minha professora e orientadora, Betina Treiger Grupenmacher, exemplo admirável de amor à docência, pela paciência com as minhas falhas e por mostrar-me os caminhos do saber jurídico.

Ao Dr. Rogerio Moreira Orrutea, por todas as lições jurídicas e de vida.

Aos professores Angela Cássia Costaldello, Cesar Antonio Serbena, Fabricio Ricardo de Limas Tomio, José Roberto Vieira, Katya Kozicki, Luís Fernando Lopes Pereira e Sérgio Said Staut Júnior, pelos excepcionais ensinamentos.

Aos amigos e colegas do programa de pós-graduação: Carlos Renato Cunha, Júlio Costa Rostirola Aveiro, Guilherme de Mello Rossini, Maurício Dalri Timm do Valle, Nayara Tataren Sepulcri, Ricardo Siqueira de Carvalho e Valterlei Aparecido da Costa, pela amizade e as frutíferas reflexões acerca do Direito Tributário.

Aos amigos Pricila Martins Carrano e Marcel Eduardo Cunico Bach, por todas as dicas de “veterano”.

A todos da secretaria do PPGD e da Biblioteca de Ciências Jurídicas, pelo sempre primoroso atendimento.

*Das palavras as mais simples. Das mais simples, a menor.*

*Sir Winston Churchill*

*We will we will rock you.*

*Queen*

## RESUMO

No sistema tributário nacional, a Constituição Federal distribui entre os entes federados competência para a instituição e arrecadação dos tributos, ao mesmo tempo em que estabelece limitações a essa competência. Entre essas limitações ao exercício da competência tributária, interessam a esta pesquisa as imunidades tributárias – que influem no desenho da competência legislativa tributária dos seus respectivos titulares, com o fim de preservar valores escolhidos pelo legislador constituinte através da não tributação de determinadas pessoas e circunstâncias. A escolha do objeto a ser imunizado deve ser norteadas por valores, princípios e garantias relevantes entre aqueles prestigiados pela Constituição Federal, de forma a se buscar o incentivo a certa atividade, pessoa ou região. Considerada essa multiplicidade de valores, o presente estudo atine ao fenômeno cultural, e, dentro do seu amplo espectro, sua manifestação pela música. Realizar-se-á o estudo da Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, que acrescentou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, instituindo a imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, verificando-se a pertinência de sua justificativa, sua eficiência na promoção da cultura, assim como sua constitucionalidade frente a princípios constitucionais tributários.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Fonogramas. Videofonogramas. Música.

## **ABSTRACT**

In the national tax system, the Federal Constitution distributes competence among the federated entities for the institution and collection of taxes, at the same time as it establishes limitations to this competence. Among these limitations to the exercise of tax jurisdiction, this research is interested in tax immunities - which influence the design of the tax legislation of their respective holders, in order to preserve values chosen by the constituent legislator through the non-taxation of certain people and circumstances.

The choice of the object to be immunized should be guided by relevant values, principles and guarantees among those honored by the Federal Constitution, in order to seek the incentive to a certain activity, person or region.

Considering this multiplicity of values, the present study addresses the cultural phenomenon, and within its broad spectrum, its manifestation through music.

The study of the Constitutional Amendment No. 75, dated October 15, 2013, which added item "e" to item VI of article 150 of the Federal Constitution, establishing tax immunity on music phonograms and video phonograms produced in Brazil, containing musical or lyric musical works of Brazilian authors and / or works generally interpreted by Brazilian artists, as well as the material supports or digital files containing them, verifying the pertinence of its justification, its efficiency in the promotion of culture, as well as constitutionality against constitutional principles of taxation.

**Keywords:** Tax immunity. Phonograms. Video phonograms. Music.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>TRIBUTAÇÃO E LIMITES</b> .....	12
2.1	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	17
2.2	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA JURÍDICA.....	27
2.2.1	Imunidade tributária como “princípio constitucional” .....	29
2.2.2	Imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada” .....	31
2.2.3	A imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária.....	33
2.2.4	Imunidade tributária como “limitação constitucional do poder de tributar” .....	35
2.2.5	A posição de Paulo de Barros Carvalho .....	36
2.3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO REGRA DE ESTRUTURA.....	43
2.4	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS RELATIVAS ÀS DIVERSAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	47
<b>3</b>	<b>SOBRE A CULTURA</b> .....	50
<b>4</b>	<b>A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013</b> .....	57
4.1	OS DEBATES LEGISLATIVOS .....	57
4.2	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL .....	63
4.3	A POTENCIAL (IN) EFICIÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL NA PROMOÇÃO DA INDÚSTRIA FONOGRAFICA BRASILEIRA.....	70
4.4	POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES DA IMUNIDADE MUSICAL NO ÂMBITO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL .....	76
4.5	A TRIBUTAÇÃO DA MÚSICA EM FORMATO DIGITAL .....	80
<b>5</b>	<b>A INCONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE MUSICAL</b> .....	87
5.1	A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.058 .....	92
5.2	DA INCONSTITUCIONALIDADE POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE.....	94

5.3	DA INCONSTITUCIONALIDADE POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO.....	97
5.4	A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	99
6	<b>PROPOSTA DE LEGE FERENDA.....</b>	<b>107</b>
7	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>110</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>112</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 traz diversas hipóteses de imunidade tributária espalhadas por seu texto. Não obstante as dezenas de Emendas Constitucionais que modificaram de alguma forma sua redação original, a Emenda Constitucional nº 75/2013 foi pioneira na alteração do rol do inciso VI, do artigo 150, que até então reunia somente as hipóteses de imunidades tributárias genéricas pensadas pelo Poder Constituinte Originário.

Essa Emenda Constitucional, chamada de “PEC da Música”, criou nova hipótese de imunidade tributária com o fim de vedar a incidência de impostos sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*”.

A eleição dos objetos imunizados deve coadunar-se com os valores passíveis de serem elevados ao *status* de imunidade tributária.

Nesse contexto, quais valores e princípios devem ser observados e sopesados na construção de uma norma de imunidade tributária que pretenda eleger objeto do fenômeno cultural – a música - a fim de se obter uma norma que atenda, na maior plenitude possível, a finalidade de uma norma de imunidade tributária?

No primeiro capítulo, serão abordados os temas referentes ao poder de tributar, à competência legislativa tributária e à limitação da competência tributária pelo instituto da imunidade tributária, especialmente no tocante à discussão doutrinária acerca da sua natureza jurídica.

Após, no segundo capítulo, traçar-se-á um panorama sobre a cultura, valor que se encontra no cerne da imunidade musical.

O terceiro capítulo é dedicado a uma análise da imunidade tributária musical, partindo-se dos debates travados tanto na Câmara dos Deputados, quanto no Senado Federal, até se chegar à promulgação da Emenda Constitucional nº 75/2013. Ato contínuo, o texto da imunidade tributária será desmembrado e analisado em partes, para que se elucidem os vários significados de cada uma, tendo em vista sua especificidade. E, ainda nesse capítulo, far-se-á uma análise

empírica da evolução do mercado da música, tanto brasileiro, quanto internacional, a fim de se concluir acerca da efetividade da imunidade musical frente a tributação do produto musical. Será visto também, em tópico exclusivo, sobre a tributação dos arquivos em formato digital, formato que tem rapidamente tomado conta do mercado, especialmente pelos serviços de *streaming*. Ressalte-se que será dada ênfase a dados atinentes aos fonogramas musicais. Porém, as conclusões são aplicáveis igualmente, no que couber, ao videofonogramas.

Já no quarto capítulo, tratar-se-á sobre a inconstitucionalidade que se vê na imunidade musical tal como posta a sua atual redação, mediante análise sob o crivo do princípio da isonomia ou igualdade tributária, bem como do princípio da não-discriminação tributária, em razão da origem ou destino.

Por fim, no quinto capítulo, sugerir-se-á uma proposta *de lege ferenda*, ou seja, uma sugestão de redação para a imunidade musical que entendemos ser suficiente para o seu desiderato de estímulo à cultura, bem como que também a isentaria dos vícios de inconstitucionalidade que se enxerga na sua redação original.

Além disso, vislumbra-se uma incompatibilidade entre a intenção do legislador – que se entende ser, de forma imediata, a proteção da indústria nacional no segmento musical -, e o instrumento por ele escolhido para tanto: a imunidade tributária, diante do teor do debate legislativo, no qual a contrafação de CDs e DVDs, além do *download* não autorizado de arquivos digitais, comumente conhecida como “pirataria”, foi o motivo dominante eleito para se considerar a imunidade tributária como fator decisivo para a diminuição do preço do produto musical legítimo e, assim, fortalecer a indústria musical brasileira, relegando o incentivo à cultura a uma consequência mediata, secundária, tudo a ser sopesado no presente trabalho.

## 2 TRIBUTAÇÃO E LIMITES

O Estado necessita arrecadar receitas para a consecução dos fins a que se propõe, mormente o atendimento das necessidades públicas, objetivando a realização do bem comum. Kyioshi Harada entende que a noção de bem comum é difícil e complexa, conceituando-o como “[...] um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais.”<sup>1</sup>

Ainda no dizer de Kyioshi Harada, no desenvolvimento das atividades que visam à realização do bem comum, o Estado, antigamente, “[...] valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desenvolvimento de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados na guerra”. Já o Estado moderno substituiu “[...] esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum.”<sup>2</sup>

Daí esse autor conceituar a atividade financeira do Estado “como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiro necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.”<sup>3</sup> No mesmo sentido, Regis Fernandes de Oliveira: “A atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas.”<sup>4</sup>

Esclarece Aliomar Baleeiro que “Necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, que lhe dá o colorido inconfundível.”<sup>5</sup>

Porém, o crescimento do Estado foi acompanhado por um aumento também de demanda, quantidade e complexidade das suas finalidades no tocante à realização desse bem comum.

---

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 3.

<sup>2</sup> Idem, p. 4.

<sup>3</sup> Idem, ibidem.

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 157.

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 4-5.

De fato, Kyioshi Harada assevera que essas necessidades são inúmeras e de variadas espécies, bem como apresenta extenso rol de exemplos, tais como a construção de edifícios públicos, aeródromos, hospitais, pontes, praças e viadutos; abertura de ruas, avenidas, e rodovias; manutenção dos serviços de transportes e comunicações; preservação e conservação de monumentos históricos e artísticos; prestação jurisdicional; assistência social; previdência social; saúde e higiene; educação e cultura, entre uma infinidade de serviços.<sup>6</sup>

Leciona Marçal Justen Filho que enquanto alguns serviços públicos são custeados por taxas, há aqueles que podem ser explorados pelo particular, não se sujeitando ao regime tributário, mas aos parâmetros do mercado.<sup>7</sup> Destaca, porém, que existem atividades fundamentais que não são suscetíveis de “privatização”, configurando, de fato, um distinto núcleo de atividades tidas por fundamentais. São elas: “[...] em primeiro lugar, as funções políticas e governamentais, relacionadas à atribuição pela Nação ao Estado de certas competências essencialmente relacionadas com as instituições políticas”<sup>8</sup>; e, em segundo lugar, tem-se os serviços públicos em sentido amplo, “[...] relacionados com a dignidade da pessoa humana e que têm de ser desenvolvidos independentemente de qualquer remuneração. É o caso das atividades relacionadas à seguridade social, à educação, etc.”<sup>9</sup>

Complementa o autor que “O ‘custo’ dessas atividades é enfrentado especialmente através do sistema tributário. Os recursos necessários à manutenção do aparato estatal e desses serviços públicos fundamentais são obtidos precipuamente por via de impostos e contribuições especiais”.<sup>10</sup>

Não obstante, tendo em vista que há uma impossibilidade financeira de se atender a toda demanda, faz-se necessário com que seja feita uma seleção e eleição do que se atender – entre as necessidades coletivas<sup>11</sup> -, o que passa pelo crivo da discussão política até que culmine na sua formalização por meio de

<sup>6</sup> HARADA, Kyioshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 4.

<sup>7</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998, p. 220

<sup>8</sup> Idem, ibidem.

<sup>9</sup> Idem, ibidem.

<sup>10</sup> Idem, ibidem.

<sup>11</sup> Assim conclui KYIOSHI HARADA: “Dessa forma, tudo aquilo que incumbe ao Estado prestar em decorrência de uma norma jurídica, de natureza constitucional ou legal, configura necessidade pública, que não se confunde com necessidade coletiva. Em outras palavras, necessidade pública é aquela de interesse geral, satisfeita sob o regime de direito público, presidido pelo princípio da estrita legalidade, em contraposição nos interesses particulares ou coletivos, satisfeitos pelo regime de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade”. *In Direito financeiro e tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 5.

legislação constitucional e infraconstitucional, a servir de baliza para o agir estatal. Por isso, no dizer de Aliomar Baleeiro, “A necessidade torna-se pública por uma decisão dos órgãos políticos”<sup>12</sup>.

Traçadas algumas linhas sobre a despesa pública, passa-se a breves noções sobre a receita pública.

No Direito Financeiro – que estuda a atividade financeira do Estado -, a receita pública pode ser conceituada como “[...] a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”<sup>13</sup>

É costumeira a classificação das receitas públicas em *extraordinárias e ordinárias*; e em *originárias e derivadas*. No primeiro caso, esclarece Aliomar Baleeiro que a classificação se dá “[...] segundo um critério de regularidade ou relativa periodicidade, pois as primeiras padecem de caráter mais ou menos esporádico, ou pelo menos, inconstante, e, não raro, excepcional”.<sup>14</sup>

A segunda classificação é a que mais interessa. Ainda de acordo com Aliomar Baleeiro, as receitas *originárias* ou de economia privada ou de Direito privado são aquelas atinentes às rendas providas por bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que realiza sua exploração de forma semelhante aos particulares, “[...] sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios.”<sup>15</sup> E completa o autor: “A essas receitas corresponderia a noção de ‘preços’.”<sup>16</sup> Por sua vez, as receitas *derivadas* ou de economia pública ou de Direito Público, são “caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação – contam-se os tributos e as penas pecuniárias, em resumo, rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade.”<sup>17</sup>

Da classificação das receitas públicas, ressaltamos uma do rol da espécie de receitas derivadas: os tributos.

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 5.

<sup>13</sup> O Conceito é de ALIOMAR BALEEIRO. *In* **Uma Introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 152.

<sup>14</sup> Idem. *Ibidem*.

<sup>15</sup> **In Uma Introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 152.

<sup>16</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>17</sup> Idem, p. 152-153.

De fato, como ressalta Betina Treiger Grupenmacher, “Uma das manifestações mais marcantes do poder soberano do Estado concretiza-se na faculdade que tem este ente público, com poderes de supremacia sobre os particulares, de interferir em seu patrimônio, através da instituição de tributos destinados ao custeio da sua atividade pública.”<sup>18</sup>

Voltemos, pois, ao início da cadeia de eventos que culmina com o ato de tributar o particular com vistas ao financiamento para o atendimento das necessidades públicas.

Era mais comum a doutrina constitucionalista classificar as Constituições, dentre outras, quanto à extensão, *concisas* (*breves, sumárias, sucintas, curtas, etc.*) e *prolixas* (*analíticas, regulamentares, longas*). Segundo Paulo Bonavides, uma Constituição *concisa* deve abranger somente o que se considera matéria constitucional em sentido estrito. Dessa forma, “[...] abrange apenas os princípios gerais ou enuncia regras básicas de organização e funcionamento do sistema jurídico estatal, deixando a parte de pormenorização à legislação complementar ou orgânica [...]”.<sup>19</sup> Quanto às Constituições *prolixas*, salienta o autor serem aquelas que tratam de matéria com natureza alheia ao direito constitucional propriamente dito, tais como minúcias de regulamentação, que melhor estariam inseridas em leis complementares, ou ainda regras ou preceitos que pertenciam ao campo da legislação ordinária e não do Direito Constitucional, “[...] em cuja esfera entram apenas formalmente, por arbítrio do legislador constituinte, para auferir garantias que só a Constituição proporciona em toda a amplitude.”<sup>20</sup>

Leciona J. J. Gomes Canotilho que essa distinção não tem justificção científica, sendo ainda mencionada por alguns autores que criticam as Constituições longas. Assevera que “[...] Pouco ou nenhum interesse apresenta tal dicotomia a não ser, talvez, para se recordarem dois paradigmas de *legiferação constituinte* experimentados pelo constitucionalismo.”, concluindo que “[...] o caráter longo não é uma opção; é um resultado da compreensão da lei fundamental como lei material

---

<sup>18</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.35.

<sup>19</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 91-92.

<sup>20</sup> Idem, *ibidem*.

fundamental de um *Estado supervisor* de uma sociedade pluralista e complexa.”<sup>21</sup>

O Poder Constituinte Originário brasileiro optou pela elaboração de uma Constituição extensa, que regula – muitas vezes com grande minúcia – várias matérias atinentes ao ordenamento jurídico nacional. Isto ocorre também no que tange à regulamentação jurídica do denominado Sistema Tributário Nacional, o que configura um diferencial em termos de Direito Comparado, bem como uma diminuição da liberdade do legislador ordinário.

Ensina Marçal Justen Filho que

Enquanto no estrangeiro o sistema tributário é constituído em nível infraconstitucional, a Constituição brasileira alberga um minucioso e complexo conjunto de princípios e regras tributários. As Constituições dos demais países contêm uns poucos dispositivos de natureza tributária. Remetem à lei ordinária (ou, mesmo, a atos administrativos) o desenvolvimento do sistema tributário. No Brasil, a situação é totalmente distinta. A Constituição contempla centenas (ou milhares) de dispositivos tributários. Há um ‘*estatuto constitucional do contribuinte*’, construído a partir do conjunto de limites à competência tributária.<sup>22</sup>

Ou seja, encontram-se na Constituição Federal, com elevado grau de detalhamento, normas que expressam princípios de Direito Tributário, outras que enumeram as espécies de tributos, outras que descrevem seus respectivos arquétipos, sua distribuição entre os diversos entes políticos para que sejam instituídos – ou seja, as normas de competência tributária - assim como outras que

<sup>21</sup> CANOTILHO, J. J. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 216-217 (o destaque pertence ao original).

<sup>22</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998, p. 216-217.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que “O estudo de Direito Comparado ofereceu-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição redigida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo Ataliba na sua obra *Sistema constitucional tributário brasileiro*. E a profusão de comandos relativos à tributação mereceu registro de Aliomar Baleeiro, que separou mais de cem regras tributárias insertas no texto de nossa Carta Magna. In **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 155-156.

tratam sobre as limitações ao poder de tributar e, ainda, as que preveem a repartição das receitas tributárias.<sup>23</sup>

Desse cabedal de normas, interessam no momento as que definem a competência tributária.

## 2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A ordem jurídica inaugurada pela Constituição Federal de 1988 manteve o Estado na forma de uma Federação.

Na Federação, ocorre uma associação institucional de Estados, que origina um novo Estado – o Estado Federal - diverso dos Estados-membros que o compõem. Os Estados-membros não perdem sua personalidade jurídica, mas sim algumas de suas prerrogativas - entre elas a *soberania* - em prol da União.

Não obstante, os Estados-membros, se não mais detêm soberania – uma vez que sua atuação observará os limites impostos pela Constituição - possuem *autonomia*, esta compreendida, como explica José Afonso da Silva, como “*governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal*”, que se assenta em “dois elementos básicos: (a) na *existência de órgãos governamentais próprios*”, cuja forma de seleção e investidura independem dos órgãos federais, e “(b) na *posse de competências exclusivas*, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido”<sup>24</sup>.

O Brasil é um Estado Federal formado pela União, os Estados-membros, e a particularidade de também integrá-lo os Municípios e o Distrito Federal, aos quais a Constituição Federal também atribuiu autonomia.

---

<sup>23</sup> No dizer de Humberto Ávila: “A Constituição Brasileira tem, diferentemente da Lei Fundamental Alemã, um título específico (Título VI: tributação e orçamento, arts. 145 a 169) que regula tanto o “Sistema Tributário Nacional” (Capítulo I: arts. 145 a 162) quanto as “Finanças Públicas” (Capítulo II: arts. 163 a 169). Dessas disposições constitucionais resulta uma estrutura específica do sistema: as normas que regulam pormenorizada e profundamente a relação tributária estão organizadas em um sistema externo e separadas das finanças públicas; essas normas ocupam-se expressamente de questões tributárias. A determinação de um ordenamento constitucional formulado especificamente para um âmbito material faz com que o Direito Tributário (e Financeiro) Brasileiro tenha seu fundamento (embora não exclusivo) na própria Constituição: os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar e as regras de competência da União, dos Estados e dos Municípios estão dispostas na própria Constituição”. In **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 107.

<sup>24</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102.

Considerando-se a evolução histórica da federação brasileira, na Constituição de 1824 foi adotada a forma unitária de Estado, modelo que vigorou até a proclamação da República Federativa, em 15 de novembro de 1889. A próxima Constituição, de 1891, consagrou a forma federativa de Estado, fortemente inspirada no direito norte-americano, que passou a ser adotada por todas as Constituições que se seguiram. Para Hely Lopes Meirelles, a Constituição Federal de 1988 corrigiu falha de suas antecessoras ao integrar o Município na Federação (artigos 1º e 18), ampliando a autonomia municipal nos aspectos político, administrativo e financeiro, com poderes para elaborar sua lei orgânica, eleger prefeitos, vice-prefeitos, rendas próprias para prover serviços locais, competência privativa para legislar sobre assuntos de interesse local (artigo 30, I), bem como ampliação da competência impositiva tributária (artigo 156) e aumento na participação dos impostos partilhados (artigos 158 e 159, § 3º), concluindo que diante dessas atribuições não se pode mais sustentar ser o Município uma entidade meramente administrativa.<sup>25</sup>

Nessa esteira a posição de Aires. F. Barreto ao concluir que “Em resumo, o Município é autônomo e recebe suas competências diretamente da Constituição. Dada a sua posição de pessoa política, está situado no mesmo altiplano da União e dos Estados”.<sup>26</sup>

Em sentido contrário, José Afonso da Silva entende que o fato de uma entidade territorial ter autonomia política não significa necessariamente que integre o conceito de entidade federativa. Para o autor, não há federação de Municípios, mas apenas federação de Estados, e sim essenciais ao conceito e federação. Aduz que os Municípios continuam a ser divisões dos Estados pois: a) a intervenção nos Municípios é da competência dos Estados, o que mostra ainda serem vinculados àqueles; b) a criação, incorporação, desmembramento e fusão dos Municípios são

---

<sup>25</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed., atualizada por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 44-46.

<sup>26</sup> Assim o raciocínio do autor: “Por autonomia municipal pode-se entender a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente. [...]”

Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, eleição de seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local. [...]

Dada a posição de paridade do Município com os demais entes político-constitucionais, nenhuma norma federal ou estadual pode constrangê-lo. Não pode o governo federal, assim como não o podem os governos estaduais, imiscuir-se no âmbito da competência municipal. [...]”. In BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 9-11.

feitas por lei *estadual*, no período determinado por lei complementar federal (artigo 18, § 4º).<sup>27</sup>

Apesar do entendimento do prestigiado constitucionalista, preferimos a doutrina no sentido de que o Município deve ser considerado como ente federativo. Apesar dessa inclusão ser uma particularidade da federação brasileira, aos Municípios foram atribuídas competências políticas exclusivas, sejam de governo, sejam, legislativas assim como lhes foram conferidas as mesmas autonomias que o foram à União e aos Estados. Por tudo isso, é de se reconhecer ao Município a característica de ente federativo, e não de mera divisão ou de ente administrativo dos Estados.

Para uma convivência entre esses entes políticos, a Constituição Federal prevê uma divisão entre eles das competências legislativas.<sup>28</sup>

Como decorrência, não há hierarquia entre os entes federativos acima mencionados, mas sim uma repartição de competências a ser observada e respeitada por cada qual. Observa Roque Antonio Carrazza, com base em lição de José Souto Maior Borges, que igualdade jurídica entre os entes políticos não significa que eles se confundem, mas que suas atribuições, não obstante diferentes, são “[...] feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na *Lex Major*.” Dessa forma, conclui o autor que as diferenças entre os entes políticos não residem nos níveis hierárquicos que ocupam, mas sim nas competências distintas que receberam da própria Constituição.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 479.

<sup>28</sup> Sempre preciso em seus comentários, assim assevera GERALDO ATALIBA acerca dessa natureza constitucional da discriminação dos campos de competência: “Ora, é intuitivo que, se aos próprios interessados ficasse a tarefa de acertarem entre si tal discriminação de campos de competência, os conflitos seriam infundáveis, e acordo jamais se realizaria e a insatisfação, concomitante e posterior ao processo, perturbaria a harmonia entre eles. Inviável seria, também, entregar a um deles a tarefa de proceder a tal distribuição o que, por diversas razões, em nada contribuiria para superar os problemas que exatamente se pretende ver resolvidos”. In **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 108.

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 170.

Complementa-se o ponto com a doutrina de Geraldo Ataliba, no contexto da Constituição de 1967: “Note-se que as três entidades interessadas – no Brasil – são juridicamente pacificadas, não estando subordinadas senão à Constituição. Na verdade, União, Estados e Municípios, no nosso regime constitucional, estão no mesmo plano de igualdade, extraindo os três, diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências”. In **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 108.

Podemos encontrar na Constituição Federal uma divisão, entre os entes políticos, de competências administrativas<sup>30</sup> e legislativas.

Em relação à competência legislativa, Paulo de Barros Carvalho as define como “[...] a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.”<sup>31</sup>

Os artigos 22 e 24 da Constituição Federal reúnem extenso rol de competência legislativa. Merece destaque o inciso I, do artigo 24, segundo o qual é de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário e financeiro, dentre outros.<sup>32</sup>

Entende, assim, que “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.<sup>33</sup>

Como ensina Alfredo Augusto Becker, “A análise da embriogenia do Estado demonstra que o Estado não é titular de um direito ao poder, mas o Estado é, por sua própria natureza, soberano, isto é, tem poder”. Assim, para ele, o poder é a capacidade de agir (força natural e racional) própria do Estado, que através desse poder cria a regra jurídica.<sup>34</sup>

É corrente a utilização dos termos competência tributária e poder tributário para se referir à prerrogativa dos entes federativos de criar tributos.

Trazendo extensa doutrina nacional e estrangeira, José Roberto Vieira leciona que a possibilidade de se instituir e exigir tributos tem sido denominada pela doutrina internacional de “poder” ou “potestade” tributária, bem como apontada sua estreita ligação com a noção de soberania, o que ocorre, da mesma forma, com parte da doutrina nacional. Prossegue no sentido de que, não obstante essa generalização, há de tempos doutrina contrária a essa conexão. Dela, extrai a dificuldade da conceituação do que seja “soberania”, que resulta em confusão ao se tentar explicar o “poder” tributário pela ideia de soberania, além da heterogeneidade

<sup>30</sup> Artigos 21 e 23 da Constituição Federal.

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 217 (grifo do autor).

<sup>32</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:  
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

<sup>33</sup> *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 217-218.

<sup>34</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 287.

do próprio conceito de “poder” tributário – diante da inexatidão de se admitir a convivência de funções e competências diversas na mesma categoria conceitual, o que tem origem em antigas e superadas doutrinas. Ensina que se atribui a Renato Alessi a separação da atividade estatal, antes indevida e genericamente reunida sob a expressão “poder” ou “potestade” tributária”, em dois momentos: um primeiro – abstrato ou primário -, em que a potestade tributária refere-se à expedição de normas jurídicas; e um segundo – concreto ou complementar -, atinente à atividade administrativa de aplicação concreta da norma que instituiu abstratamente o tributo. Ressalta que apesar da distinção, Alessi permaneceu com a ideia de função tributária como categoria unitária, cabendo a Gian Antonio Micheli incrementar, tratando, de um lado, da *Potestade Normativa Tributária* como a possibilidade de edição de normas jurídicas tributárias (atividade legislativa), e, de outro, da *potestade de imposição* como a possibilidade de aplicação dessas normas jurídicas tributárias (atividade administrativa). Menciona que a doutrina internacional, com variações terminológicas, seguiu caminho semelhante.<sup>35</sup>

Sobre a questão, Heleno Taveira Torres traz interessante estudo no sentido de que: “A noção do ‘poder tributário’ (poder de tributar, *power to tax*, *potere impositivo*, *pouvoir fiscal*) foi sempre acompanhada de uma terminologia excessivamente imprecisa e já se viu empregada em múltiplos sentidos”. Ressalta que enquanto alguns entendem que o “poder tributário” decorreria de um poder social e político *a priori* (fático), relativo à capacidade de exigência dos tributos, outros o compreendem como exercício da “soberania” estatal na determinação dos tributos.<sup>36</sup>

O autor prossegue afirmando que se deve a Hensel a melhor explanação da expressão “poder tributário”, “[...] compreendida como o poder geral do Estado aplicado à ‘tributação’, como atribuição de poderes aos entes estatais para o exercício de suas *competências*.”<sup>37</sup> Acrescenta que para Antonio Berliri, “o *poder de tributar* seria a capacidade de instituir normas jurídicas que digam respeito ao dever

---

<sup>35</sup> VIEIRA, José Roberto. **E, afinal, a Constituição cria tributos!** In: Heleno Taveira Tôrres (coord.). Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 610-618.

<sup>36</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 422.

<sup>37</sup> Idem, p. 423.

de pagar tributos ou de respeitar deveres tributários”;<sup>38</sup> considerava Berliri não apenas o ato que institui o tributo como sendo o exercício do poder de tributar, “[...] mas também todo tipo de atos legislativos relacionados com as diversas situações decorrentes da sua cobrança o tratamento do regime jurídico de cada uma de suas espécies.”<sup>39</sup> Então, arremata Heleno Taveira Torres que “Posta em conformidade com a Constituição material, o *poder de tributar equivale à totalidade das competências em matéria tributária*.”<sup>40</sup>

Entende Hugo de Brito Machado que cada uma das pessoas políticas tem sua competência tributária, que significa uma parcela do poder tributário. E, não obstante ressalte que o exercício dessa competência não é absoluto, acrescenta que:

Alguns preferem dizer, em vez de “limitações da competência”, “limitações ao *poder de tributar*” – e talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são, na verdade, impostas ao *poder de tributar*, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do *poder*, resulta a *competência*. Mas essa questão terminológica não tem grande importância, pelo menos em estudo ao nível deste *Curso*.<sup>41</sup>

Assim também a visão de Humberto Ávila:

A Constituição Federal atribui à União, aos Estados e aos Municípios o poder de tributar determinados fatos ou situações especificados nos artigos 153 a 156 e em outros dispositivos esparsos. A parcela de poder atribuída a cada Estado-membro para instituir tributos denomina-se *competência tributária*.<sup>42</sup>

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza assevera que “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há que se falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).”<sup>43</sup>

<sup>38</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 423.

<sup>39</sup> Idem, ibidem.

<sup>40</sup> Idem, ibidem.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 278.

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 591 (grifo do autor).

Para esse autor, em nosso País, cada uma das pessoas políticas não possui poder tributário – este entendido como manifestação do *ius imperium* do Estado -, mas sim competência tributária – esta uma manifestação da autonomia da pessoa política, determinada por normas constitucionais, concluindo que “Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana”, e tudo podia, inclusive no tocante à matéria tributária. Porém, com a promulgação da Constituição Federal, “o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*”, repartidas pela Constituição Federal entre os diversos entes políticos.<sup>44</sup>

Neste ponto, retoma-se a lição de Heleno Taveira Torres, para quem

A *soberania* na ordem interna é *poder constituído*, converte-se na forma de distribuição de competências, apto, por via de seus princípios e regras, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites demarcados constitucionalmente. Não há que se falar em exercício de soberania no plano interno do Estado, pois nenhum órgão está autorizado ao seu exercício integralmente.<sup>45</sup>

Em obra dedicada ao estudo da competência tributária, Tácio Lacerda Gama traz interessantes considerações sobre o assunto.

Ao se debruçar sobre as variações de sentido do termo competência tributária<sup>46</sup>, aduz que o termo “poder” apresenta uma variação semântica que evidencia várias formas de se usar e definir tal vocábulo, o que gera controvérsia. Segundo esse autor, limitando-se a três dessas formas, há os que equiparam a ideia de “poder” à de “competência”; há quem vincule um ao outro, em uma relação de gênero e espécie; e há, ainda, quem sustente a diferença das acepções, como a inadequação do termo “poder” ao discurso da dogmática jurídica.<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 591-592.

<sup>45</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 423.

<sup>46</sup> “Não por acaso, é consensual a opinião de que um termo polissêmico, inserido num discurso com pretensões científicas, deve ser substituído por outro mais preciso ou ter seu sentido elucidado”. In GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 191.

<sup>47</sup> Idem, p. 192-193.

No primeiro caso, ou seja, equiparando “poder” e “competência”, denomina-se “poder tributário” a faculdade de instituir, arrecadar e fiscalizar tributo, de acordo em as normas do Sistema Tributário Nacional.<sup>48</sup>

Já no segundo caso estariam aqueles que consideram o poder como gênero e a competência como espécie, ou de forma contrária, há quem considere a competência como o conjunto que teria entre os seus elementos o poder. Destaca, outrossim, que “Num caso e noutro, os dois termos convivem, porém como acepções distintas.”<sup>49</sup>

E, no terceiro e último caso, situam-se aqueles se opõe ao emprego dos termos “poder” e “competência tributária como convergentes. Tácio Lacerda Gama aponta na doutrina essa oposição: “poder tributário, no Brasil, a rigor não existe. O constituinte limitou-se a repartir competências tributárias.”<sup>50</sup>

Daí a observação no sentido de que se atribuir-se a ideia de faculdade ilimitada ao “poder”, a consequência é a de que a competência seja considerada distinta, vez que limitada.<sup>51</sup> É o pensamento de Roque Antonio Carrazza, como referido anteriormente.

Frente a todos esses argumentos, Tácio Lacerda Gama pergunta-se a quem assistira razão, ao mesmo tempo que conclui em resposta que “a todos e a nenhum”. Explica que é um caso de conflito verbal que se justifica por razões culturais, mas sem relevância conceitual<sup>52</sup>. E citando a lição de Torben Spaak, que analisando as expressões poder e competência, afirma que existem razões culturais na adoção de um termo ou outro, bem como que “é perceptível a maior incidência no uso da expressão ‘poder’ entre autores americanos e ingleses”, enquanto que “entre autores escandinavos, continentais europeus e latino-americanos, há preferência pelo uso do termo ‘competência’.”<sup>53</sup>

---

<sup>48</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 194. Acrescenta o autor que “Entre nós, muita gente pensou e pensa assim. Bastaria relacionar Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, com seu clássico ‘Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’, Misabel Abreu Machado Derzi, Amílcar de Araújo Falcão, e José Souto Maior Borges para atestar o uso corrente dessa expressão entre nós”. Idem, p. 194-195.

<sup>49</sup> Idem, p. 195.

<sup>50</sup> SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional. Parte Geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 74.

<sup>51</sup> Idem, p. 197.

<sup>52</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 198.

<sup>53</sup> Idem, p. 198.

Para Roque Antonio Carrazza, “[...] a competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”<sup>54</sup>

Por sua vez, entende Paulo de Barros Carvalho que “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”<sup>55</sup>

Na lição de Betina Treiger Grupenmacher,

Exercer a competência tributária significa criar abstratamente tributos, fazendo-o, via de regra, através de lei ordinária e, excepcionalmente, nas hipóteses fixadas no Texto Constitucional, através de lei complementar. É, portanto, exercer o poder de expedir normas genéricas e abstratas que instituem o dever de pagar tributo nas situações nelas descritas.<sup>56</sup>

E, para Heleno Taveira Torres,

Deter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras isentivas e, para os casos do seu descumprimento, a imputação de sanções ou controles.<sup>57</sup>

Dada a semelhança entre os conceitos, que encontra eco em parte expressiva da doutrina, observa Heleno Taveira Torres que “O sentido, portanto, é sempre o mesmo, a competência tributária consiste no exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos, na forma e extensão material definidas pela Constituição.”<sup>58</sup>

A competência tributária é, portanto, um tema exclusivamente constitucional. No dizer de Paulo de Barros Carvalho, “O Estudo da competência tributária é um

---

<sup>54</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 593.

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 218.

<sup>56</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 36.

<sup>57</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 424.

<sup>58</sup> Idem, p. 425.

momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional.”<sup>59</sup>

A competência tributária foi desenhada pelo Poder Constituinte, que repartiu de forma rígida o campo tributável entre as pessoas políticas, como forma de se manter a perspectiva federalista no sentido de se lhes garantir uma autonomia financeira e, como decorrência desta, as autonomias política, administrativa e legislativa.

E somente as pessoas políticas detêm competência tributária, uma vez apenas cada qual têm um Poder Legislativo próprio, sendo imprescindível a observância do princípio da legalidade na criação dos tributos. Daí a conclusão de que legislador é o destinatário imediato das regras de competência, que se acha assim impedido de expedir leis (em sentido amplo) que delas se afastem.<sup>60</sup>

Por fim, vale lembrar a separação de momentos entre criação do tributo, que se circunscreve ao seu respectivo processo legislativo do veículo introdutor da norma tributária, do momento posterior em que a lei encontra-se vigente, permitindo a sua incidência e posterior cobrança. Assim o entendimento de Roque Antonio Carrazza: “A competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo: esgota-se na lei. Depois que ela for editada, não mais se fala em competência tributária, mas sim em capacidade tributária ativa, que implica o exercício de uma atividade administrativa.”<sup>61</sup> E arremata: “Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.”<sup>62</sup> Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes: “[...] É de observar que a *competência tributária*, advinda da soberania, se concretiza com a decretação da norma jurídica tributária; as funções fiscais se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação.”<sup>63</sup>

Apresentada a competência tributária, não se pode olvidar o que já mencionado sobre o seu exercício não ser ilimitado, mas balizado por mecanismos previstos na Constituição Federal, consubstanciados em princípios e regras. Ou, no dizer de Humberto Ávila, “As limitações ao poder de tributar são uma espécie de

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 218.

<sup>60</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 591.

<sup>61</sup> Idem, p. 597.

<sup>62</sup> Idem, p. 595.

<sup>63</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 111.

várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais.”<sup>64</sup>

O mesmo autor leciona que “Toda norma constitucional pode, até certa medida, limitar direta ou indiretamente o poder de tributar”.<sup>65</sup> Esse raciocínio nos lembra que princípios e regras estão espalhados por todo o texto constitucional. Como consequência, alerta Luís Eduardo Schoueri que “um estudo completo dos princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar exigiria que todo o texto constitucional fosse examinado, investigando, sempre, seus reflexos em matéria tributária”.<sup>66</sup>

Para os fins desse estudo, prescinde-se de tal amplitude de análise, compreendida de forma semelhante por Hugo de Brito Machado ao entender como limitação ao poder de tributar em sentido amplo “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder.”<sup>67</sup>

Porém, aproveita-se o elenco por ele condensado ao se referir às limitações ao poder de tributar em sentido estrito:

Em sentido restrito, entende-se como *limitações do poder de tributar* o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150, I); (b) isonomia (art. 150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); (d) anterioridade (art. 150, III, “b”); (e) proibição de confisco (art. 150, IV); (f) liberdade de tráfico (art. 150, V); (g) imunidades (art. 150, VI); (h) outras limitações (arts. 151 e 152).<sup>68</sup>

De todas essas hipóteses, interessam ao presente estudo as imunidades tributárias.

## 2.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA JURÍDICA

Em linhas gerais, a imunidade tributária tem como consequência a exoneração tributária. Influencia no desenho da competência tributária de forma que, após a combinação das normas constitucionais de competência de imunidade

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71.

<sup>65</sup> Idem, p. 80.

<sup>66</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 292.

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 278.

<sup>68</sup> Idem, p. 278-279.

tributárias,<sup>69</sup> resulte em um campo tributável que preserve valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos fundamentais à sociedade brasileira.

O tema da imunidade tributária, porém, suscita controvérsia especialmente no tocante à sua natureza jurídica.

Ao tratar das imunidades tributárias, Paulo de Barros Carvalho entende que “[...] o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia”,<sup>70</sup> sendo possível descobrir-se “[...] desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.”<sup>71</sup>

De forma semelhante, Regina Helena Costa assevera ser corrente o entendimento de que “[...] o conceito de imunidade tributária ainda padece com a carência de precisão de seus contornos [...]”<sup>72</sup>

A autora analisa diversas hipóteses doutrinárias quanto à natureza jurídica da imunidade tributária, a saber: imunidade tributária como “limitação constitucional do poder de tributar”; imunidade tributária como “princípio constitucional”; imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”; imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária. Acrescenta que “Após um exame mais detido do instituto, pensamos que as concepções de imunidade tributária ora apontadas ensejam questionamento, por não refletirem com acuidade necessária, a nosso ver, a realidade que pretendem traduzir.”<sup>73</sup>

---

<sup>69</sup> Como explica Paulo de Barros Carvalho, “Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária.” *In Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 181.

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 179.

<sup>71</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>72</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39.

<sup>73</sup> Idem, p. 40.

### 2.2.1 Imunidade tributária como “princípio constitucional”

Há na doutrina discussão sobre ser a imunidade tributária um princípio, a se juntar aos demais previstos pela Constituição Federal a fim de nortear o Sistema Tributário Nacional.

Bernardo Ribeiro de Moraes entende a imunidade tributária como sendo um princípio constitucional.

Em seu raciocínio, a Constituição Federal tem “[...] uma base ética e ideológica que considera o homem um fim em si mesmo, além de assegurar-lhe todos os meios para que tal fim seja atingido [...]”.<sup>74</sup> A essência da imunidade tributária reside na conservação e estímulo dos valores éticos e culturais resguardados pelo Estado, repousando em exigências valorativas. Ou seja, o conceito de imunidade tributária é informado por seu aspecto teleológico.

Exemplifica seu pensamento com a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que preserva outros princípios da Constituição tais como o da liberdade de crença, ou o do livre exercício dos cultos religiosos, ou o da proteção dos locais de culto.<sup>75</sup>

Dessa forma, a imunidade tributária é disposição constitucional que impede os entes tributantes de instituir impostos quanto a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com o fim de proteger princípios, interesses ou valores considerados pelo Estado como fundamentais.

Nessa esteira, conclui o autor que a imunidade tributária “[...] não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um *princípio constitucional* próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do País.”<sup>76</sup>

Refere-se, também, à posição topológica da imunidade tributária, presente no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, como princípio constitucional que se soma aos demais princípios que integram as intituladas *limitações ao poder de tributar*, quais sejam: legalidade tributária, uniformidade, generalidade, anterioridade,

---

<sup>74</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 106.

<sup>75</sup> Idem, p. 107.

<sup>76</sup> Idem, ibidem (grifo do autor).

irretroatividade, igualdade, vedação ao confisco, dentre outros. Denomina, então, a imunidade tributária de “princípio constitucional de vedação tributária”.<sup>77</sup>

Por outro lado, Misabel Abreu Machado Derzi entende que imunidades tributárias e princípios jurídicos não se confundem, apesar de ambos produzirem o similar efeito de limitar o poder de tributar, destacando que essa era também a posição de Aliomar Baleeiro.<sup>78</sup>

Raciocina a autora no sentido de que “Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais.”<sup>79</sup> Para ela, imunidade é norma constitucional que estabelece a não competência dos entes políticos para tributar determinados fatos e situações. Delimita, assim, de forma negativa e parcial,<sup>80</sup> a norma de atribuição de poder tributário. Em síntese, para a autora, imunidade é regra de delimitação de competência. Em contraponto, “os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados [...]”<sup>81</sup>

Também de opinião contrária à Bernardo Ribeiro de Moraes, Regina Helena Costa entende que as imunidades não são princípios uma vez que operam e produzem resultados de forma diversa daquelas. Entende a autora que as imunidades são “[...] aplicações ou manifestações de um princípio, que podemos batizar de *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*”<sup>82</sup>, princípio implícito que se deduz das normas constitucionais que proclamam a convivência harmônica entre os vários direitos e liberdades que preveem e a tributação estatal. Portanto, se a Constituição assegura o exercício de direitos qualificados como fundamentais e, simultaneamente, disciplina a tributação,

---

<sup>77</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998., p. 108-109.

<sup>78</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

<sup>79</sup> Idem, p. 374.

<sup>80</sup> Aduz a autora que a imunidade é regra *parcial*, pois, se fosse coincidente com o âmbito de incidência do tributo, equivaleria à cassação da competência, ou então à revogação da lei que o instituiu. Idem, ibidem.

<sup>81</sup> Idem, p. 375.

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44.

não se pode consentir que a atividade desta desconsidere o exercício daqueles direitos, já que o tributo atinge os direitos de liberdade e propriedade dos cidadãos.<sup>83</sup>

Conclui a autora que “Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir, nas situações e em relação às pessoas que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos constitucionalmente garantidos.”<sup>84</sup>

### 2.2.2 Imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”

Wilson Ferreira Sobrinho menciona Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges como exemplos do segmento da doutrina que conceitua a imunidade tributária como caso de não incidência constitucionalmente qualificada.

Menciona o seguinte trecho da doutrina de Amílcar de Araújo Falcão: “A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas por disposição constitucional.’ (Cfr. Fato Gerador da Obrigação Tributária, p. 117)”,<sup>85</sup> ou seja, a imunidade tributária seria forma qualificada ou especial de não incidência pela supressão da competência impositiva ou do poder de tributar, no seio da Constituição, “[...] quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no Estatuto Supremo”.<sup>86</sup>

Para José Souto Maior Borges, ao ser instituída uma imunidade, a Constituição proíbe a extensão do âmbito de validade da lei tributária às pessoas ou bens imunes, o que representa uma vedação do poder impositivo do ente público nos casos descritos na norma de imunidade. Entende, assim, que a regra de imunidade configura uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, bem como que decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributante.<sup>87</sup>

<sup>83</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 44-45.

<sup>84</sup> Idem, p. 45.

<sup>85</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 59.

<sup>86</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social**, RDA 66/367-375. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1961, *apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 40.

<sup>87</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 217-218.

Ressalte-se a análise feita pelo autor acerca das regras tributárias, que resulta na constatação da existência de duas modalidades diversas de manifestação do fenômeno denominado não-incidência: “[...] I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar [...]”, incluindo então a imunidade tributária no segundo caso. Esclarece Souto Maior Borges que “[...] a não-incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, da norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador) [...]”.<sup>88</sup>

Wilson Ferreira Sobrinho critica essa corrente do pensamento jurídico sob o argumento de que todas as normas constitucionais têm existência jurídica, porém, são qualificadas pelo parâmetro de sua eficácia em normas plenamente eficazes, normas de eficácia contida e normas de eficácia limitada. Por outro lado, assevera que o conceito de não incidência utilizado pelos autores que menciona - Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges - é inexato, não podendo ser utilizado em um discurso jurídico. Afirma que a “[...] não incidência é realidade factual, fora do campo jurídico, pelo que não serve para designar uma realidade jurídica.”<sup>89</sup> Nesse contexto, conclui que “Por qualquer ângulo que se examine a tese da imunidade como não incidência constitucionalmente qualificada, tem-se que ela não é satisfatória na medida em que a Constituição Federal qualifica o que é jurídico e não aquilo que é metajurídico.”<sup>90</sup>

Também de entendimento contrário a essa corrente, Regina Helena Costa parte da classificação das regras jurídicas em regras de comportamento e regras de estrutura. Em breve síntese,<sup>91</sup> as regras de comportamento dirigem-se à conduta das pessoas, enquanto que as regras de estrutura prescrevem o relacionamento entre normas de comportamento, assim como as formas de produção, modificação e extinção de normas. Com base na lição de Paulo de Barros Carvalho, destaca a autora importante diferença entre ambas, no sentido de que nas normas de comportamento, o comando contido em seu consequente ou prescritor é direcionado

---

<sup>88</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011,, p. 218.

<sup>89</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 60.

<sup>90</sup> Idem, ibidem.

<sup>91</sup> Classificação abordada mais detidamente no capítulo 2, seção 2.3, *infra*.

ao comportamento das pessoas em suas relações intersubjetivas, enquanto que nas regras de estrutura o mandamento volta-se a outras normas, e não à conduta em si.

E, na linha do acima mencionado escólio de Wilson Ferreira Sobrinho, compreende que se a incidência é o efeito que produz a norma jurídica diante da ocorrência concreta do fato descrito em sua hipótese, a não-incidência se lhe afigura com uma categoria ilógica, extrajurídica, que não se configura como fato jurídico ao corresponder a uma indiferença de determinada conduta realizada frente à norma jurídica.

A autora destaca, ainda, em seu sentir, que o maior equívoco é tentar explicar a imunidade e a isenção a partir da fenomenologia da incidência tributária. Isto pois, se a aplicabilidade da norma jurídica ocorre com sua incidência sobre determinado fato, qualificando-o como jurídico e espalhando seus efeitos, tal só pode ser válido para normas que possuem suporte fático, ou seja, as normas de conduta ou comportamento. Assim, se as normas de estrutura não possuem suporte fático, e as normas imunizantes são normas de estrutura - já que dispõem sobre a produção de outras normas, conclui a autora: “Desse modo, mostra-se descabido atrelar-se ao fenômeno da incidência as normas imunizantes, que, como regras de estrutura que são, não incidem sobre fatos.”<sup>92</sup>

### 2.2.3 A imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária

As ações de excluir ou suprimir implicam na ideia de que, antes delas, é necessário a prévia existência de algo a ser modificado, numa relação cronológica: primeiro, há o objeto; segundo, tem-se a supressão ou modificação desse objeto.

Trazendo a ideia para o contexto deste estudo e deste tópico, ter-se-ia a competência tributária como algo necessária e previamente existente que, num momento posterior, seria afastada pela imunidade tributária.

Ao tratar do tema, Regina Helena Costa considera incorreta a teoria que designa a imunidade tributária como sendo caso de exclusão ou supressão da

---

<sup>92</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45-48.

competência tributária,<sup>93</sup> por ser “transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi, posteriormente, afastada.” Entende a autora que ambas as normas de competência tributária e as normas de imunidade - que no seu sentir são normas negativas de competência - são contemporâneas, sendo impróprio conceber-se uma sucessão cronológica entre elas. Para ela, a “competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune”. Neste sentido, menciona o estudo de Paulo de Barros Carvalho, e assim o *princípio da simultaneidade da dinâmica normativa* a que ele se refere ao tratar da isenção tributária, mas de possível aplicação à imunidade tributária.<sup>94</sup>

De fato, ao explorar criticamente as teorias sobre a isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho enfrenta, dentre outras, a que trata da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Para essa teoria, em síntese, o preceito da isenção permaneceria latente, aguardando evento que ocorresse e fosse juridicizado pela norma jurídico-tributária, ou seja, a incidência da regra-matriz e o conseqüente surgimento da obrigação tributária, para então desjuridicizar esse evento que justificou o surgimento do tributo, transformando-o em fato isento. Para o autor, essa desqualificação do fato é obtida pela *exclusão do crédito*, providência que entende como logicamente impossível, bem como contrária ao “mecanismo da dinâmica normativa”.<sup>95</sup> No ponto, vale reproduzir sua lição:

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Com opinião semelhante, José Wilson Ferreira Sobrinho: “De fato, nunca foi tarefa de uma norma imunizante excluir ou suprimir competência tributária, uma vez que ela tem seu perfil normativo delimitado e só pode ser exercitada dentro dos limites legalmente fixados.

Portanto, quando muito, a regra imunizante ajuda o legislador na definição do campo competencial, o que não significa excluir ou suprimir a competência tributária.

A regra que imuniza diz ao intérprete qual é a conformação jurídica da competência tributária, pelo que atua positiva e não negativamente, o que ocorreria se pudesse ser qualificada como exclusão ou supressão da competência tributária.” (*In Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 67-68).

<sup>94</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 49.

<sup>95</sup> **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 447.

<sup>96</sup> *Idem*, *ibidem*.

E ao tratar especificamente sobre imunidade tributária, conclui asseverando que “[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre as quais estão as de imunidades.”<sup>97</sup> Ou seja: “A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações fixadas pelos preceitos da Constituição e, dentre eles, os que impedem a escolha de certas situações como hipóteses de incidência de tributos.”<sup>98</sup>

#### 2.2.4 Imunidade tributária como “limitação constitucional do poder de tributar”

Já mencionada nos itens acima, a tese da inexistência de cronologia entre normas de competência e normas de imunidade também ampara a crítica de Paulo de Barros Carvalho sobre essa corrente. Para o citado autor, não se justifica o raciocínio no sentido de se “[...] inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade”.<sup>99</sup>

Relembra que a norma de imunidade tributária - que é uma entre as várias formas de demarcação da competência – “[...] colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes”,<sup>100</sup> dirigindo-se ao legislador ordinário, que formará tal faixa de competência a partir da observância das regras de imunidade e demais mandamentos constitucionais.

Além da imunidade tributária, Regina Helena Costa destaca como outras limitações ao poder de tributar: a repartição de competências tributárias – que ao atribuir a cada um dos entes federativos a aptidão para instituir, cada qual, determinados impostos de forma privativa, exclui os demais dessa mesma aptidão; os princípios constitucionais que integram o “Estatuto do Contribuinte” – legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao

<sup>97</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: Análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos.** In Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 173.

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 183.

<sup>99</sup> Idem, p. 181.

<sup>100</sup> Idem, ibidem.

confisco.<sup>101</sup> Conclui, então, que é absolutamente vaga a afirmação de que a imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar, uma vez que essa expressão inclui também outras categorias jurídicas distintas.<sup>102</sup>

#### 2.2.5 A posição de Paulo de Barros Carvalho

Em linhas gerais, a imunidade tributária tem como consequência a exoneração tributária. Influencia no desenho da competência tributária de forma que, após a combinação das normas constitucionais pertinentes,<sup>103</sup> resulte em um campo tributável que preserve determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos fundamentais à sociedade brasileira.

Entre as várias posições doutrinárias elencadas nos itens anteriores, prefere-se a lição de Paulo de Barros Carvalho, que compreende os dispositivos pertinentes à imunidade tributária “como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios.”<sup>104</sup>

Com efeito, o autor afasta a concepção de que a imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias, entendendo pela inexistência de cronologia “[...] que justifique outorgar-se prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade.”<sup>105</sup>

Ou seja, adaptando para as imunidades a ideia de aplicação do *princípio da simultaneidade da dinâmica normativa*<sup>106</sup> feita por Paulo de Barros Carvalho em crítica às teorias sobre isenção tributária, tem-se pela inexistência de cronologia entre as normas que vigoram em um determinado sistema quando contemplam o mesmo fato do relacionamento social, o que equivaleria, no caso, a conferir maior

<sup>101</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 40-41.

<sup>102</sup> Idem, p. 43.

<sup>103</sup> Como explica Paulo de Barros Carvalho, “Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária.” **In Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 181.

<sup>104</sup> Idem, p. 182.

<sup>105</sup> Idem, p. 181.

<sup>106</sup> Já mencionado no item 1.2.3, *supra*.

velocidade à norma de competência tributária do que a de imunidade.<sup>107</sup> Assim, reitera que a sucessividade não é temporal, mas lógica.<sup>108</sup>

Prossegue seu raciocínio afirmando que “[...] o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.”<sup>109</sup>

E conclui, como já mencionado no item 2.2.3, *supra*, que “[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre as quais estão as de imunidades.”<sup>110</sup> Ou seja, “A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações fixadas pelos preceitos da Constituição e, dentre eles, os que impedem a escolha de certas situações como hipóteses de incidência de tributos.”<sup>111</sup>

Nesse sentido a doutrina de José Wilson Ferreira Sobrinho:

O que existe é um desenho normativo perfeitamente caracterizado do possível campo impositivo, de tal modo que no mundo jurídico não existe a pretendida redução ou limitação. A limitação é produto de um juízo político no momento de individualização do campo susceptível de tributação.<sup>112</sup>

[...]

Seja como for, não é possível limitar uma competência tributária pela singela razão de que ela já nasce delimitada e é recebida por seu titular como desenhada normativamente.<sup>113</sup>

Entendimento semelhante encontramos em Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto:

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 447.

<sup>108</sup> Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi aduz: “[...] A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.” In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 374-375.

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 181.

<sup>110</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: Análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos**. In Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 173.

<sup>111</sup> **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 183.

<sup>112</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 64.

<sup>113</sup> Idem, p. 66.

Deveras – ao traçar a competência tributária -, o constituinte edita disposições que contêm regras positivas atributivas de competência e, simultaneamente, as que contêm regras negativas da atribuição da competência. Logo, a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição que, explicitamente, prevê a impossibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação.<sup>114</sup>

E também na de Humberto Ávila:

As regras de competência são, portanto, o resultado da relação lógica entre o poder de tributar e sua exclusão (interna ao próprio ordenamento) jurídico) por meio das regras de imunidade. O conteúdo normativo do poder de tributar é resultado de uma metafórica “subtração” do âmbito material das regras de competência pelas regras de imunidade. Em virtude dessas considerações, pode-se dizer que as “limitações” são normas que dizem respeito à competência para tributar em sentido amplo. As regras de imunidade são examinadas em uma parte específica, especialmente porque a Constituição Brasileira classificou-as de “limitações ao poder de tributar”.

A rigor, porém, as regras de imunidade não podem ser qualificadas de “subtração” ao poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida. Só é plausível falar de uma “subtração”, na hipótese de existência prévia de algo apto a ser retirado. Essa mencionada “subtração” é apenas pressuposta, para melhor explicar as regras de imunidade.<sup>115</sup>

Aproveita-se aqui o que disse o autor sobre a metafórica “subtração”, para o fim de se ilustrar a operação lógica – não cronológica como visto acima – quanto à conjugação das normas de competência tributária e as de imunidade tributária, a fim de se obter, como “resultado”, o campo efetivamente tributável.<sup>116</sup>

Paulo de Barros Carvalho define as imunidades tributárias como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito

<sup>114</sup> BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 12

<sup>115</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 80-81.

<sup>116</sup> Assim Misabel Abreu Machado Derzi ilustra essa operação: “Se tomada a expressão ‘competência’ no sentido específico e exclusivo de atribuição do poder de criar e disciplinar tributos, dentro dos limites constitucionalmente postos, a norma de competência resulta de uma subtração, logicamente feita: norma de competência = atribuição de poder tributário – imunidades (ou supressões parciais de poder tributário).” In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 31.

constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>117</sup>

Em relação às “situações específicas e suficientemente caracterizadas” mencionadas pelo autor, vale dizer que a imunidade tributária tem por finalidade a preservação de valores caros à sociedade, cujo exercício poderia ser dificultado ou mesmo inviabilizado por meio da tributação. Regina Helena Costa ensina que “Os princípios e valores que justificam as normas imunizantes demonstram os anseios e preocupações de uma dada sociedade, em uma determinada época.”<sup>118</sup>

Sob o prisma histórico, Yonne Dolácio de Oliveira informa que “enquanto as imunidades recíprocas foram introduzidas em nossa Constituição de 1891, as imunidades genéricas foram consagradas na de 1946 [...]”.<sup>119</sup>

Com efeito, a imunidades genéricas passaram a constar do nosso ordenamento jurídico no texto da Constituição Federal de 1946, nos seguintes termos:

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

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

IV - recusar fé aos documentos públicos;

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

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

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente

<sup>117</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 190-191.

<sup>118</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78.

<sup>119</sup> OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **As imunidades genéricas**. In Estudos Tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza. Direção e colaboração Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 462

ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

A Constituição de 1967 manteve a previsão da imunidade tributária com a redação que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional nº 1/1969:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;
  - II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e
  - III - instituir impôsto sôbre:
    - a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
    - b) os templos de qualquer culto;
    - c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e
    - d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.
- [...]

Finalmente, não obstante outras hipóteses dispersas pelo texto constitucional, assim denominadas de imunidades específicas, interessa ao presente estudo a imunidade genérica inserta na alínea “e” do artigo 150 da Constituição Federal:

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

- [...]
  - VI - instituir impostos sobre:
    - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
    - b) templos de qualquer culto;
    - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
    - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
    - e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.
- [...]

O cotejo entre as previsões da imunidade tributária constantes nas Constituições anteriores e as insertas na atual, possibilita a percepção de uma quase uniformidade nos valores eleitos pelo legislador constituinte, praticamente uma repetição com novas redações e poucos acréscimos.

Do rol de imunidades genéricas da Constituição Federal de 1988, podemos identificar algumas que buscam assegurar o direito de acesso à cultura e à liberdade de expressão – que mais interessam a este estudo - bem como a liberdade de culto, e as atividades de instituições de educação e de assistência social, desde que sem fins lucrativos, e ainda, as dos partidos políticos e suas fundações.<sup>120</sup>

Nesse sentido a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Sem dúvida, a *ratio essendi* da imunidade tributária está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito [...] A imunidade tributária, portanto, vem a ser uma disposição de ordem constitucional no sentido de vedar, às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vista ao resguardo.<sup>121</sup>

E de Ives Gandra da Silva Martins:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador ordinário, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> Como afirmam Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto, “O exame das situações descritas pelo constituinte no art. 150 da CF, como imunes à tributação, por via de impostos, revela que essas situações representam valores privilegiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, por conseguinte, impõe a conclusão no sentido de que essas imunidades constituem uma forma de assegurar, de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais valores”. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114.

<sup>121</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 107.

<sup>122</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso. **Comentários à constituição federal de 1988**. Vol. 6, tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990p. 170-171.

Como mencionado, as normas de competência tributária são previstas exclusivamente na Constituição Federal. Considerando a hierarquia entre normas jurídicas, para que possa ser conjugada com aquelas a fim de influenciar no seu desenho final, as normas de imunidade tributária devem ter igualmente o caráter de normas constitucionais. No dizer de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “A imunidade é congênita à Constituição. Sua sede é inelutavelmente constitucional.”<sup>123</sup>

Acrescentamos o efeito reflexo da imunidade tributária, que ao determinar a incompetência tributária para determinados casos gera, em consequência, o direito subjetivo do contribuinte não ser tributado nesses mesmos casos. Assim, caso isso ocorra, tem a prerrogativa de se insurgir contra uma eventual tributação indevida.

É como leciona José Wilson Ferreira Sobrinho:

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido.<sup>124</sup>

E também Denise Lucena Cavalcante, ao asseverar que enquanto a norma de incidência dá origem a direitos para o Fisco, ao contrário, “[...] a norma que impede a incidência, ou mesmo veda de antemão qualquer interferência em determinados casos, também cria direitos, só que para o cidadão e não para o Fiscal.”<sup>125</sup>

Por fim, vale lembrar que o reconhecimento de imunidade não dispensa a observância de obrigações acessórias.<sup>126</sup> Por decorrer diretamente de lei, a obrigação acessória goza de autonomia em relação à obrigação principal,

<sup>123</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 312.

<sup>124</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102.

<sup>125</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 21.

<sup>126</sup> Paulo de Barros Carvalho prefere nominar essas prestações de *deveres instrumentais ou formais*. Apresenta os seguintes exemplos: “[...] estes deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades [...]” **In Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 289-290.

estendendo-se, em regra, a todos os contribuintes. Neste sentido, os artigos 194, parágrafo único e 195, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional.<sup>127</sup>

### 2.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO REGRA DE ESTRUTURA

Após ressaltar a essencialidade do direito para a sociedade no processo de adaptação social do homem, Marcos Bernardes de Mello explica que as normas jurídicas são o único meio hábil e eficaz disponível à sociedade para que se evite o caos social, bem como se obtenha a coexistência harmônica entre os seres humanos.

Utilizando critério aprendido com Lourival Vilanova, classifica os fatos em *eventos* e *condutas*: *eventos* são os puros fatos da natureza, que ocorrem independentemente de ato humano ou, se houver esse ato, o resultado concretiza-se exclusivamente em decorrência de sua condição natural, tal como se dá com a concepção, nascimento e morte de alguém; por *conduta* entende os atos humanos volitivos, ou também os desprovidos de vontade que não decorram exclusivamente de sua natureza animal.

Na elaboração das normas jurídicas a comunidade jurídica<sup>128</sup> valora os fatos, seleciona os de relevância para o relacionamento interpessoal e os eleva à categoria de fato jurídico. Isto permite distinguir, dentro do universo dos fatos – o mundo fático -, um conjunto formado pelos fatos jurídicos – o mundo jurídico. Daí concluir que o mundo jurídico é uma criação humana que se refere tão somente “[...] à conduta do homem em sua interferência intersubjetiva; não se desenvolve, assim,

---

<sup>127</sup> “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”.

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

<sup>128</sup> Expressão utilizada pelo autor para se referir ao grupo social que tem o poder de ditar normas jurídicas.

no campo da causalidade física, mas, sim, numa *ordem de valência*, no plano do *dever-ser*.”<sup>129</sup>

A norma jurídica, portanto, é um modelo de conduta desejada pela comunidade jurídica, resultante da valoração dos fatos sociais, e que tem a finalidade de “[...] obter a adaptação dos homens a uma convivência harmônica, com vistas à distribuição dos bens da vida.”<sup>130</sup>

E, no aspecto de sua estrutura lógico-formal, menciona o autor que a norma jurídica é uma proposição hipotética que pode ser expressada pela linguagem da lógica tradicional por: “[...] ‘se SF então deve ser P’, em que a hipótese (= antecedente) é representada pelo suporte fáctico (SF) e a tese (= consequente) pelo preceito (P).”<sup>131</sup>

O jurista paranaense Rogério Moreira Orrutea descreve a diferença entre regras jurídicas e normas jurídicas.

Ensina o autor que, para que possamos compreender a diferenciação entre regra jurídica e norma jurídica, temos que reconhecer que as regras jurídicas têm o mister de estabelecer um padrão ou um modo a ser seguido, quando da condução das coisas a serem observadas na execução dos atos, seja pelo particular, seja pela coletividade.<sup>132</sup>

Assim, “A regra trata do modelo de conduta a ser seguida, estabelecendo uma espécie de moldura das condutas, deixando entrever um discurso ou uma mensagem na sua substanciação sob um caráter de recomendação”.<sup>133</sup>

Porém, se a regra jurídica comparece como um referencial ou recomendação geral que desponta do seu enunciado, a norma jurídica comparece como uma imposição especial, ligada à ideia de sanção.

Reconhece a norma jurídica como um mandamento, uma ordem, uma prescrição ou um comando: ela serve para observar, corrigir e recompor comportamentos, em função da autoridade que assumem e que possuem; “[...] a norma comparece como uma *imposição* especial, com uma ilação lógica, ligada à ideia de sanção.”<sup>134</sup> Portanto, “[...] na regra jurídica podemos encontrar uma

<sup>129</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 37-41.

<sup>130</sup> Idem, p. 44.

<sup>131</sup> Idem, p. 62.

<sup>132</sup> Orrutea, Rogério Moreira. **Direito positivo e sistema**. Curitiba: Juruá, 2016, p. 216.

<sup>133</sup> Idem, ibidem.

<sup>134</sup> Idem, p. 217.

qualificação jurídica que acontece pela interpretação do fato em semelhança (equacionamento) com a interpretação do enunciado [...]", enquanto que "[...] na norma jurídica encontramos uma qualificação jurídica que acontece pela interpretação do seu poder e da sua autoridade como um comando ou uma imposição."<sup>135</sup>

O autor destaca como fundamento básico que propicia à norma jurídica um traço demarcador normativo o princípio deontológico, que "[...] nos indica a norma jurídica como algo complexo e devidamente caldeado, algo a ser observado porque pautado na ideia do dever ser."<sup>136</sup> Não obstante a distinção entre regras jurídicas e normas jurídicas não é adotada por diversos dos autores mencionados neste estudo.

Menciona Paulo de Barros Carvalho que "Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura".<sup>137</sup>

Para ele, as normas de comportamento "[...] estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade", enquanto as normas de estrutura ou de organização, por sua vez, são apontadas para as condutas interpessoais, mas com especificidade nos comportamentos pertinentes "[...] à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema."<sup>138</sup>

Elucida Clélio Chiesa que as normas jurídicas são expressadas pelo conectivo *dever-ser*, que nas normas de conduta aparece nos modais deônticos obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P), enquanto que as normas de estrutura expressam-se, em regra, por um *dever-ser* neutro, não modalizado nas mencionadas formas. Aduz ainda que ambas – regras de conduta e de estrutura – integram o sistema do direito positivo, cada qual, porém, com finalidade diversa: enquanto as normas de conduta prestam-se à regular as relação entre sujeitos da interação social, as de estrutura "[...] destinam-se a regular a formação de outras normas, indicando o órgão competente, o procedimento a ser adotado e a forma de

---

<sup>135</sup> Idem, p. 216.

<sup>136</sup> Idem, p. 217.

<sup>137</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 152.

<sup>138</sup> Idem, p. 152-153.

criação, modificação e eliminação e determinado instrumento normativo do sistema.”<sup>139</sup>

Como visto no início deste capítulo, Paulo de Barros Carvalho entende que “O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas [...]”.<sup>140</sup>

Por sua vez, as normas de imunidade guardam particularidade as regras de estrutura, pois

[...] a regulação das condutas fica na dependência da edição de outra norma cujo conteúdo é disciplinar a competência. Somente com o advento desta última, norma de competência (regra de estrutura), é que surgirá a norma de conduta dela derivada, regendo, então, diretamente os comportamentos interpessoais.<sup>141</sup>

Dessa maneira, afirma que “As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes”. Conclui, então, que “As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta.”<sup>142</sup>

No mesmo sentido a doutrina de José Wilson Ferreira Sobrinho:

A imunidade tributária, assim, não se confunde com o campo tributável – cenário das regras de comportamento – na medida em que tem por função ajudar na fixação dos limites normativos da competência tributária.

[...]

As regras imunizantes prescindem do acontecer da conduta. Sua validade não depende da factualidade comportamental. Não têm suportes fáticos para serem realizados por condutas concretas. Isto é regra de estrutura ou sobre direito.<sup>143</sup>

<sup>139</sup> CHIESA, Clélio. **Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário**. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 924-925.

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 193.

<sup>141</sup> Idem, p. 153.

<sup>142</sup> Idem, p. 154.

<sup>143</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 78.

E a de Clélio Chiesa, ao afirmar que as normas que contêm hipóteses de imunidade são normas de estrutura uma vez que não se volta diretamente à conduta humana, mas “[...] dirigem-se ao legislador das pessoas políticas de direito constitucional interno, delimitando seu campo impositivo.”<sup>144</sup>

Tem-se, portanto, que as normas de imunidade tributária, por não ditarem diretamente condutas interpessoais, tal como ocorre com as regras de incidência, mas sim objetivar a criação, modificação ou extinção de outras normas, pertencem ao grupo das regras de estrutura.

## 2.4 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS RELATIVAS ÀS DIVERSAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Antes de se especificar as espécies tributárias a que são dirigidas imunidades tributárias, é necessário distinguir as imunidades em genéricas e específicas.

Regina Helena Costa registra a utilidade dessa classificação na delimitação do alcance das normas de imunidade, uma vez que por meio dela essas normas são classificadas “[...] quanto aos *valores constitucionais protegidos* ou quanto ao grau de intensidade e amplitude.”<sup>145</sup>

Para a autora, as imunidades *genéricas* ou *gerais*, que são as previstas no inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, “[...] dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas [...]”. Seu âmbito de proteção ou promoção são “[...] valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação etc.”, bem como “São dotadas de intensa carga axiológica, uma vez que o constituinte elegeu um ou mais valores para estribá-las.”<sup>146</sup> Aqui inclui-se a imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas musicais.

Já as imunidades *específicas*, *tópicas* ou *especiais*, segundo autora, dirigem-se a uma pessoa política em especial, bem como “[...] são circunscritas, em

<sup>144</sup> CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 925.

<sup>145</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 138, grifo da autora.

<sup>146</sup> Idem, p. 138.

geral restritas a um único tributo – que pode ser um imposto, taxa ou contribuição -, e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais”.<sup>147</sup>

Vale notar que enquanto as imunidades específicas abrangem várias espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições -, as imunidades genéricas limitam-se aos impostos.

Por sua vez, as imunidades específicas são encontradas espalhadas pelo texto da Constituição Federal. Com base na obra<sup>148</sup> de Regina Helena Costa, podem ser assim arroladas.

Em relação aos impostos: a) imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos a pessoa maior de 65 anos cuja renda total seja constituída exclusivamente de rendimentos de trabalho, ao Imposto sobre a Renda (artigo 153, § 2º, inciso II); b) Imunidade das exportações de produtos industrializados ao Imposto sobre Produtos Industrializados (artigo 153, § 3º, inciso III); c) Imunidade das pequenas glebas rurais ao Imposto Territorial Rural (artigo 153, § 4º); d) Imunidade das operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior, ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (artigo 155, § 2º, inciso X, “a”); e) Imunidade das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (artigo 155, § 2º, inciso X, “b”); f) Imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (artigo 155, § 2º, inciso X, “c”); g) Imunidade da prestação de serviço de comunicação nas modalidades de radio fusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ao Imposto sobre Prestações de Serviços de Comunicação (artigo 155, § 2º, inciso X, “c”); h) Imunidade das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país à exigência de outro imposto, além do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços, do Imposto de Importação do Imposto de Exportação (artigo 155, § 3º); i) Imunidade dos direitos

---

<sup>147</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 138.

<sup>148</sup> *Idem*, p. 20-21.

reais de garantia ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (artigo 156, inciso II); j) Imunidade da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (artigo 156, § 2º, inciso I); e k) Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária a impostos federais, estaduais e municipais (artigo 184, § 5º).

Quanto às taxas, tem-se: a) direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (artigo 5º, inciso XXXIV, “a”); b) obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (artigo 5º, inciso XXXIV, “b”); c) assistência jurídica integral aos que comprovarem insuficiência de recursos (artigo 5º, inciso LXXVI); d) registro civil de nascimento e certidão de óbito para os reconhecidamente pobres (artigo 5º, inciso LXXVI); e) ações de *habeas corpus* e *habeas data* e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (artigo 5º, inciso LXXVII); f) ensino fundamental gratuito, inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria (artigo 208, inciso I); g) gratuidade da celebração do casamento civil (artigo 226, § 1º); e h) gratuidade dos transportes coletivos urbanos aos maiores de 65 anos (artigo 230, § 2º).

Por fim, quanto às contribuições, tem-se: a) Imunidade dos proventos de aposentadoria e pensão à contribuição para o custeio da previdência social e imunidade dos vencimentos do servidor público à contribuição previdenciária (artigo 195, inciso II); b) Imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social (artigo 195, § 7º); c) Imunidade dos necessitados da assistência social oficial (artigo 203, *caput*); e d) Imunidades referentes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (artigo 149, § 2º).

### 3 SOBRE A CULTURA

No artigo 23, inciso V a Constituição Federal de 1988 dispõe ser competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação.”

Adiante em seu texto, a Constituição Federal inaugura a Seção II do seu Capítulo III preceituando no artigo 215 que: “O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.”

Celso Ribeiro Bastos destaca o pioneirismo da Constituição Federal de 1988 “ao dedicar uma seção exclusiva à cultura, colocando-a em destaque e demonstrando assim a sua preocupação com a preservação dos valores culturais brasileiros, seu desenvolvimento e sua difusão.”<sup>149</sup>

Segundo definição do mesmo autor, em caráter genérico, a cultura “[...] compreende tudo o que o homem tem realizado e transmitido através dos tempos na sua passagem pela terra. Envolve: comportamento, desenvolvimento intelectual, crenças, enfim, o aprimoramento tanto dos valores espirituais como materiais do indivíduo.”<sup>150</sup>

O termo *cultura* admite concepções oriundas de diversas áreas, tais como a antropologia, a filosofia e a semiótica.

Sobre essas concepções, discorre José Afonso da Silva que a concepção antropológica é a mais difundida. Colaciona excerto de Luiz Gonzaga de Mello, que a explica como o “[...] conjunto complexo que inclui conhecimento, crença, arte, moral, lei, costumes e várias outras aptidões e hábitos adquiridos pelo homem como membro de uma sociedade.”<sup>151</sup>

A concepção filosófica da cultura a entende “[...] como vida humana objetivada, ou seja, como projeção de valores espirituais que impregnam de sentido objetos da Natureza. É assim que se diz que o homem é o único animal capaz de

<sup>149</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. vol. 8. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 689.

<sup>150</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 395.

<sup>151</sup> MELLO, Luiz Gonzaga de. **Antropologia Cultural, iniciação, teorias e temas**. Petrópolis: Vozes, 1991, p. 32, *apud* SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 820.

criar e manter cultura.”<sup>152</sup> Assim, “*Natureza* é tudo que surgiu e existe por si mesmo, por via natural, independentemente da vontade dos desejos dos homens; *cultura* é aquilo que foi criado, elaborado, aperfeiçoado pelo homem, acomodado por ele às suas necessidades e exigências.”<sup>153</sup>

Por fim, a concepção semiótica da cultura, José Afonso da Silva traz a lição de Clifford Geertz, que a formula ao fundamento de que o homem é inserido em tramas de significação que ele mesmo concebe, sendo a cultura essa urdidura. Sua análise o deve ser por uma ciência interpretativa em busca de significações. E, entendida como sistemas em interações de signos interpretáveis, a cultura não é uma entidade a que se podem atribuir de maneira causal acontecimento sociais, modos de conduta, instituições ou processos sociais, mas a cultura é um contexto no qual se podem descobrir esses fenômenos de maneira tangível, densa.<sup>154</sup>

Com o passar dos tempos, a disseminação da cultura saiu de um patamar quase artesanal e restrito a grandes centros urbanos para atingir a coletividade em nível mundial, o que ocorreu através de um fenômeno de massificação designado pela expressão *indústria cultural*.

Ensina Sérgio Said Staut Júnior que a expressão “indústria cultural” foi consagrada na obra “Dialética do Esclarecimento”, de Max Horkheimer e Theodor W. Adorno. Nela, esses autores analisam a massificação da cultura e sua apropriação por interesses do mercado, em especial das grandes indústrias. Staut Júnior destaca como fatores que contribuíram para a origem e o desenvolvimento da indústria cultural a chegada da Revolução Industrial – possibilitando a reprodução em série de bens culturais - o desenvolvimento do capitalismo, bem como de uma economia de mercado baseada no consumo de bens – transformando tudo em mercadoria -, além do surgimento de uma sociedade centrada na necessidade do consumo.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 820.

<sup>153</sup> V. Mezhilúiev, **La cultura y la historia**, p. 150, citado por Régis de Moraes, **Estudos de Filosofia da Cultura**. São Paulo: Edições Loyola, 1992, p. 29, *apud* SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 820.

<sup>154</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 821.

<sup>155</sup> STAUT JÚNIOR, Sérgio Said. **Direitos autorais: entre as relações sociais e as relações jurídicas**. Curitiba: Moinho do Verbo, 2006, p. 153-154. Ainda sobre o tema, José Afonso da Silva discorre que: “A *cultura de massa* é um produto dos meios de comunicação de massa que se desenvolveu a partir de 1930, cujo incremento gerou a chamada *indústria cultural*. [...] Indústria que tem por objeto produzir e difundir bens de cultura à massa do povo: imprensa, cinema rádio,

Prossegue sua análise concluindo - em questão pontual que interessa a este trabalho - que esse conceito de indústria cultural pode ser aplicado atualmente no que diz respeito à produção de discos no mundo, dada a amplitude de sua produção no mercado.<sup>156</sup> Para ele, “O avanço da indústria fonográfica mundial, potencializado por ondas de inovação tecnológica, tem como consequência imediata a transformação da música em um produto, uma mercadoria cultural.”<sup>157</sup>

Não obstante a massificação possa produzir um empobrecimento da qualidade do produto cultural, ou mesmo um direcionamento do seu consumidor para tendências fabricadas, ambas em prol da lucro, vale ressaltar, conforme lição de José Afonso da Silva, que a indústria cultural é constitucionalmente protegida, seja como forma de manifestação artística e de comunicação,<sup>158</sup> como manifestação do pensamento, de criação, de expressão e de informação, sob qualquer forma, processo ou veículo,<sup>159</sup> mas, “desde que se observem os princípios impostos pela própria Constituição no art. 221.”<sup>160</sup>

Essa expansão da cultura e de sua mercantilização não poderia ocorrer sem a criação de novas demandas públicas e a necessidade de instrumentos jurídicos para sua proteção, caso que remete diretamente aos direitos autorais para o fim de proteção da propriedade intelectual.

Já as mencionadas demandas públicas dizem respeito à função do Estado, tal como já exposto no início desse trabalho, de satisfazer as necessidades públicas, que no contexto seriam as referentes a viabilizar o direito à cultura<sup>161</sup>. Pela sua pertinência, transcreve-se o seguinte excerto:

---

televisão - que têm proteção constitucional expressa, como veremos mais adiante. Sendo indústria, sua finalidade consiste em produzir bens para o consumo, com o fito de obter lucros; e, quanto mais se consome, mais se produz, sem levar em conta a qualidade das necessidades do consumidor – portanto, no caso, sem levar em conta o aperfeiçoamento cultural da massa dos consumidores”. In **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 826.

<sup>156</sup> STAUT JÚNIOR, Sérgio Said. **Direitos autorais: entre as relações sociais e as relações jurídicas**. Curitiba: Moinho do Verbo, 2006, p. 163.

<sup>157</sup> Idem, p. 160.

<sup>158</sup> CF, artigo 5º, inciso IX: “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”.

<sup>159</sup> CF, artigo 220: “A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição”.

<sup>160</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 826.

<sup>161</sup> “Quais são esses direitos culturais reconhecidos na Constituição? São: (a) liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica; (b) direito de criação cultural, compreendidas as criações artísticas, científicas e tecnológicas; (c) direito de acesso às fontes da cultura nacional; (d) direito de difusão das manifestações culturais; (e) direito de proteção às manifestações das

A cultura transformou-se numa atividade regular do homem, um produto e um objeto de consumo deste, suscitando relações jurídicas, que se traduzem em direitos e obrigações - como, por exemplo, os direitos do autor sobre suas obras. Essa visão da cultura impôs a necessidade da interferência oficial, quer pela regulamentação das relações de cultura, quer pela criação de oportunidades culturais, quer, mesmo, como produtora de cultura, com a construção de espaços culturais, assim os teatros públicos, a oferta de ensino oficial das artes, como os conservatórios musicais, as escolas de balé, faculdades de comunicações e artes, manutenção de museus disciplina da proteção do patrimônio cultural – enfim, pela prestação de serviços públicos culturais. O direito à cultura é um direito constitucional que exige ação positiva do Estado, cuja realização efetiva postula uma política cultural oficial.<sup>162</sup>

No Brasil, a elaboração de políticas públicas de cultura remonta ao século XX.<sup>163</sup> Em relação à atual Constituição Federal, José Afonso da Silva leciona sobre o objetivo e regime do Sistema Nacional de Cultura nos seguintes termos:

O Sistema Nacional de Cultura institui um processo de gestão e promoção conjunta de políticas públicas de cultura, de forma democrática e permanente, sob o regime de colaboração, de forma descentralizada e participativa, pactuadas entre os entes da Federação e a Sociedade com o objetivo de promover o desenvolvimento humano, social e econômico com o pleno exercício dos direitos culturais.<sup>164</sup>

---

culturas populares, indígenas e afro-brasileiras e de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional; (f) direito-dever estatal de formação do patrimônio cultural brasileiro e de proteção dos bens de cultura, que, assim, ficam sujeitos a regime jurídico especial, como forma de propriedade de interesse público.” SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 823.

<sup>162</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 822.

<sup>163</sup> Lia Calabre traça um detalhado histórico das políticas pública de cultura no Brasil, que sintetizamos a seguir. A partir da década de 30, no governo Getúlio Vargas (1930-1945), implementou-se as primeiras política públicas de cultura. No período que se seguiu, não houve grandes ações no campo da cultura. No fim do governo Médici (1969-1974), elaborou-se o Plano de Ação Cultural (PAC), ocorrendo um fortalecimento da área de cultura, que se seguiu no governo Geisel (1974-1978), com a elaboração da Política Nacional de Cultura. No governo Sarney (1985-1990), foi criado em 1985 o Ministério da Cultura, extinto em 1990 no governo Collor (1990-1992), recriado em 1992 no governo Itamar Franco (1992-1995), e atualmente em atividade. *In Políticas Culturais no Brasil: balanço e perspectivas*. Disponível em <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/a-j/FCRB\\_LiaCalabre\\_Politicas\\_Culturais\\_no\\_Brasil\\_%20balanco\\_e\\_perspectivas.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/a-j/FCRB_LiaCalabre_Politicas_Culturais_no_Brasil_%20balanco_e_perspectivas.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2016.

<sup>164</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 833.

Um momento atual que se destaca nesse contexto ocorreu com a criação, pela Lei nº 12.343, de 2 de dezembro de 2010, do Plano Nacional de Cultura (PNC), com o objetivo de “[...] orientar o desenvolvimento de programas, projetos e ações culturais que garantam a valorização, o reconhecimento, a promoção e a preservação da diversidade cultural existente no Brasil.”<sup>165</sup> Esse plano continua em vigência, buscando o cumprimento e monitoramento de várias metas.

O fomento das políticas públicas no Brasil consiste, historicamente, em sua maioria, pelo financiamento de atividades por meio da criação de fundos,<sup>166</sup> bem como pelo mecanismo da renúncia fiscal.

Esse desenho foi consolidado com a edição da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, que passou a ser conhecida como Lei Rouanet. Essa lei instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com a finalidade de captar e direcionar recursos para o setor da cultura, de forma a promover a difusão da cultura brasileira e a diversidade regional, estimular a produção, a distribuição e o acesso aos produtos culturais, e proteger e conservar o patrimônio histórico e artístico, dentre outros objetivos previstos em seu artigo 1º.

Para tanto, estabeleceram-se os seguintes mecanismos: Fundos de Investimento Cultural e Artístico (FICART), Fundo Nacional da Cultura (FNC) e incentivo a projetos culturais, estando ativos atualmente somente os dois últimos.

O Fundo Nacional da Cultura é um fundo de natureza contábil, com prazo indeterminado de duração, que funciona sob as formas de apoio a fundo perdido ou de empréstimos reembolsáveis, constituído por recursos do Tesouro Nacional, doações e legados, dentre outros, e destina-se a fomentar projetos culturais que se coadunem com as finalidades previstas na mesma lei.

Por sua vez, o incentivo a projetos culturais consiste em uma forma de estimular o apoio da iniciativa privada ao setor cultural.

Nesse caso, o proponente apresenta uma proposta cultural<sup>167</sup> ao Ministério da Cultura. Aprovada a proposta, o proponente é autorizado a captar recursos para

---

<sup>165</sup> Disponível em: <<http://pnc.culturadigital.br/entenda-o-plano/>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

<sup>166</sup> No tocante aos fundos destinados à cultura, vale lembrar que o *supramencionado* Plano de Ação Cultural (PAC), era financiado pelo do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Ainda, a Emenda Constitucional nº 42/2003, acrescentou ao artigo 216 o parágrafo 6º, que faculta aos Estados e ao Distrito Federal vincular a um fundo estadual de fomento à cultura até 0,5% da receita líquida tributária, com a finalidade de financiar programas e projetos culturais.

<sup>167</sup> “Requerimento apresentado por pessoa física ou jurídica de natureza cultural, por meio do Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura (SALIC), visando à obtenção dos benefícios do mecanismo de incentivo fiscal da Lei nº 8.313/1991. A proposta deve conter programas, planos,

a execução do projeto junto às pessoas físicas que sejam contribuintes do Imposto de Renda, ou empresas tributadas com base no lucro real.

É realizado por meio de um incentivo fiscal, ou seja, um meio pelo qual o Estado abre mão de parte da arrecadação com a finalidade de incentivar determinada atividade de relevante interesse público, como o setor cultural, mediante uma contrapartida<sup>168</sup> por parte do seu beneficiado. Tem-se aqui um caráter de extrafiscalidade, ou seja, o uso do tributo para outros fins que não meramente arrecadatários.<sup>169</sup>

Operacionalmente, ocorre uma renúncia fiscal por dedução do imposto de renda devido. Ou seja, há uma permissão legal para se deduzir do valor do imposto a pagar determinada importância apurada na forma prevista em lei.<sup>170</sup>

---

ações ou conjunto de ações inter-relacionadas para alcançar objetivos específicos, dentro dos limites de orçamento e tempo delimitados. Após análise de admissibilidade realizada pelo MinC, a proposta ganha o *status* de projeto cultural e é encaminhada à Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC), que recomendará aprovação ou indeferimento ao Ministério.” Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/projetos-incentivados1>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

<sup>168</sup> Adota-se aqui a distinção feita por Betina Treiger Grupenmacher entre incentivos e benefícios fiscais: “Assim, os incentivos fiscais veiculam exonerações tributárias totais ou parciais, vinculadas ao atendimento de uma contrapartida, pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

“Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.” **In Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais.** *In*: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação - Um Diálogo Luso-Brasileiro.** Lisboa: Almedina, 2012, p. 17.

<sup>169</sup> Pertinente aqui a lição de Roque Antonio Carrazza: “Os incentivos fiscais materializam, pois, ou recompensas à prática de uma ação desejada pelo Estado, ou facilidades à ação dos contribuintes, tornando-a menos onerosa. E estão, como é fácil perceber, no campo da *extrafiscalidade*, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno [...]” (**In Curso de Direito Constitucional Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.035).

<sup>170</sup> “A pessoa jurídica que efetuar doações ou patrocínios em favor de projetos culturais, desde que atendidas as condições do Decreto n° 1.494, de 1995, e da IN SE-MINC/SRF n° 1, de 1995, poderá deduzir do imposto devido o valor calculado deste incentivo, observando-se a base legal de concessão dos projetos e os limites legais estabelecidos, conforme a seguir:

a) Projetos aprovados nos termos dos arts. 25 e 26 da Lei n° 8.313, de 1991:

a.1) 40% do somatório das doações;

a.2) 30% do somatório dos patrocínios.

b) Projetos aprovados nos termos do art. 18 da Lei n° 8.313, de 1991, alterado pela MP n° 1.589, de 1997, e reedições; MP n° 1.611, de 1997, e reedições; MP n° 1.739, de 1998 e reedições; MP n° 1.871, de 1999, e reedições; Lei n° 9.874, de 23 de novembro de 1999:

b.1) 100% do somatório das doações; b.2) 100% do somatório dos patrocínios.

A dedução do imposto de renda a este título não poderá exceder, isoladamente, a 4% do imposto de renda devido, observado o disposto no § 4° do art. 3° da Lei n° 9.249, de 1995 (Lei n° 9.532, de 1997, art. 5° e art. 81, II). Para o cálculo do limite desta dedução deverá ser excluída, do

Do exposto, verifica-se que o fomento da cultura no Brasil não está ao desamparo. E que sempre se optou por mecanismos de desoneração tributária outros que não a imunidade tributária, mesmo porque raciocina-se em termos de ajudar um projeto a tornar-se uma produção, o que se afigura a parte mais difícil ante a falta de recursos de boa parte dos artistas.

---

imposto de renda devido, a parcela do imposto correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 4º).

Além de observar o limite específico de cada incentivo, o total das deduções relativas aos incentivos em operações de caráter cultural e atividade audiovisual não poderá exceder a 4% do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, II e art. 81, II; MP nº 1.753-13, de 1998; MP nº 1.855-20, de 1999, e reedições; MP nº 1.990-26, de 1999, art. 10 e reedições).

A pessoa jurídica que tiver projeto aprovado nos termos dos arts. 25 e 26 da Lei nº 8.313, de 1991, além de efetuar as deduções do imposto devido, conforme o item "a", não terá prejudicado o direito de deduzir o valor relativo às doações e/ou aos patrocínios como despesa operacional.

A pessoa jurídica que tiver projeto aprovado nos termos do art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, alterado pela MP nº 1.598, de 1997, MP nº 1.611, de 1997, MP nº 1.739, de 1998, e reedições; MP nº 1.871, de 1999, e reedições; Lei nº 9.874, de 23 de novembro de 1999, que fizer jus à dedução do imposto de renda, não poderá efetuar qualquer dedução do valor correspondente às doações ou patrocínios como despesa operacional." Disponível em <[http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/Consideracoes\\_Gerais\\_sobre\\_Incentivos.htm#artisitico](http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/Consideracoes_Gerais_sobre_Incentivos.htm#artisitico)>. Acesso em 02 ago. 2015.

## 4 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013

Inicia-se este capítulo com uma revisão da tramitação legislativa da Proposta de Emenda Constitucional que objetivou a inclusão de nova imunidade tributária nominada de *imunidade musical*. A compreensão dos motivos que levaram à sua iniciativa, bem como dos argumentos que foram externados nas várias etapas que antecederam a sua final aprovação – em especial, os declinados nas justificativas apresentadas por seus autores, assim como pelos revisores nas Comissões de Constituição e Justiça e de Cidadania de ambas as Casas Legislativas –, releva para que se possa compreendê-la e interpretá-la.

Antes, porém, vale lembrar a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a instituição da imunidade tributária. Como se fosse possível, o autor elabora uma separação em dois momentos da técnica utilizada pelo legislador constituinte na instituição da imunidade tributária. Assim, “[...] num primeiro momento, o legislador constituinte escolhe os valores políticos, éticos, sociais e culturais, que deseja preservar, relacionando-os a certas pessoas, bens, coisas ou fatos;”.<sup>171</sup> Já num segundo momento, o legislador constituinte distribui competências tributárias aos entes políticos, porém, com uma limitação: “[...] não admitindo que certas pessoas, coisas ou bens sejam alcançados por impostos. A ordem para essa limitação vem da Constituição que veda a tributação.”<sup>172</sup>

### 4.1 OS DEBATES LEGISLATIVOS

A trajetória legislativa que culminou com a promulgação da Emenda Constitucional nº 75/2013 teve início na Câmara dos Deputados com a apresentação da Proposta de Emenda Constitucional nº 98/2007 – também chamada de “PEC da Música” -, de autoria do Deputado Otávio Leite e outros. Nela, propôs-se a inclusão no rol de imunidades do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal,<sup>173</sup> de uma alínea nos seguintes termos: “e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores

---

<sup>171</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. **A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 122.

<sup>172</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>173</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...]”.

brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.”<sup>174</sup>

O parágrafo que inaugura a justificativa dessa Proposta tem o seguinte teor: “A presente proposta de emenda à constituição é, antes de tudo, um brado em defesa da cultura nacional.”<sup>175</sup>

Uma leitura isolada desse excerto proporciona uma primeira impressão no sentido<sup>176</sup> de que o objetivo da Proposta é a edição de Emenda Constitucional dedicada à defesa da cultura nacional.

Prosseguindo-se, porém, com a leitura do segundo parágrafo da justificativa inaugural, surge nova impressão que destoa da primeira: “É urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).”<sup>177</sup>

O restante do texto dessa justificativa assume o mesmo tom, ou seja, o de combate à pirataria, invocando-se estudo detalhado sobre o avanço da contrafação no Brasil<sup>178</sup> e o conseqüente prejuízo causado à indústria musical nacional: a queda

---

<sup>174</sup> Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+9+8/2007%5D](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+9+8/2007%5D). Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>175</sup> Idem.

<sup>176</sup> “Como disse MADISON (ver **O federalista** n. 37), a linguagem é sempre nublada. De fato, o velho brocardo, *interpretatio cessat in claris*, encontra suas grandes limitações nas mudanças de sentido dentro de um contexto literário, ou advindas do exame da totalidade ou do meio social. Acresce ainda que nem mesmo os teóricos da Constituição textual ou literal negam as omissões, a vagueza e a ambigüidade inerentes à linguagem do Direito, razão pela qual se socorrem das discussões da Constituinte, dos debates em procedimento legislativo, para perquirir das pretensas ‘intenções’ dos legisladores, fontes aliás estranhas ao documento básico em sentido estrito.” *In* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 49.

<sup>177</sup> Disponível em: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+98/2007%5D](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+98/2007%5D). Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>178</sup> “Os números apresentados pela APDIF - Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos - mostram que o Brasil, outrora detentor da sexta posição no ranking mundial de produtores fonográficos, hoje tem seu mercado reduzido ao décimo segundo lugar neste mesmo universo estando em primeiro lugar no que diz respeito às perdas decorrentes da pirataria no segmento musical, sendo nossos autores, compositores, produtores, artistas e profissionais de música em geral os mais diretamente prejudicados pela indústria ilegal. Entre 1997 e 2004, os efeitos da pirataria no setor fonográfico foram devastadores, tendo-se registrado uma queda pela metade no número de artistas contratados, além da perda de mais de 40% no número de lançamentos nacionais. Estima-se ainda que cerca de 2.500 postos de venda foram fechados e mais de oitenta mil empregos formais deixaram de existir desde então. A partir de 2004, a situação pareceu estabilizar-se um pouco, mas já num patamar bastante crítico, com mais da metade do mercado tomado por produtos ilegais e postos empregatícios informais demonstrando que o interesse pelo produto fonográfico não decaiu, mas que a imensa

nas vendas anuais de CDs e DVDs e suas conseqüências , tais como a queda do número de artistas contratados, o fechamento de pontos de venda e a extinção de postos de trabalho:

A proposta de emenda constitucional em apreço cuida de estabelecer imunidade tributária para a produção musical brasileira bem como a comercialização de seus suportes físicos e digitais tendo como única restrição para sua imunidade que estes contenham músicas compostas ou gravadas por autores ou artistas brasileiros, medida que nos parece poder vir a contribuir para reverter o atual quadro de favorecimento da indústria da pirataria, que vemos se solidificar a cada dia em detrimento dos produtos legalmente produzidos e comercializados no País.<sup>179</sup>

Até aqui, observa-se que não se busca nessa Proposta, como se poderia crer na primeira impressão, como objetivo imediato e principal, um impulso no acesso à cultura como conseqüência do barateamento do preço do produto musical, a ser alcançado pela utilização de uma imunidade tributária.

Busca-se, outrossim, com a imunidade tributária almejada, a redução do preço do produto musical produzido legalmente no Brasil como forma de aumentar sua atratividade ao público consumidor e, assim, fazer frente ao baixo preço pelo qual é ofertado o similar “pirata”. Na ótica do legislador isso geraria, como efeito mediato, secundário, um incremento cultural:

A presente proposta de emenda constitucional pretende interferir nesse quadro retirando de cena um fator que efetivamente torna a concorrência entre o produto pirata e o original quase impraticável: o alto preço dos impostos que recaem sobre esse último, tornando seu custo final muitíssimo maior para o consumidor. [...]  
Acreditamos que a instituição de imunidade tributária para a produção e a comercialização da música composta e/ou gravada por artistas brasileiros e comercializada em seus diversos suportes, a exemplo do que já ocorre com “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, pode atenuar sensivelmente a barreira econômica que pesa sobre o produto original, tornando-o mais acessível ao consumo popularizando ainda mais seu acesso às classes menos privilegiadas do País, difundindo e consolidando este importante alicerce da cultura brasileira e, por isso mesmo, dando à

---

distância financeira entre o produto legal e o falsificado atingiu proporções alarmantes e que precisam ser atacadas.” Idem.

<sup>179</sup> Idem.

música a condição de retomar um merecido lugar de destaque na economia nacional.<sup>180</sup>

E concluem os autores da Proposta em face da ideia do combate à pirataria: “Convictos de que a presente proposta representa um passo importante na luta contra a pirataria física e ‘on-line’ no meio musical brasileiro, esperamos contar com o apoio de nossos ilustres Pares no Congresso para sua aprovação como emenda constitucional.”<sup>181</sup>

Prosseguindo-se com a trajetória da Proposta nº 98/2007, após a sua admissão pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados, bem como de um período de requerimentos de parlamentares e audiências públicas com músicos, empresários do ramo musical, sindicatos e associações, o Deputado José Otávio Germano, Relator da Proposta, exarou Parecer em que se observa o tema da pirataria como assunto principal,<sup>182</sup> assim como a imunidade tributária proposta como medida apta a valorizar os produtos originais, bem como torná-los mais atrativos aos consumidores de produtos piratas.

O Relator trata, ainda, de questões atinentes à compatibilidade da Proposta com as regras da Organização Mundial do Comércio – OMC,<sup>183</sup> para então votar pela sua aprovação, acrescida do substitutivo que incorpora sugestão do Deputado Otávio Leite para que fosse adicionado ao final do texto da redação original da novel

---

<sup>180</sup>

Disponível

em:

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+98/2007%5D](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+98/2007%5D)>. Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>181</sup> Idem.

<sup>182</sup> “Um dos fatores que têm contribuído para agravar esse cenário é a pirataria, que se apropria indevidamente dos produtos dos artistas brasileiros e os utiliza para auferir lucro, sem fazer investimentos, sem pagar direitos autorais nem impostos, resultando na diminuição significativa de lançamentos nacionais, no desaparecimento de diversos pontos de venda e na perda de milhares de empregos formais.

Nesse contexto, acreditamos que a instituição de imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou litero-musicais de autores brasileiros, ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem assim sobre os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, representa importante iniciativa para valorizar os produtos originais, na medida em que a eliminação da significativa carga de impostos sobre eles incidentes os tornam mais atrativos àqueles que hoje consomem produtos piratas.”

Disponível

em:

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=676937&filename=Tramitacao-PEC+98/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=676937&filename=Tramitacao-PEC+98/2007)>. Acesso em: 26 set. 2015.

<sup>183</sup> Os possíveis reflexos da Emenda Constitucional nº 75/2013 no âmbito do Direito Internacional são tratados, em linhas gerais, no capítulo 4, seção 4.4. Para uma análise detalhada das implicações frente aos tratados internacionais sobre comércio, tributação e proteção de direitos autorais em que o Brasil figura como signatário, vide o artigo de Lucas de Lima Carvalho, **A Imunidade Musical**. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT. - ano 12 - n. 71 (setembro/outubro.2014). Belo Horizonte: Fórum, 2014.

alínea e, “...salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. Este conteúdo refere-se a debate que se instaurou sobre os possíveis efeitos práticos da nova imunidade tributária em detrimento dos benefícios fiscais que goza a Zona Franca de Manaus, tema que será abordado com mais vagar adiante.

Aprovada na Câmara dos Deputados por trezentos e noventa e três votos favoráveis, uma abstenção e seis contra, a Proposta de Emenda Constitucional nº 98/2007 seguiu para o Senado Federal, onde foi renumerada como Proposta de Emenda à Constituição nº 123/2011.

Do seu relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania do Senado Federal, Senador Eunício Oliveira, a Proposta de Emenda à Constituição nº 123/2011 recebeu primeiro Parecer<sup>184</sup> favorável à sua aprovação. Dessume-se do seu relatório a mesma compreensão no sentido de que a justificativa dos autores da Proposta reside especialmente no tocante ao combate à pirataria.<sup>185</sup>

No mérito, não mais enfoca em primeiro plano – como ocorria na Câmara dos Deputados - o combate à pirataria, deixando esse assunto atrelado ao destaque que deu à demanda pelo incremento de políticas públicas de incentivo ao acesso à cultura,<sup>186</sup> não obstante os esforços que reconhece já terem sido feitos. Segundo o relator, “Temos, nesse momento, com a chamada PEC da Música, a oportunidade de dar um importante passo para fazer frente a esses problemas e promover a valorização de nossa cultura e de nossos artistas.”<sup>187</sup>

Apesar desse primeiro parecer denotar uma inversão ao que foi dito na Câmara dos Deputados, dando a impressão de que o fim imediato da Proposta é,

---

<sup>184</sup> Parecer nº 484/2012. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=107967&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

<sup>185</sup> “Segundo a justificaco, a necessidade de implantao de medidas que fortaleam a produo musical brasileira  urgente, principalmente em virtude da pirataria e da competio oriunda das vendas pela *internet*. O mercado de msica brasileira tem diminuído fortemente nos ltimos anos e os autores, compositores, produtores, artistas e profissionais ptrios so os mais prejudicados. Diante disso, a proposio tem como objetivo interferir no quadro atual, eliminando um fator que torna a concorrncia entre o produto pirata e o original quase impraticvel, que  justamente a alta carga tributria sobre os produtos musicais, representada pelos impostos.” Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=107967&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

<sup>186</sup> “No mrito, a PEC merece nosso apoio. O cenrio cultural contemporneo apresenta uma srie de desafios para a ao governamental. Desenvolver polticas capazes de, a um s tempo, promover a pluralidade de manifestaes e preservar a cultura nacional  um dos principais dilemas a serem enfrentados. Paralelamente a isso,  urgente ampliar o acesso  cultura, o que no  tarefa simples em um Pas com as dimenses e as complexidades que marcam o Brasil.” Idem.

<sup>187</sup> Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=107967&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

então, a promoção da cultura nacional e, de forma mediata, o combate à pirataria, não é o que se observa necessariamente do restante do voto. De fato, aponta o Relator a elevada carga tributária sobre suportes físicos e a pirataria como os problemas que prejudicam os artistas brasileiros.<sup>188</sup>

Além disso, o Senador Eduardo Braga apresentou a Proposta de Emenda nº 2 objetivando acrescentar ao final da redação original proposta para a alínea e, “e sobre espetáculos musicais e teatrais de autores brasileiros e interpretados por artistas brasileiros”, pretendendo a extensão da imunidade em debate também para essas manifestações culturais. Em sua Justificativa, o Senador Eduardo Braga assim expressou-se: “Temos certeza que a instituição de imunidade a impostos incidentes sobre os espetáculos musicais e teatrais é medida essencial para democratizar ainda mais o acesso a essas manifestações culturais...”<sup>189</sup>

Essa Proposta de Emenda nº 2 não foi acolhida pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. No Parecer nº 999/2013, o Senador Inácio Arruda assim motivou a rejeição: “Apesar de extremamente importantes, espetáculos musicais e teatrais não enfrentam o problema da ‘pirataria’, razão pela qual não vemos motivo para estendermos a esses eventos a imunidade de impostos que ora se busca conceder aos fonogramas e videofonogramas musicais”.<sup>190</sup>

E, ainda, acrescenta o Senador Eunício Oliveira em seu Parecer nº 484/2012 que

Por meio da inclusão de alínea e no inciso VI do art. 150 da CF, a PEC da Música propõe-se a fortalecer a produção musical brasileira e *combater a pirataria*. Estima-se que a pretendida imunidade a impostos propiciará redução de até 40% no preço final dos CDs e DVDs vendidos no País. A consequência desse barateamento será a ampliação do acesso do público, sobretudo da população de baixa

---

<sup>188</sup> “Entretanto, não obstante todos os esforços empreendidos no âmbito das políticas públicas no setor, incentivando a pluralidade e fortalecendo a cultura nacional, há diversas questões referentes ao mercado e ao incentivo à produção cultural que precisam ser enfrentadas. Um dos principais temas é o relativo à elevada carga tributária incidente sobre os suportes materiais que veiculam música brasileira, que disputa espaço no mercado com as produções internacionais. Além dessa disputa desigual, nossos artistas precisam enfrentar, também, o problema da contrafação, conhecida popularmente como “pirataria”. As principais vítimas das cópias ilegais que se espalham pelo País são os artistas em início de carreira e aqueles que não têm o apoio de grandes gravadoras e distribuidoras. Não apenas as cópias ilegais em mídia digital, mas também a divulgação dos fonogramas pela internet, atingem sobretudo os artistas nacionais.”

<sup>189</sup> Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=136198&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

<sup>190</sup> Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=136309&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

renda, à produção cultural de artistas brasileiros, e em mídia de qualidade superior.<sup>191</sup>

Ou seja, permanece o combate à pirataria como mote principal do legislador.

Diante desses elementos, reafirma-se a conclusão de que o objetivo precípuo da Proposta de Emenda à Constituição nº 123/2011 é o barateamento da produção de CDs e DVDs nacionais.<sup>192</sup> Dessa forma, tornar-se-ia atrativo o preço do produto musical nacional como forma de fazer frente à cópia “pirata”, e assim auxiliar a indústria musical nacional a minimizar sua perda causada pelo mercado informal.

#### 4.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

Em sua redação final, a Emenda Constitucional nº 75/2013 acrescentou ao rol do inciso IV do artigo 150 a alínea e, estendendo a imunidade tributária relativa aos impostos aos “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*”.

Passa-se à análise dos vários elementos que compõem o texto dessa nova alínea e.

De início, encontram-se os termos *fonograma* e *videofonograma*.

Na legislação nacional é possível encontrar-se algumas definições dadas pelo legislador. Tinha-se na Lei n.º 4.944, de 6 de abril de 1966, que dispunha sobre a proteção a artistas, produtores de fonogramas e organismos de radiodifusão, dentre outras providências: “Art. 2º Para os efeitos desta lei, entende-se por: [...] d) fonograma, a fixação, exclusivamente sonora, em suporte material, dos sons de uma execução ou de outros sons; [...]”.

Posteriormente, a Lei n.º 5.988, de 14 de dezembro de 1973, que então regulava os direitos autorais, trouxe as seguintes definições: “Art. 4º Para os efeitos

<sup>191</sup> Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168936&disposition=inline>>. Acesso em: 3 out. 2015.

<sup>192</sup> No mesmo sentido, Andrei Pitten Velloso: “O objetivo precípuo dessa inovação constitucional não foi propriamente incrementar a difusão da música nacional, senão desestimular a pirataria, que, segundo a justificativa da PEC 98/2007, estava dilapidando o mercado fonográfico oficial numa velocidade vertiginosa (...). Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imunidade-tributaria-da-musica-brasileira/12382>>. Acesso em 10 nov. 2015.

desta lei, considera-se: [...] VII - fonograma - a fixação, exclusivamente sonora, em suporte material; VIII - videofonograma - a fixação de imagem e som em suporte material; [...]”.

As Leis n.º 4.944/66 e n.º 5.988/73 foram, respectivamente, total e parcialmente revogadas pela Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 - Lei de Direito Autoral -, que no inciso IX, do seu artigo 5º, definiu fonograma como “toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não sejam uma fixação incluída em uma obra audiovisual”.

Não houve na Lei n.º 9.610/98 a inclusão de uma definição expressa de videofonograma, mas, em seu artigo 5º, inciso VIII, alínea *i*, a de *obra audiovisual*, como sendo “a que resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação”. Por sua amplitude, essa definição abrange tanto as obras cinematográficas quanto as videofonográficas. Todas essas definições encontram-se na Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001,<sup>193</sup> que estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, dentre outras providências.

Portanto, refere-se a imunidade às faixas de áudio, bem como as compostas por áudio e vídeo – como shows e videoclipes, excetuadas as cinematográficas; e engloba também o registro dos fonogramas e videofonogramas tanto em suporte físico - sendo os mais comuns no mercado atual as mídias com tecnologia de leitura a laser, tais como os notórios CD, DVD e Blu-ray Disc - quanto em arquivos digitais.

---

<sup>193</sup> “Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

II - obra cinematográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação e exibição seja prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição;

III - obra videofonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som; [...]”

Tem-se, no caso, uma imunidade objetiva,<sup>194</sup> que “[...] são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função”.<sup>195</sup>

Isto porque foram imunizados os *fonogramas e videofonogramas*, assim com os *suportes materiais ou arquivos digitais que o contenham*. Ou seja, a imunidade incide sobre o produto e sua comercialização, e não sobre os sujeitos envolvidos nessas operações.

Quanto às formas de transmissão dos fonogramas e videofonogramas, elucidativa a lição de Luís Eduardo Schoueri:

A expressão “suportes materiais ou arquivos digitais que os contenha” também pode provocar alguma dificuldade. Se é verdade que os suportes materiais podem ser identificados nas mídias físicas (CDs, DVDs, Blu-rays), a expressão “arquivos digitais” é ampla, podendo alcançar situações como download, streaming, e as mais diversas formas de comercialização de arquivos via Internet.<sup>196</sup>

No entanto, não são todos os fonogramas e videofonogramas que fazem jus à imunidade tributária. O texto da alínea “e”, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal restringe-a apenas aos que se qualifiquem como *musicais, contendo obras musicais ou literomusicais*.

Obras musicais e literomusicais, são tanto as músicas cantadas, como as puramente instrumentais. Entre as obras literomusicais, entende Andrei Pitten Velloso que se incluem as “[...] obras de cunho *literário e musical*, como os saraus gravados [...]”.<sup>197</sup> Concorde-se com Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem “Ao que parece, a mera recitação poética e o documentário não atenderiam o que dispõe a norma”.<sup>198</sup>

<sup>194</sup> No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 278; COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 209; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 480; SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 412.

<sup>195</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 140.

<sup>196</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 483.

<sup>197</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 296.

<sup>198</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 277.

Abarca a imunidade em tela os fonogramas e videofonogramas musicais *produzidos no Brasil*. O texto é claro e leva à conclusão de que são imunizados somente aqueles cuja produção ocorra no Brasil, excluindo-se, portanto, o produto musical importado.<sup>199</sup> Nesse contexto, caso um artista brasileiro produza suas músicas ou vídeos no estrangeiro, a comercialização de seus CDs, DVDs, Blu-ray Discs ou arquivos digitais no Brasil não será imunizada pela nova regra.

Aqui surgem algumas questões relevantes.

Limitando-se o escopo da imunidade apenas à produção brasileira, não se vislumbra ter sido posto em prática o outro objetivo propalado pelo legislador, que não o principal de combate à pirataria, ou seja, a difusão da cultura. Isto porque a cultura musical não se restringe ao patrimônio cultural local, mas mundial, especialmente após o fenômeno da globalização, em que se promoveu, de forma direta e consequencial, uma progressiva aproximação dos povos em diversos níveis: comercial, cultural, etc.

Emerge dessa distinção quanto à origem que o objetivo do legislador não seria, ao final, meramente em prol de uma expansão cultural, mas de verdadeira medida de proteção à indústria nacional.

Essas medidas protetivas são construídas, em regra, através de barreiras tarifárias criadas pelo governo em determinados setores no intuito de desestimular a aquisição do produto estrangeiro, ou ainda, entre outras ações, pela melhoria das condições em programas de empréstimos, redução de alíquotas de tributos incidentes sobre produtos nacionais, ou mesmo isenções temporárias.

O que se verifica de comum entre essas medidas, salvo as que demandam processo legislativo mais demorado, é que podem ser implementadas, modificadas e extintas de acordo com a rápida dinâmica como sói ocorrerem as mudanças e oscilações no mercado econômico em nível mundial.

Porém, essa dinamicidade e efemeridade das situações de mercado não se coadunam com o caráter de perpetuidade de que se pode revestir a imunidade tributária. É que a imunidade tributária, uma vez inserida na Constituição Federal pelo Poder Constituinte Derivado, torna-se cláusula pétreia, só podendo ser suprimida se tiver sua inconstitucionalidade declarada, ou então pela elaboração de uma nova Constituição. Como leciona Regina Helena Costa:

---

<sup>199</sup> Essa questão será novamente enfrentada adiante, que se tratar sobre a inconstitucionalidade da nova imunidade tributária na forma como criada pela Emenda Constitucional nº 75/2013.

Conferindo a imunidade tributária, como já visto, direito público subjetivo, a determinada pessoa, de não ser tributada em dada situação, trata-se de direito individual, protegido, portanto, por cláusula pétrea. A imunidade fiscal é, assim, *direito não suprimível por emenda constitucional*. (grifo da autora)<sup>200</sup>.

Portanto, somado ao fato de que as medidas protetivas da indústria nacional consistentes em barreiras tributárias a produtos estrangeiros figuram num contexto de globalização como medidas anacrônicas, bem como o fato de que as medidas protetivas são instituídas e extintas de acordo com a dinâmica do mercado, conclui-se que esse objetivo do legislador não necessitaria ter sido incluído no sistema constitucional tributário como imunidade tributária diante do possível caráter de perenidade desta.

Prosseguindo-se, são abarcados pela nova imunidade tributária os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais *de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros*. Neste último caso, ao referir-se a obras *em geral*, abre-se espaço às de qualquer nacionalidade, desde que interpretadas por artistas brasileiros.

Novamente, observa-se mais uma proteção de cunho nacionalista<sup>201</sup> que vai de encontro à amplitude do fenômeno cultural como um todo. Pertinente aqui o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O que macula a norma imunizante é a restrição ao cantor e intérprete brasileiro. Não se pode apenas com a pena (poder de legislar) instituir realidades. O mercado brasileiro ainda é, e será, grande consumidor da produção internacional, e o mundo se faz cada vez menor com as trocas culturais. Restringir a imunidade ao cantor e intérprete brasileiro tem conotação nacionalista desvirtuada da

<sup>200</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 76.

<sup>201</sup> “Não é de hoje que se observa no Brasil o intento de privilegiar artistas nacionais, notadamente os músicos. Relata-se que a primeira ‘manifestação de nacionalismo’ no setor cultural ocorreu justamente na seara musical, com o advento da Lei n. 385, de 26 de janeiro de 1937, a qual impôs ‘a inclusão de obras de autores brasileiros natos em programas musicais de quaisquer salas de espetáculos, concertos e teatros no país’. Com o Decreto n. 50.929, de 8 de julho de 1961, obrigaram-se as gravadoras a lançar, a cada ano, pelo menos um disco, contendo peça de ‘autor erudito brasileiro’, incumbindo ao Ministério da Educação e Cultura estimular referidas gravações...” In CHAVES, Antônio. *Direito de Autor: princípios fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 449, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 482.

realidade de um mundo que avança para a integração de uma grande confederação de Estados.<sup>202</sup>

Essa fragmentação da cultura musical, no sentido de privilegiar a produção de autores brasileiros, ou as obras em geral desde que interpretadas por artistas brasileiros, destoa da imunidade sob o seu viés teleológico quando vista sob o aspecto de instrumento de proteção de valores sociais, que dada a sua relevância e estatura constitucional, devem ser preservados da forma mais ampla o possível.

Ao examinar a imunidade sob o seu aspecto sistemático e conceitual, José Souto Maior Borges leciona que:

[...] Sob esse ponto de vista, a análise teleológica do grupo de preceitos imunitários estabelecido na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político. A regra de imunidade é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais da mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais...

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.<sup>203</sup>

Assim também temos a precisa doutrina de Betina Treiger Grupenmacher:

Em especial, no que diz respeito às imunidades assim chamadas genéricas, são hoje crescentes os estudos no sentido de caracterizarem-se como direitos fundamentais fundados em valores essenciais, eleitos pelo legislador constituinte, tais como a democracia, a liberdade de expressão, a liberdade de culto, a liberdade de associação sindical, a liberdade de imprensa e o incentivo à supressão, pelos cidadãos, da ineficiência do Poder Público.<sup>204</sup>

<sup>202</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 279.

<sup>203</sup> BORGES, José Souto Maior Borges. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

<sup>204</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Competência Tributária e Imunidades dos Livros e do Papel*. In: Misabel de Abreu Machado Derzi. (Org.). *Competência Tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 1, p. 168.

Por outro lado, comparando-se a imunidade musical da alínea “e” com a prevista na alínea “d” do mesmo inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, relativa aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, verifica-se que esta, ao contrário daquela, não faz distinção quanto à origem dos livros, jornais e periódicos, imunizando tanto os exemplares nacionais quanto os estrangeiros, atendendo de forma mais ampla, nesse segmento cultural, o mencionado escopo finalístico da imunidade, qual seja, o de garantir em amplo espectro o direito fundamental à cultura.<sup>205</sup>

Acrescente-se que essa distinção em razão da origem repercute também no âmbito das relações comerciais internacionais, como será visto no item 4 deste capítulo.

Do exposto, verifica-se que o fomento à cultura no Brasil não está ao desamparo, e que sempre se optou pelos mecanismos de outras formas de desoneração tributária que a imunidade tributária, mesmo porque raciocina-se em termos de ajudar um projeto a tornar-se uma produção, o que se afigura a parte mais difícil ante a falta de recursos de boa parte dos artistas.

Assim, e relembando-se que o objetivo principal da Emenda Constitucional nº 75/2013 é o combate à pirataria e de forma consequencial, secundária, um incentivo fragmentado à cultura – enaltecendo-se apenas a produção musical nacional -, entende-se que tudo isso deveria ter sido feito por meio de outros instrumentos que não a imunidade tributária, que restou desnaturada diante das contrariedades apontadas em relação ao seu aspecto finalístico, este bem sintetizado por Ives Gandra da Silva Martins:

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo Poder Público, em sua esfera de atuação.<sup>206</sup>

---

<sup>205</sup> “Com toda facilidade notamos que o que a Constituição pretende, neste ponto, é garantir a liberdade de comunicação e pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. Em outras palavras, quer facilitar a busca do conhecimento, bem inefável que agrega dignidade à pessoa humana”. *In* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 932.

<sup>206</sup> **Imunidades Tributárias**. *In*: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p. 32.

Por fim, cabe refletir sobre uma questão que confirma a intenção do constituinte derivado de proteção à indústria e suas vicissitudes, assim como de inclusão de assunto que se afastam do âmbito finalístico da imunidade.

Com efeito, a nova imunidade incide sobre os suportes materiais ou arquivos digitais que contenham os fonogramas e videofonogramas, *salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser*. Ou seja, a imunidade não incide no processo industrial em que são produzidas as cópias de CDs, DVDs e Blu-ray Discs.

Como mencionado no início deste estudo, essa parte final do texto da alínea “e” foi incluída por meio de substitutivo ainda na Câmara dos Deputados,<sup>207</sup> com o nítido objetivo de preservar os incentivos fiscais que já são concedidos à Zona Franca de Manaus, por força do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

De fato, a maioria das indústrias que se dedicam à replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser encontram-se na Zona Franca de Manaus (ZFM), gozando desses incentivos fiscais. A incidência da imunidade tributária a todo território nacional resultaria na desoneração tributária das indústrias do mesmo segmento localizadas em outras Unidades da Federação, o que poderia comprometer os benefícios concedidos àquelas que se instalaram na ZFM atrás dos incentivos fiscais.

Novamente, observa-se o uso equivocado da imunidade para se tratar de assunto que é regulado pela legislação infraconstitucional.

#### 4.3 A POTENCIAL (IN) EFICIÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL NA PROMOÇÃO DA INDÚSTRIA FONOGRAFICA BRASILEIRA

Considerado o combate à pirataria como o principal objetivo da imunidade musical,<sup>208</sup> passa-se a uma análise contextual e quantitativa com enfoque no

---

<sup>207</sup> “Com efeito, a nova redação aperfeiçoa o texto original da PEC, ao resguardar a produção industrial de CDs e DVDs na Zona Franca de Manaus, com a manutenção da exclusividade do benefício fiscal na etapa de replicação.” Disponível em <[<sup>208</sup> Reitera-se essa conclusão mencionando-se que na Audiência Pública nº 0267/08, realizada na Câmara dos Deputados em 01/04/2008, durante os trabalhos referentes à Proposta de Emenda Constitucional nº 98/2007, ouvidos vários músicos, parlamentares, o Presidente da Associação](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=676937&filename=PRL+2+PEC09807+%3D%3E+Acessoem:20.10.2013.9Antevemosqueaimunidadeser%E1aplicadan%E3oapenas%E0comercializa%E7%E3odosCDseDVDs>”. Acesso em 26 set. 2015.</a></p></div><div data-bbox=)

mercado fonográfico da indústria da música gravada, sobre a possível efetividade da norma de imunidade tributária em análise.

Inicialmente, entende-se que não é possível “concorrer” com a pirataria se considerado for, unicamente o fator preço. O preço dos fonogramas pirateados é baixo o suficiente a ponto de não ser vencido, ou sequer equiparado, pelo preço do produto legítimo.

A cadeia da produção de áudio perpassa um grande número de etapas, envolve a remuneração de vários profissionais, a aquisição, uso ou locação de equipamentos diversos, pagamento de direitos autorais, *merchandising*, entre outros,<sup>209</sup> e que não incidem na cópia pirata realizada sobre o produto original acabado.

Ou seja, não se trata da carga tributária como sendo o grande fator impactante na diferença de preços entre produtos legítimos e pirateados. Já em se tratando de *download* de arquivos em formato digital, o preço pode cair a zero quando realizado em serviços não licenciados.

Em aprofundado estudo sobre a indústria fonográfica, Marcia Tosta Dias atesta que:

O fato é que a indústria fonográfica oferece um produto extremamente caro ao mercado, e neste, questões éticas à parte, o

---

Brasileira da Música Independente – ABMI, um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e o Coordenador-Geral de Estudos Econômicos e Empresariais da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, o debate centralizou-se preponderantemente sobre a pirataria da música gravada. Ademais, segundo os argumentos desses dois últimos, respectivamente, a imunidade tributária proposta não seria viável pois a pirataria é uma questão que atina ao custo dos direitos autorais, não do decorrente da carga tributária; que a desoneração tributária implicaria em uma redução insignificante no valor do CD ou DVD gravado, da ordem de centavos de Real, e que os custos elevados devem-se a outras questões tais como direitos autorais, marketing, etc. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/textoHTML.asp?etapa=11&nuSessao=0267/08&nuQuarto=0&nuOrador=0&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=14:30&sgFaseSessao=&Data=1/4/2008&txApeido=PEC%20098/07%20%20%20FONOGRAMAS%20VIDEOFONOGRAMAS%20MUSICAIS&txFaseSessao=Audiência%20Pública%20Ordinária&txTipoSessao=&dtHoraQuarto=14:30&txEtapa>>. Acesso em: 3 out. 2015.

<sup>209</sup> “Além do trabalho com A&R, distingue a atividade das grandes companhias a maneira especial como realizam o marketing e a distribuição de produtos. Em geral, as operações envolvem uma rede de parceiros e interesses que garantem exposição em espaços privilegiados da grande mídia (programas de rádio e de TV, novelas, publicidade etc). O pagamento da divulgação é tema controverso, considerando-se sobretudo os problemas que traz à diversificação da oferta. Conhecida desde os primórdios do rádio como jabá (*jabaculé*, sinônimo de propina; *payolla*, nos EUA), a prática tem adquirido ares de venda legal de serviços de divulgação de produtos musicais. Os altos valores envolvidos elevam significativamente o preço final dos produtos e alimentam o circuito endógeno, autorreferente, da indústria musical”. DIAS, Marcia Tosta. **Os donos da voz: indústria fonográfica brasileira e mundialização da cultura**. 2. ed. São Paulo: Bomtempo, 2008, p. 180-186.

que importa é o preço. Para o consumidor de sucessos, que é quem compra o CD pirata, a lógica é pagar R\$ 5,00 em vez de R\$ 20,00. Por seu turno, a indústria levanta a bandeira dos direitos autorais. Mas vale lembrar que, com a pirataria, os seus próprios direitos são ainda mais lesados que os do artista, significativamente minoritários (em torno de 14,3% do valor total do disco), considerados o direito de autor e o direito de intérprete.<sup>210</sup>

Faz-se necessário ainda destacar um dado relevante: a distribuição da música em formato digital pela internet ocasionou um progressivo – e ao que parece irreversível - declínio na sua comercialização em suportes físicos, ou seja, sua gravação em *Compact Disc* ou CD - em nível mundial. Colaboram para esse fenômeno a democratização do acesso à banda larga, assim como a dispositivos eletrônicos dos mais variados que permitem a realização do *download* das músicas e sua reprodução, tais como computadores pessoais, *tablets* e *smartphones*.<sup>211</sup>

Exemplo que pode ser uma resposta à pirataria são os serviços de streaming<sup>212</sup>, tal como os fornecidos pelo *Spotify* e *Deezer*.<sup>213</sup> Esse tipo de serviço permite, em contrapartida ao pagamento de um valor fixo mensal,<sup>214</sup> o acesso via internet a milhões de músicas – de artistas nacionais e estrangeiros -, para serem ouvidas sem limite de repetição. Pode-se, ainda, tornar as músicas disponíveis *off-line*, isto é, armazená-las no computador, *smartphone* ou *tablet*, permitindo que

---

<sup>210</sup> DIAS, Marcia Tosta. **Os donos da voz: indústria fonográfica brasileira e mundialização da cultura**. 2. ed. São Paulo: Bomtempo, 2008, p. 180.

<sup>211</sup> Sobre esse fenômeno, destaca Marcia Tosta Dias que “Com o desenvolvimento da rede mundial de computadores, as gravações musicais digitais se transformaram em dados e arquivos e, com formatos adequadamente desenvolvidos, passaram a circular amplamente na internet. A expansão desse processo coincide com a queda das vendas e do faturamento da indústria fonográfica”. *Idem*, p. 183.

<sup>212</sup> “*Streaming*: Termo técnico, em inglês, usado para a prática de transmitir música por meio da Internet. O sistema de transmissão pela Internet por *streaming* é denominado *webcasting*, que tem por características:

\*Interatividade em potencial oferecida pelo *webcaster*, o que distingue este método do *simulcasting* e do *broadcasting*.

\*Possibilidade oferecida ao usuário de fazer o *download* das músicas, no tempo e ordem que preferir. Este sistema denomina-se *demand*. Por meio dele é possível combinar músicas, criar séries por intérpretes, autores ou gêneros, onde o usuário pode montar sua própria coletânea a partir das músicas dispostas pelo *webcasting* e fixadas na memória do seu computador”. *In* DUARTE, Eliana Cordeiro de Vasconcelos e PEREIRA, Edmeire Cristina. **Direito Autoral: perguntas e respostas**. Curitiba: UFPR, 2009, p. 87.

<sup>213</sup> Tem-se ainda os serviços de *streaming* Apple Music, Napster, Radio, TIDAL e Pandora, dentre vários outros que estão surgindo na disputa por esse novo e lucrativo nicho do mercado da música.

<sup>214</sup> Com essas características, o *Spotify* disponibiliza serviço denominado de *Spotify Premium*, a um custo mensal que, em 2015, era de R\$ 14,90, e R\$ 16,90 em 2016. Nos mesmos moldes o serviço Premium+ do *Deezer*, pelo mesmo valor.

sejam levadas a qualquer lugar, enquanto perdurar a assinatura do serviço, que pode ser cancelada a qualquer momento.

Para uma visão casuística e quantitativa, tome-se o exemplo do *Spotify*. Este serviço de streaming de música, lançado na Suécia em outubro de 2008, iniciou suas operações no Brasil em 28 de maio de 2014, com um acervo declarado de 30 milhões de músicas, bem como a adição diária de mais 20 mil.<sup>215</sup> De acordo com informações do *Spotify* Brasil, “o tempo médio de uso da plataforma pelos usuários brasileiros durante esse ano foi de 104 minutos por dia. Os brasileiros ouviram mais de 200 milhões de horas de música no serviço, o equivalente a 23 mil anos.”<sup>216</sup>

A Federação Internacional da Indústria Fonográfica - IFPI<sup>217</sup> publicava, anualmente, o guia *Recording Industry in Numbers* (RIN), com dados envolvendo quase cinquenta países, bem como análises sobre tendências dessa indústria e dos consumidores num escopo global do setor da música gravada.

Para uma ideia do avanço da música em formato digital, a edição 2015 do RIN, lançada em 20 de abril daquele ano, trouxe os seguintes destaques:<sup>218</sup> a) A receita de canais digitais aumentou 6,9% em 2014, e agora é responsável por 46% das receitas globais de comércio da indústria, em pé de igualdade com as vendas físicas pela primeira vez. Os *downloads* permanecem a maior fonte de receitas digitais, respondendo por 52% do mercado digital em 2014, mas diminuiu em valor em 8%; b) As receitas de serviços de streaming aumentaram em 39% em 2014, para US\$ 1,6 bilhão. As receitas globais dos serviços de streaming remunerados por assinatura e por publicidade respondem agora por 32% das receitas digitais, acima dos 14% em 2011. As receitas provenientes do streaming já ultrapassaram o *download* de vendas em nada menos que 37 mercados. Estima-se que mais de 41 milhões de pessoas no mundo pagam por uma assinatura de música, contra apenas oito milhões em 2010; c) As receitas de vendas em formato físico diminuiu 8,1% em 2014, para US\$ 6,8 bilhões.

---

<sup>215</sup> Disponível em <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/spotify-chega-ao-brasil-com-30-milhoes-de-musicas-e-mensalidade-em-dolar>>. Acesso em 17 out. 2015.

<sup>216</sup> Disponível em <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/em-um-ano-brasileiros-ouviram-200-mi-de-horas-no-spotify>>. Acesso em 17 out. 2015.

<sup>217</sup> Em inglês, International Federation of the Phonographic Industry. Trata-se de uma organização internacional sem fins lucrativos que representa os interesses de 1300 companhias de gravação distribuídas pelo mundo.

<sup>218</sup> Disponível em <<http://ifpi.org/news/IFPI-publishes-Recording-Industry-in-Numbers-2015>>. Acesso em 20 out. 2015.

No Brasil, a Associação Brasileira dos Produtores de Discos – ABPD<sup>219</sup> produz o Relatório Anual Eletrônico ABPD. Da sua edição Mercado Brasileiro de Música 2014, extrai-se que:

No Brasil, o mercado registrou em 2014, aumento em suas receitas de 2%, impulsionado por substancial incremento da área digital, em grande parte devido ao segmento de streaming de áudio e vídeo remunerados tanto por subscrição como por publicidade. Receitas com música digital já representam 48% do total combinado físico + digital, no Brasil.

Em 2014, pela segunda vez em cinco anos, o recuo do mercado físico de música (-15%) foi compensado pelo crescimento nas receitas digitais (+30%). Downloads de músicas avulsas e álbuns completos representaram 30%, Telefonia Móvel 19%, e serviços de streaming de áudio e vídeos musicais 51% das receitas com música digital no Brasil em 2014.

O crescente número de usuários de Internet no País (+ 8,5%), em especial através do uso de smartphones (+35%) em 2014 e, a presença e atuação no Brasil dos principais operadores internacionais de streaming criam para os próximos anos perspectivas positivas para os negócios com música gravada no mercado brasileiro.<sup>220</sup>

Nos Estados Unidos, maior mercado da indústria da música gravada de acordo com a IFPI, “Na comparação até agora de 2014 com o mesmo período de 2013, as vendas de álbuns físicos caíram 14,6%, as de álbuns digitais caíram 11,7%, e as de músicas avulsas digitais, 12,8%”.<sup>221</sup> Há um consenso no mercado no sentido de que os serviços de streaming “estão canibalizando as vendas digitais”.<sup>222</sup>

De fato, a progressividade dos números acima caminhava nesse sentido, e a tendência de domínio do formato digital e do streaming consolidou-se. Extrai-se do *Global Music Report 2016: State of the Industry*,<sup>223</sup> referindo-se ao mercado global da música, que o formato digital tornou-se a principal receita da música gravada, ultrapassando as vendas do formato físico. As rendas oriundas do formato digital representam 45% do total das receitas, enquanto as rendas do formato físico, 39%. A renda total da indústria cresceu em 3,2%, alcançando quinze bilhões de dólares. Esse acréscimo decorre principalmente do grande aumento das rendas de

<sup>219</sup> A ABPD é afiliada, e atua como grupo nacional no Brasil da International Federation of the Phonographic Industry – IFPI.

<sup>220</sup> Disponível em: <<http://www.abpd.org.br/wp-content/uploads/2015/06/PublicacaoABPD2014.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.

<sup>221</sup> Disponível em <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/venda-de-albuns-nos-eua-tem-pior-marca-da-histora>>. Acesso em 17 out. 2015.

<sup>222</sup> Idem.

<sup>223</sup> Essa publicação da IFPI passou a substituir e englobar o Recording Industry in Numbers (RIN).

streaming, que corresponde agora a 43% das vendas de formato digital, próxima de ultrapassar o *download*, que representa 45% dessas vendas. Ou seja, o *streaming* está para se tornar a principal fonte de renda do formato digital.<sup>224</sup>

No que diz respeito à pirataria da música, confira-se a posição do IFPI:

O IFPI estima, baseado em dados da com Score/Nielsen, que 20 por cento dos usuários da internet em todo o mundo acessam regularmente serviços não licenciados. Essa estimativa só se aplica a dispositivos baseados em desktops: ela não inclui a emergente, mas ainda não quantificada, ameaça de pirataria por smartphones e *tablets* enquanto os consumidores migram para esses dispositivos.

[...]

A indústria não está respondendo com uma única estratégia, mas com uma abordagem abrangente e multifacetada. Ela inclui: a educação do consumidor sobre os direitos autorais e o valor da música; o trabalho com serviços de aplicação da lei para o combate a serviços piratas online; demandas judiciais contra os serviços piratas *online*; e o engajamento com elaboradores de políticas públicas e legisladores no mundo inteiro para criar um ambiente no qual o setor da música possa crescer. A indústria também está trabalhando com lojas online para remover aplicativos que violem a lei, e para assegurar que aplicativos não possam acessar websites ilegais.<sup>225</sup>

<sup>224</sup> “The global music market achieved a key milestone in 2015 as digital became the primary revenue stream for recorded music, overtaking sales of physical formats. Digital revenues now account for 45 percent of total revenues, compared to 39 per cent for physical sales. Performance rights revenues to producers and artists (14 per cent) account for the bulk of the remainder. In the latest step of the industry’s hard fought and successful evolution in the digital world, digital revenues rose 10.2 percent to US\$ 6.7 billion, helping to offset the falling sales of CDs and leading to the industry’s first measurable year-on-year growth in 20 years. Total industry revenues grew by 3.2 per cent to US\$ 15.0 billion.

The increase was primarily driven by a sharp rise in streaming revenues which more than offset declining downloads and physical formats. Revenues from all streams, including from premium and ad-supported services were up 45.2 per cent. Streaming now accounts for 43 per cent of digital revenues and is close to overtaking downloads (45 per cent) to become the industry’s primary digital revenue stream.

The positive trend, coming after more than a decade of decline, reflects the transformation of record companies to meet changing consumer behavior, proactive licensing of new services, continued investment in talent and innovation in bringing artists to a global audience.

The streaming revolution has engaged consumers, including many who were previously outside the licensed music environment, and helped drive growth.” *In Global Music Report 2016: State of the Industry. International Federation of the Phonographic Industry, Suíça, abril 2016. Disponível em:*

[http://abpd.org.br/wp-content/uploads/2016/04/GMR2016\\_FINAL\\_under\\_embargo\\_until\\_12\\_April\\_2016\\_1300\\_BST-1.pdf](http://abpd.org.br/wp-content/uploads/2016/04/GMR2016_FINAL_under_embargo_until_12_April_2016_1300_BST-1.pdf). Acesso em: 20 jul. 2016.

<sup>225</sup> “IFPI estimates, based on comScore/Nielsen data, that 20 per cent of internet users worldwide regularly access unlicensed services. This estimate applies only to desktop-based devices: it does not include the emerging, but as yet unquantified, threat of smartphone and tablet-based mobile piracy as consumers migrate to those devices.

[...]

“The industry is responding not with a single strategy, but with a comprehensive, multi-pronged approach. It includes: consumer education on copyright and the value of music; working with law enforcement agencies to tackle online piracy; litigation against online pirate services; and engaging

Diante da comprovada queda nas vendas de álbuns físicos, bem como da consagração da procura pela música digital transmitida via internet – seja pelo *download* de venda ou pelo serviço de *streaming* - no que toca aos suportes físicos, há um progressivo esvaziamento parcial do escopo da nova imunidade.

#### 4.4 POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES DA IMUNIDADE MUSICAL NO ÂMBITO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

Como mencionado no item 2 deste capítulo, o fato de a imunidade musical limitar-se aos “fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros [...]” tem potencialidade para gerar situações de desconforto ao Brasil frente o comércio internacional. Sendo este um assunto derivado, será tratado com brevidade.

Ao se referir ao texto da imunidade musical sob o viés do comércio internacional, Lucas de Lima Carvalho observa que “[...] nós não temos o hábito de refletir sobre política tributária internacional – é conceito estranho, malquisto, quiçá desprezível no seio do Palácio do Planalto [...]”.<sup>226</sup>

Iniciamos com uma sucinta abordagem sobre o GATT.

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, assinado em Genebra em 30 de outubro de 1947, entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 1948, permanecendo como referência para as relações internacionais de comércio. Apesar de inicialmente representar os interesses dos países mais desenvolvidos, após o ingresso de novos membros, bem como da realização de várias rodadas de negociação, houve progresso no equilíbrio das relações entre os pactuantes, resultando em várias medidas de proteção aos países em desenvolvimento. Nos

---

with policymakers and legislators worldwide to create an environment in which the music sector can grow. The industry is also working with online stores to remove infringing apps and to ensure that apps cannot access illegal websites.” Disponível em: <<http://ifpi.org/music-piracy.php>>. Acesso em: 10 nov. 2015. (Tradução livre).

<sup>226</sup> Prossegue o autor “[...] e isso se comprova com a serialidade normativa que criou fenômenos como as nossas antigas regras de CFC, nossa plenipotente tributação de ganhos de capital auferidos por estrangeiros em relação a bens localizados no Brasil, e, por derradeiro, a imunização de músicas e vídeos de música em meio físico ou digital, reservada a autores ou intérpretes brasileiros quando a produção musical ocorrer em *terrae brasilis*. Somos paladinos de uma soberania arrogante, astigmática e diplomaticamente insustentável - há quem possa nos livrar do corpo dessa morte?” In CARVALHO, Lucas de Lima. **A imunidade musical**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 63-105, set./out. 2014, p. 64.

anos que se seguiram à sua criação foram realizadas oito Rodadas, sendo a mais importante a Rodada Uruguai, em 1995, quando foi substituído pela Organização Mundial do Comércio – OMC. Neste momento, contava com cento e vinte e cinco países signatários, que eram responsáveis por noventa por cento do comércio internacional. Hoje computam-se cento e quarenta e seis signatários.<sup>227</sup>

Apesar de parecer óbvio, vale lembrar a observação de Francisco Rezek, de que os princípios orientadores da OMC “[...] são os que desde 1947 vinham prevalecendo no âmbito do GATT [...]”.<sup>228</sup>

Entre os princípios do GATT, interessa a este estudo o princípio da não-discriminação. Ensina Roberto Caparroz de Almeida que este “É o princípio básico de funcionamento do acordo, por meio do qual um Estado deve oferecer o mesmo tratamento em relação a todos os seus parceiros comerciais”, asseverando o autor que para que este objetivo seja atingido, os contratantes comprometem-se no cumprimento de duas cláusulas:

- a) Cláusula da nação mais favorecida (artigo I): os países membros devem estender a todos os signatários qualquer concessão comercial feita em benefício de um deles. Assim, nenhum país pode conceder a outro vantagem especial em detrimento dos demais;
- b) Cláusula de igualdade de tratamento (artigo III): os produtos importados devem receber o mesmo tratamento (tributário, especialmente) que seus similares nacionais. Esta cláusula objetiva afastar medidas de ordem protecionista ou discriminatória.<sup>229</sup>

Uma releitura da imunidade musical permite a imediata conclusão de que desde a sua edição, o Brasil passou a descumprir o princípio da não-discriminação, uma vez que passou a conferir tratamento tributário mais benéfico unicamente ao produto musical brasileiro, mantendo-se incólume a tributação ao produto musical oriundo dos demais países signatários do GATT.

Como destaca Eduardo Sabbag:

[...] a louvável intenção de proteger a obra artística doméstica poderá encontrar severas barreiras no âmbito do Direito Internacional. Isso

---

<sup>227</sup> ALMEIDA, Roberto Caparroz de. **Da natureza aduaneira dos direitos antidumping no Brasil**. In: Heleno Taveira Tôres. (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 2, p. 243, 246-247, 288.

<sup>228</sup> REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 266.

<sup>229</sup> ALMEIDA, Roberto Caparroz de. **Da natureza aduaneira dos direitos antidumping no Brasil**. In: Heleno Taveira Tôres. (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 2, p. 243-244.

porque o Brasil, sendo membro da OMC (Organização Mundial do Comércio), está vinculado ao Protocolo de Marrakesh, que altera o antigo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (General Agreement on Tariffs and Trade ou GATT), a que devemos subserviência. Com efeito, as normas tarifárias do GATT – a par das hodiernas regras da OMC –, visando harmonizar as políticas aduaneiras entre os Estados signatários e coibir as práticas protecionistas, proíbem qualquer discriminação tributária que venha a se estabelecer entre produtos nacionais e estrangeiros.

Desse modo, é crível imaginar que os países signatários do GATT que se sentirem prejudicados com a interna medida protecionista poderão promover severas retaliações ao Brasil, sem embargo das sanções extrajurídicas que soem ser impostas, nesses casos, pelos organismos internacionais.<sup>230</sup>

José Eduardo Soares de Melo também critica a imunidade do fonogramas e videofonogramas musicais frente ao GATT:

Note-se, porém, que só alcança os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, revelando-se, por isso, mais como uma proteção à indústria nacional do que à produção cultural como um todo. As mesmas mercadorias, produzidas fora do país, não estão abrangidas pela imunidade. Essa imunidade, assim, viola o GATT no ponto em que veda discriminação dos produtos estrangeiros, assegurando-lhes, quanto aos tributos internos, tratamento equivalente ao dos produtos nacionais.<sup>231</sup>

E também Leandro Paulsen:

[...] O dispositivo diz respeito à produção industrial. Alcançando apenas os CDs, DVDs e blue-rays produzidos no Brasil, eleva ao plano constitucional uma medida protetiva da indústria nacional, porquanto as mesmas mercadorias, produzidas fora do país, não estão abrangidas pela imunidade. É, portanto, medida anacrônica que jamais deveria ser elevada a imunidade.

[...]

Tratamento diferenciado relativamente aos produtos estrangeiros. A imunidade viola o GATT no ponto em que veda a discriminação dos produtos estrangeiros, assegurando-lhes, quanto aos tributos internos, tratamento equivalente ao dos produtos nacionais.<sup>232</sup>

Lucas de Lima Carvalho alerta que além da ofensa às diretrizes do GATT, ocorre ainda contrariedade ao Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade

<sup>230</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 416.

<sup>231</sup> PAULSEN, Leandro. MELO; José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 492-493.

<sup>232</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 268.

Intelectual Relacionados ao Comércio (TRIPS), incorporado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgado através do Decreto nº 1.355/1994. Esclarece o autor que

De partida, o TRIPS esclarece que o Brasil deve conceder aos nacionais dos demais Estados signatários tratamento não menos favorável que aquele conferido aos brasileiros quanto à proteção da propriedade intelectual. Ora, não diz a nota nº 03 do TRIPS que o vocábulo “proteção” se endereça à “existência, obtenção, abrangência, manutenção e aplicação de normas de proteção dos direitos de propriedade intelectual”? E o interesse original da nossa EC nº 75 não era justamente o combate à pirataria? Conclui-se, portanto, que se o Brasil vê a alínea “e” como arma contra os corsários e bandidos, comete pecado diplomático em não oferecer essa arma também aos artistas estrangeiros.<sup>233</sup>

Ainda de acordo com o autor, há um descompasso com onze Tratados contra a Dupla Tributação, firmados com Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Japão, Luxemburgo, México, Portugal e Suécia, que contêm disposição de não-discriminação que, a exemplo do tratado firmado com a Suécia, tem o seguinte teor: “Os nacionais de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado que se encontrem na mesma situação”.<sup>234</sup>

O aprofundamento desse rico tema fugiria ao escopo deste trabalho. Mas o que se viu é suficiente para a conclusão de que, tenha ou não o legislador considerado seus efeitos para além de nossas fronteiras, o fato é que a imunidade musical, na forma como redigida – não exonerando igualmente o produto musical estrangeiro -, além de ofender o princípio constitucional tributário da não discriminação, em razão da origem ou do destino,<sup>235</sup> também contraria previsão de não discriminação em vários tratados internacionais dos quais o Brasil é parte, o que poderá acarretar sanções.

---

<sup>233</sup> CARVALHO, Lucas de Lima. **A imunidade musical**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 63-105, set./out. 2014, p. 96.

<sup>234</sup> Idem, p. 101-102.

<sup>235</sup> O que será visto no capítulo 4.

#### 4.5 A TRIBUTAÇÃO DA MÚSICA EM FORMATO DIGITAL

No que diz respeito à música comercializada em formato digital, apesar da previsão dessa hipótese na norma imunizante,<sup>236</sup> é de se considerar o fato de que a grande maioria dos serviços de *download* de músicas e álbuns de música, assim como os serviços de *streaming*, têm seus servidores situados no exterior, além do seu pagamento ser feito por meio de cartão de crédito, o que muda o panorama quanto aos impostos incidentes nessa operação.

No ponto, pertinente a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Ao adquirir a música ou videoclipe de autor ou intérprete brasileiro em um sítio hospedado no exterior, por meio de instrumento de crédito (cartão de crédito), há sempre a cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras. A nova imunidade teria findado com esta cobrança? Acreditamos que não. O fato jurígeno deste imposto (...) é a operação de crédito. Se há uma forma de aquisição à vista, o imposto não incide. Se a aquisição se deu por meio de um instrumento de crédito e os recursos serão enviados ao exterior, o IOF é devido.<sup>237</sup>

Nessa situação, verifica-se um novo esvaziamento da imunidade em tela, pois o IOF incidirá sobre a operação de crédito referente ao uso do cartão de crédito para o pagamento do serviço hospedado no exterior, e não sobre as operações relativas à produção nacional da música gravada, ainda que o destinatário do serviço faça o *download* pago apenas de músicas de autores ou intérpretes brasileiros, produzidas no Brasil, ou ouça essas mesmas músicas através de um serviço de *streaming*. Assim, nesse contexto, a aquisição de músicas com as características elencadas na imunidade musical não será por ela própria imunizada.

Por outro lado, tomando-se a hipótese em que a música em formato digital seja comercializada no Brasil, em servidores localizados no território nacional, não se verifica a incidência de dois dos que seriam provavelmente os impostos de maior valor a encarecer esse produto: o ISS e o ICMS.

---

<sup>236</sup> “Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou *arquivos digitais* que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

<sup>237</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 278-279.

No tocante ao ISS, até recentemente não havia previsão de tributação de serviços fornecidos pela internet.

O panorama mudou com a aprovação da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que entre outras modificações promovidas na Lei Complementar nº 116/2003, incluiu na Lista de Serviços a ela anexa o subitem 1.09, nos seguintes termos:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Ou seja, o que se pretende é a tributação dos contratos de *streaming*, entre outros, os de áudio - aqueles em que os usuários recebem suas músicas em formato digital.

No entanto, essa nova previsão legal é inconstitucional.

Sobre o tema, confira-se recente lição de Betina Treiger Gruppenmacher:

Não temos qualquer dúvida de que os contratos de *streaming* não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto.

Segundo o que se depreende com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, os Municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer, já que as obrigações de dar e os serviços de transporte e de comunicação estão insertos na competência impositiva dos Estados.

[...]

A compreensão de que o ISS só pode incidir sobre obrigações de fazer, nunca sobre as obrigações de dar está, inclusive, sedimentada no âmbito do STF. Não bastasse o entendimento da nossa Corte Constitucional, a doutrina também é unânime no mesmo sentido. Merece referência a definição de serviços para fins de incidência de ISS ofertada por Marçal Justem Filho, que assim se manifesta: “Prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direto Privado, que não caracterize relação empregatícia”.

[...]

Trata-se, como inclusive se verifica da própria redação do subitem em análise, de disponibilização sem cessão definitiva do conteúdo nele descrito. É estreme de dúvidas que as cessões de direitos não se equiparam às prestações de serviços. São, definitivamente, duas realidades jurídicas absolutamente distintas. Em relação à primeira, qual seja a cessão de direitos, não há previsão constitucional de

cobrança de quaisquer impostos. O que queremos dizer é que o constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos, como passível de incidência tributária.<sup>238</sup>

De fato, a materialidade do ISS compreende apenas as obrigações de fazer.

Como salienta Marçal Justen Filho, o Direito Romano efetivou uma classificação milenar que distinguia, partindo-se da prestação originada, obrigações de fazer, de dar e de prestar. Prossegue o autor asseverando que a essência do pensamento romano foi absorvida pelo nosso Direito, com a particularidade de supressão da referência às obrigações de prestar. Por sua vez, devem ser excluídas, em termos de ISS, as obrigações de não fazer haja vista que a “[...] prestação de serviço importa um esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio”. Assim, ainda de acordo com o autor, restam as obrigações de prestação positiva, e “[...] dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS”. Conclui, então, que “As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer.”<sup>239</sup>

Afirma Aires F. Barreto que são as obrigações estabelecidas entre as partes que qualificam o serviço. Assim, para que o intérprete saiba se um fato qualquer é tributável, é necessário que identifique e qualifique a natureza jurídica da obrigação que o originou.<sup>240</sup> Assevera que as obrigações são classificadas em “de dar”, “de fazer” ou “de não fazer”, ressaltando que “Nenhum tipo de obrigação escapa a essa categorização.”<sup>241</sup> No tocante às cessões de direito, leciona que sejam elas “[...] onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas – não são serviço: não envolvem nenhuma prestação de esforço pessoal para outrem (em benefício de terceiro).”<sup>242</sup>

Na mesma esteira, José Eduardo Soares de Melo entende que o conceito constitucional de serviço “[...] (prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à

<sup>238</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 de dezembro de 2016. Seção Opinião. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

<sup>239</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 89-90.

<sup>240</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 159.

<sup>241</sup> Idem, p. 160.

<sup>242</sup> Idem, p. 161.

obtenção de um bem material ou imaterial’)<sup>243</sup> abrange: “a) obrigação de fazer (e nenhuma outra) [...]”<sup>244</sup>

Indo além, ao tratar da casuística do ISS, discorre sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis sob a ótica do Supremo Tribunal Federal - o que culminou, inclusive, com a edição da Súmula Vinculante nº 31<sup>245</sup> -, para então asseverar que “Na mesma situação encontram-se as ‘cessões de direito’, onerosas ou gratuitas, temporárias ou definitivas, porque não constituem serviços. Na realidade, significam mera autorização para que terceiros utilizem os direitos do titular originário.”<sup>246</sup>

É, também, o entendimento de Marcelo Caron Baptista, ao compreender a prestação de serviço como prestação “de fazer”:

Quanto às típicas prestações de dar e de fazer a explicação não comporta maiores controvérsias. Prestação de dar ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que ela possa eventualmente ocorrer.

A hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor. Essa conclusão não se alcança com base na eficácia normativa experimentada por esse tributo ao longo do tempo, mas por meio de indicativo colhido da própria Constituição Federal.

A palavra “serviços”, constante do artigo 156, III, do Texto, afasta, por incongruência semântica, a ideia de prestação de dar, eis que não envolve, na sua essência, qualquer coisa, seja material, seja imaterial.

A ação pessoal do prestador, no entanto, não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais, mercadorias ou produtos industrializados, bem como de equipamentos. Ao contrário, a maior parte dos serviços requer o emprego de tais bens, sob pena de restar inviabilizada a prestação. Mas o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados.

[...]

O tomador do serviço, quando o contrata, objetiva não a apropriação de um bem, mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no

<sup>243</sup> PAULSEN, Leandro. MELO; José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 389.

<sup>244</sup> Idem, p. 389.

<sup>245</sup> Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

<sup>246</sup> PAULSEN, Leandro. MELO; José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016, p. 396.

mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer.<sup>247</sup>

Já no que tange ao ICMS, também não se configura sua incidência nos contratos de *streaming*.

Sobre o tema, é novamente pertinente o escólio de Betina Treiger Grupenmacher:

Ressalvamos ainda que os contratos de *streaming* não se subsumem também à materialidade do ICMS-Comunicação, uma vez que não há relação comunicativa entre o cedente e o cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata. Acreditamos que tal premissa se aplica por igual às empresas concessionárias de TV por assinatura, cujo contrato, igualmente, não contempla a prestação de serviço de comunicação, já que o cessionário (assinante) não se comunica com a empresa contratada para transmissão de programação televisiva, apenas recebe os sinais com o conteúdo contratado.

Embora a tecnologia empregada na transmissão de conteúdo nas TVs por assinatura seja distinta daquela relativa ao *streaming*, pois na primeira os dados são transmitidos por cabo ou micro-ondas e na segunda por fluxos de informações transmitidas pela rede mundial de computadores, o objeto dos contratos é o mesmo, qual seja, a disponibilização de áudio, vídeo e imagens, razão pela qual tanto uma como outra não se inserem quer na materialidade do ICMS quer na do ISS.<sup>248</sup>

Assim também a posição de Gustavo Brigagão:

Como se sabe, um dos principais requisitos para a incidência do ICMS é a necessidade de que haja "operação da qual decorra circulação", ou seja, negócio jurídico do qual decorra a transmissão da propriedade do bem vendido, a transferência da disponibilidade do bem objeto da transação. [...] verificamos que a exploração econômica de produtos digitais que tenham a natureza de direito autoral não se dá, obviamente, por meio de um contrato do qual decorra a transferência da sua propriedade, mas, sim, pelo licenciamento do direito de uso daquele bem intelectual.

[...]

Há apenas um licenciamento ou cessão do direito de uso daquele programa. Nada mais. Só haveria que se falar na venda de um software se todos os direitos inerentes àquele bem (de uso, gozo e fruição) fossem transferidos ao comprador.

<sup>247</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 184-185.

<sup>248</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 de dezembro de 2016. Seção Opinião. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

Em outras palavras, a disponibilidade do "bem incorpóreo" se mantém com o cedente, sendo permitido ao consumidor simplesmente utilizar o software sem qualquer poder de disposição. O comércio eletrônico de bens incorpóreos, portanto, não promove "operação da qual decorra circulação", como é necessário para a incidência do ICMS. Só por essa razão, já se poderia negá-la na sua inteireza.<sup>249</sup>

Conclui-se que no momento atual o serviço de *streaming* não apresenta materialidade que se subsuma às hipóteses de incidência dos impostos nominados que compõem a competência tributária dos diversos entes políticos.

Mas então, seria possível a eventual tributação do serviço de *streaming*?

Entendemos que sim.

Analisando-se as demais hipóteses que compõem a competência tributária, percebe-se que a tributação dos serviços de streaming somente poderia ocorrer caso a União, utilizando-se de sua competência residual,<sup>250</sup> instituísse novo imposto específico para tanto.

Nesse sentido, a conclusão de Betina Treiger Grupenmacher:

Assim, para que algum imposto pudesse ser cobrado em relação à remuneração dos contratos de *streaming*, a única hipótese viável seria o exercício, pela União, de sua competência residual, em razão da qual, atendidos os requisitos previstos no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, um imposto sobre cessão de direitos poderia ser cobrado. No entanto, na ausência de lei complementar federal instituidora de tal exação, não há possibilidade de que a cessão de direitos seja objeto de tributação pelas pessoas políticas de direito público.<sup>251</sup>

Portanto, a imunidade musical não se mostra eficiente no combate à pirataria como imaginaram os seus idealizadores, tendo em vista o progressivo declínio de vendas dos fonogramas e videofonogramas em suporte físico (CD, DVD e *Blu-ray Disc*). E, quanto ao aumento anual reiterado das receitas com a música em

<sup>249</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. Incidência. ICMS não incide sobre o *download* de softwares. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 24 de fevereiro de 2016. Seção Consultor Tributário. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

<sup>250</sup> "Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

<sup>251</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 de dezembro de 2016. Seção Opinião. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

formato digital, a maioria dos servidores licenciados<sup>252</sup> que as fornecem encontram-se no exterior e são pagos por meio de cartão de crédito, gerando a incidência do IOF, tributação não abrangida pela imunidade musical uma vez que incidente sobre a operação de crédito, e não sobre os fonogramas ou videofonogramas em si, ainda que seu conteúdo se identifique com a hipótese prevista na imunidade tributária em estudo.

---

<sup>252</sup> E que representam os maiores e mais acessados serviços, tais como os já mencionados Spotify, Deezer e Apple Music, dentre outros.

## 5 A INCONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE MUSICAL

Talvez por ser recente sua edição, não se vislumbrou grandes debates doutrinários sobre a Emenda Constitucional nº 75/2013, tampouco no tocante à sua possível inconstitucionalidade.

A tradicional doutrina brasileira, em regra, saudou a nova imunidade tributária com bons olhos.

Com efeito, Paulo de Barros Carvalho assevera que

Percebe-se aqui, com clareza, a influência dos valores de proteção do patrimônio cultural brasileiro e do incentivo à produção artística, estampados no art. 215 da Lei Maior, que animam tantas outras disposições de nosso ordenamento jurídico, como é o caso da Lei n. 8.313, de 1991, a chamada Lei Rouanet. Com efeito, as imunidades compõem-se como importantes instrumentos à disposição do Constituinte para implementar, no quadrante da tributação, os valores mais caros à sociedade. É bem verdade que toda construção normativa justifica-se por esse intento, mas é no setor das imunidades que se faz sentir de maneira mais contundente.<sup>253</sup>

Roque Antonio Carrazza assim discorre:

Esta Emenda Constitucional, que aprovou a chamada “PEC da Música”, minimiza a informalidade (“pirataria”) no setor, barateando a comercialização destes objetos. Com esse escopo, em boa hora, foi estendida a imunidade, que já alcançava o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da CF), às manifestações culturais, traduzidas na produção e comercialização de músicas brasileiras gravadas em áudio e vídeo. Também as obras literomusicais (v.g., os saraus gravados e postos à venda, por meio físico ou digital) foram abrangidas pela desoneração constitucional.<sup>254</sup>

Não obstante entende-se que, na forma como está redigida, a alínea “e”, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal padece de vício de inconstitucionalidade por colidir com o princípio da isonomia tributária, bem como com o princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino.

---

<sup>253</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 197.

<sup>254</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 959.

Trata-se, pois, de inconstitucionalidade material. Na lição de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, “Os vícios materiais dizem respeito ao próprio conteúdo ou ao aspecto substantivo do ato, originando-se de um conflito com regras ou princípios estabelecidos na Constituição.”<sup>255</sup>

Temos então uma norma de imunidade – que por sua natureza jurídica situa-se no bojo da Constituição Federal – com manifestação de inconstitucionalidade material por conflitar com princípios constitucionais tributários.

Nesse contexto, qual a possível solução em termos de controle de constitucionalidade?

No Brasil, apesar de haver também possíveis manifestações de controle de constitucionalidade, tanto pelo Poder Executivo, quanto pelo Poder Legislativo, esse controle é feito predominantemente pelo Poder Judiciário. Por esse motivo, nosso sistema de controle de constitucionalidade é classificado como jurisdicional, nele destacando-se dois modelos: o difuso e o concentrado.

O modelo difuso de constitucionalidade é inspirado no sistema norte-americano. Permite que qualquer juiz ou tribunal declare a inconstitucionalidade de ato legislativo ou normativo, o que será reavaliado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário. A arguição da inconstitucionalidade é feita de forma incidental pelo titular de direito individual ou coletivo, ou pelo réu em sua defesa, e a decisão tem efeito *inter partes*. Ressalte-se que a arguição de inconstitucionalidade integra a causa de pedir, e não o pedido: significa que, considerado inconstitucional o ato legislativo ou normativo, este será afastado no momento do julgamento do direito individual ou coletivo, este sim objeto do pedido.

O modelo concentrado de constitucionalidade é inspirado no modelo austríaco criado por Hans Kelsen. Nele, a arguição de inconstitucionalidade é realizada em ação própria, e como objeto do pedido. Como resultado, a eventual declaração de inconstitucionalidade acarreta a nulidade do ato legislativo ou normativo analisado, e tem efeito *erga omnes*. Podem ajuizar a ação somente as pessoas e entes arrolados no artigo 103, da Constituição Federal. Nesse caso, atribui-se a um órgão jurisdicional superior ou a uma Corte Constitucional a competência para o julgamento de questões eminentemente constitucionais. No Brasil, esse relevante

---

<sup>255</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1090.

papel é atribuído ao Supremo Tribunal Federal pela Constituição Federal, como se deduz do seu artigo 102.<sup>256</sup>

Pois bem, existem atualmente em nosso direito constitucional cinco modalidades de controle em abstrato ou direto da constitucionalidade: a) ação direta de inconstitucionalidade; b) ação declaratória de constitucionalidade; c) ação de inconstitucionalidade por omissão; d) representação interventiva; e) arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Desse arsenal, qual seria a melhor medida para se lidar com uma norma de imunidade inconstitucional?

Em interessante estudo, Andrei Pitten Velloso descreve a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no tratamento conferido a normas que concedem benefícios fiscais, mas o fazem com ofensa ao princípio da isonomia tributária, resultando em inconstitucionalidade.

Segundo o autor, há casos em que se concedem desonerações fiscais a apenas parcela do grupo que deveria ser beneficiado se fosse observado o princípio da isonomia. Ou, “Noutros termos, ao instituir o benefício, o legislador desconsidera contribuintes em situação juridicamente análoga à daqueles que foram alcançados pela norma fiscal mais vantajosa, restando configurada, assim, a sua ‘omissão parcial’”.<sup>257</sup>

Prosseguindo, o autor menciona trecho do voto do Ministro Celso de Mello, em que aponta três soluções básicas para a superação da inconstitucionalidade por omissão parcial:<sup>258</sup>

As discussões em torno das possíveis soluções jurídicas, estimuladas pela questão da exclusão de benefício, com ofensa ao

---

<sup>256</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

[...]

§ 1.º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

<sup>257</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 230.

<sup>258</sup> Idem, ibidem.

princípio da isonomia, permitem vislumbrar três mecanismos destinados a viabilizar a resolução da controvérsia: (a) a extensão dos benefícios ou vantagens às categorias ou grupos inconstitucionalmente excluídos; (b) a supressão dos benefícios ou vantagens que foram indevidamente concedidos a terceiros; ou (c) o reconhecimento da existência de uma situação ainda constitucional (situação constitucional imperfeita), ensejando-se, ao Poder Público, em tempo razoável, a edição de lei restabeecedora do dever de integral obediência ao princípio da igualdade, sob pena de progressiva inconstitucionalização do ato estadual, que, embora existente, revela-se insuficiente e incompleto.<sup>259</sup>

Analisando as soluções apresentadas acima, Andrei Pitten Velloso assevera que a terceira solução é inviável quando se reconhece a inconstitucionalidade por omissão parcial, restando as opções de extensão ou supressão da desoneração tributária: “Quanto a esta, aqueles que gozam dos benefícios obviamente não têm interesse de vê-los declarados inconstitucionais, e os *contribuintes discriminados carecem de legitimidade para postular a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso.*”<sup>260</sup>

Por sua vez, quanto à solução atinente à concessão dos benefícios, ressalta o autor que aqueles que são privados do seu gozo não conseguem garanti-los em juízo tendo em vista a tese firmada no Supremo Tribunal Federal sobre a impossibilidade do Poder Judiciário atuar como legislador positivo.<sup>261</sup>

Essa tese tornou-se há tempos jurisprudência consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, como se deduz do teor da sua Súmula nº 339, aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963: “Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos, sob o fundamento de isonomia”. Ainda sobre esse tema, por sua clareza, vale reproduzir trecho da ementa de precedente jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal mencionado pelo mesmo autor:<sup>262</sup>

A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação

<sup>259</sup> AI 313373 AgR, Relator: Min. Celso de Mello, segunda turma, julgado em 13/08/2002, dj 20-09-2002.

<sup>260</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 231 (o destaque pertence ao original).

<sup>261</sup> Idem, ibidem.

<sup>262</sup> Idem, ibidem.

absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo.<sup>263</sup>

Assim, no contexto, conclui Andrei Pitten Velloso que “Com isso, a aplicação do princípio da isonomia aos benefícios tributários torna-se extremamente débil.”<sup>264</sup>

Neste trabalho não se está buscando a solução para a inconstitucionalidade de normas atinentes a benefícios fiscais, mas sim de norma inconstitucional de imunidade tributária.<sup>265</sup>

Não obstante, todo esse histórico é pertinente para observação da visão do Supremo Tribunal Federal no tocante às imunidades tributárias, como se verá no tópico final desse capítulo. Ou seja, após a análise da colisão da imunidade tributária musical com os princípios da isonomia tributária, e da não discriminação, em razão da origem ou do destino nos três próximos tópicos, retomar-se-á a análise do processo constitucional tendo como objeto a imunidade tributária.

---

<sup>263</sup> AI 142348 AgR, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 02/08/1994, DJ 24-03-1995.

<sup>264</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 231.

<sup>265</sup> Valem aqui as considerações de Yonne Dolácio de Oliveira: “A imunidade não deve ser vista, pois, como mero favor fiscal assegurado aos seus beneficiários, mas, antes, como uma obrigação constitucionalmente exigida das unidades federadas de não atingir, através da instituição de impostos, pessoas ou bens. Primordialmente, liga-se a imunidade ao poder de regular impondo, em consequência, a supressão parcial do poder de tributar. Representa uma autolimitação imposta constitucionalmente pelo Estado ao seu poder de tributar, objetivando resguardar valores que elege como necessários e permanentes para promover o bem comum”. **In As Imunidades Genéricas**. *In* Estudos Tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza. Direção e colaboração Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 493-494.

## 5.1 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.058

Antes de prosseguir com a análise sobre a inconstitucionalidade da imunidade musical, vale mencionar que no mesmo ano de sua edição ela se tornou objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5.058.

Esta ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Amazonas sob o argumento de que a nova imunidade tributária ofenderia o regime especial tributário que beneficia aquele Estado, na conhecida Zona Franca de Manaus.

Sustenta-se a violação dos artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que garantem diferenciação tributária a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus até 2023. Alega-se que a ampliação da imunidade tributária para além da Zona Franca significa eliminar os fatores de compensação comparativa das indústrias do segmento audiovisual que empregam um grande número de trabalhadores na região, o que poderá provocar a saída da região das indústrias fonográfica para outras regiões com melhores condições de infraestrutura e maior proximidade aos principais mercados consumidores do país.<sup>266</sup>

Há mais um argumento na petição inicial, que trata sobre a interpretação do que devem ser considerados “suportes materiais”, sem relevo neste momento para este estudo.

Como se destacou na análise da tramitação da Emenda Constitucional nº 75/2013, sua redação original não previa qualquer alusão à Zona Franca de Manaus.

A parte final do texto da imunidade - “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*” - foi adicionada na Câmara dos Deputados como forma de mitigar a amplitude dessa imunidade tributária, que deixaria de exonerar a replicação a laser caso realizada nos demais estados, o que até hoje é privilégio das indústrias de replicação situadas na Zona Franca de Manaus – e praticamente todas, por esse motivo, lá estão.

Sobre a decisão final do seu julgamento, pendente até o momento, é claro que não se a pode prever com absoluta certeza.

---

<sup>266</sup> Governador do Amazonas questiona constitucionalidade da PEC da Música. Notícias STF, 23 out 2013. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=251713>>. Acesso em 06 ago 2016.

No entanto, são contundentes os argumentos expendidos tanto pelo Ministério Público Federal,<sup>267</sup> quanto pela Advocacia-Geral da União<sup>268</sup> - ambos pela improcedência dos pedidos -, que não destoam da opinião antes formulada por Regina Helena Costa:

Em nossa opinião, o argumento não impressiona. Em primeiro lugar, não há que se confundir norma imunitória com benefícios fiscais, categorias de exoneração tributária completamente distintas. Outrossim, a norma constante do art. 40 do ADCT, segundo a qual “é mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos, a partir da promulgação da Constituição”, secundada pela do art. 92 do ADCT, que prorrogou tal prazo por mais 10 anos, dirige-se ao legislador ordinário, não impedindo o Poder Constituinte Derivado de promover a introdução de emenda que veicule imunidade tributária.<sup>269</sup>

---

<sup>267</sup> “Primeiro, porque a norma constitucional que estabelece imunidade tributária não teria o condão de reduzir ou eliminar o alcance das normas definidoras do regime jurídico da Zona Franca de Manaus como área de livre-comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais” [...] “Segundo, porque, mesmo que se reconheça que o art. 40 do ADCT de 1988 assegura, como característica essencial da Zona Franca de Manaus, um regime de incentivos fiscais mais vantajoso que o concedido para outras regiões do país, tal proteção constitucional é direcionada contra a ação do legislador ordinário e não do legislador constituinte reformador”. [...] Terceiro, porque a imunidade instituída pela Emenda Constitucional 75/2013 não viola o alegado direito adquirido da Zona Franca de Manaus a regime tributário mais vantajoso. As imunidades tributárias previstas nas alíneas do inciso VI do art. 150 da CF abrangem, exclusivamente, os impostos. O regime fiscal da Zona Franca de Manaus, portanto, permanece mais benéfico, pois as empresas ali instaladas gozarão tanto da imunidade dos impostos, quanto da isenção ou suspensão de algumas contribuições sociais, tais como o PIS/Pasep e COFINS nas operações internas e de importação”. Manifestação da PGR. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4421186&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 06 agosto 2016.

<sup>268</sup> “Sendo assim, diversamente do sustentado pelo requerente, não se concretiza qualquer violação à Carta Federal, haja vista que a normatização da Zona Franca de Manaus ocorre no plano infraconstitucional e pode ser alterada, até mesmo, por meio de lei federal. Note-se, ainda, que artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por não constituírem cláusulas pétreas, não impedem que o poder constituinte reformador institua nova hipótese de imunidade tributária, beneficiando indústrias localizadas em todo o território nacional” [...] “Ademais, o requerente afirma que a instituição de favor fiscal a um determinado segmento somente seria legítimo se conferisse aos estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus um tratamento ainda mais favorável. No entanto, se prevalecesse o entendimento sustentado pelo autor, haveria uma considerável limitação à instituição de benefícios fiscais, notadamente de isenções tributárias, uma vez que o Poder Público ficaria obrigado a conceder, em qualquer situação, tratamento ainda mais vantajoso aos estabelecimentos situados na referida zona franca”. Manifestação da Advocacia-Geral da União. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4963424&ad=s#16%20-%20Peti%E7%E3o%20de%20apresenta%E7%E3o%20de%20manifesta%E7%E3o%20-%20Peti%E7%E3o%20de%20apresenta%E7%E3o%20de%20manifesta%E7%E3o%201>>. Acesso em 06 agosto 2016.

<sup>269</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 321.

Porém, nessa ação direta de inconstitucionalidade não foram ventilados argumentos outros que se entende suficientes a ensejar o reconhecimento da inconstitucionalidade da imunidade musical, e que serão abordados a seguir.

## 5.2 DA INCONSTITUCIONALIDADE POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE

O princípio da igualdade ou da isonomia talvez seja um dos mais controversos em face do grau de dificuldade na identificação do critério de discriminação, bem como da avaliação concreta dos casos que a ele se amoldem.

Em obra dedicada ao tema, Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que “o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia.”<sup>270</sup> E prossegue esclarecendo que:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.<sup>271</sup>

Paulo de Barros Carvalho distingue os princípios constitucionais em gerais e tributários.

Para o autor, princípios constitucionais gerais são aqueles “[...] válidos para a plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários.”<sup>272</sup> Já os princípios constitucionais tributários são “[...] uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor.”<sup>273</sup>

Como princípio constitucional geral, o princípio da isonomia é previsto expressamente no artigo 5º, *caput* da Constituição Federal, nos seguintes termos: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se

<sup>270</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 9.

<sup>271</sup> Idem, p. 10.

<sup>272</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 161.

<sup>273</sup> Idem, p. 168.

aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]"

Já como princípio constitucional tributário, o princípio da isonomia ou igualdade tributária encontra-se estampado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Vale ressaltar aqui a lição de Victor Uckmar, que ao tratar do princípio da igualdade assevera que:

A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos:

a) em sentido jurídico, como paridade de posição, em exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal;

b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, [...] em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.<sup>274</sup>

Interessa para o presente estudo o *sentido jurídico* acima mencionado, uma vez que se entende que há na redação da imunidade tributária em análise um privilégio injustificado ao produto musical brasileiro.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o princípio da isonomia tributária impõe ao legislador: "A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; B) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente".<sup>275</sup>

Não se olvidando que é possível, dentro de certos limites, discriminar, da leitura da imunidade tributária musical é possível concluir-se que ao editá-la, o

<sup>274</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 54.

<sup>275</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 234.

legislador constituinte, afastando-se do princípio da isonomia tributária, produziu norma cujo grau de discriminação extrapola o que se poderia considerar como razoável.

Com efeito, percebe-se do texto constitucional a intencional inclusão tão somente do produto musical brasileiro como objeto imunizado, excluindo-se o produto semelhante oriundo do estrangeiro: “fonogramas e videofonogramas musicais *produzidos no Brasil* contendo obras musicais ou literomusicais de *autores brasileiros e/ou obras e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros [...]*”.

Questão de conflito que se pode examinar é a que envolve um cotejo entre a proteção da cultura brasileira e a isonomia tributária, ambos com sede constitucional.

Ou seja, é possível invocar a proteção da cultura brasileira a ponto de se justificar um *discrimen* que exclua da imunidade tributária o produto musical estrangeiro?

Ou, ainda, é possível entender-se que essa proteção - argumento utilizado pelo Constituinte derivado nos debates que culminaram na edição da Emenda Constitucional nº 75/2013 - é suficiente a ponto de se mitigar o princípio da isonomia tributária e o da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens?

Partindo-se da premissa de que nenhum princípio é absoluto, faz-se necessário um juízo de ponderação entre os referidos princípios envolvidos.

Como se tratou no capítulo 3, a Constituição Federal em seus artigos 215 a 216-A disciplina minuciosamente a cultura com forte apelo específico ao patrimônio cultural brasileiro e suas manifestações.

Sem embargo, entende-se, como visto no capítulo 1, que se o objetivo da imunidade tributária é resguardar valores socialmente relevantes, tal como a cultura, essa proteção não pode ser particionada, devendo ser integral, como forma de se alcançar a plenitude do instituto da imunidade tributária.

Ressalvada a opinião já exarada anteriormente, no sentido de que a nova imunidade tem por escopo imediato a proteção da indústria musical brasileira e apenas por consequência o fomento à cultura, deixar-se-á de lado isso por um instante.

Supondo fosse a intenção do legislador baratear o produto musical por meio de imunidade tributária, seria possível vislumbrar nesse caso uma aplicação

condizente desse instituto, de forma a proteger-se a cultura, assim como torná-la mais acessível.

Em favor desse argumento, traz-se à colação a imunidade do livro, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão, que desde sua inclusão no texto constitucional de 1946<sup>276</sup> é sempre reverenciada com elogios na sua função de proteger a cultura e a liberdade de expressão, nunca estabeleceu distinção quanto à origem dos livros e dos periódicos, o que ratifica o valor constitucional de acesso universal à cultura, e que por isso e por óbvio não exclui o incentivo à cultura brasileira ou a qualquer outra.

Vale lembrar, por fim, que o interesse de um povo não se limita ao seu próprio patrimônio cultural, mas também ao de outros países. Daí que sob o pretexto de se imunizar para reduzir preço e assim aumentar o acesso ao produto musical brasileiro apenas, por consequência mantém-se uma dificuldade – o preço - no acesso ao produto musical estrangeiro, que é manifestação cultural de países alienígenas.

Assim, entende-se que o *discrímen* contido na nova imunidade não se sustenta.<sup>277</sup> Extrapola os razoáveis limites do princípio da isonomia ou igualdade tributária, ofendendo-o de forma a ser considerada inconstitucional a imunidade musical.

### 5.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO

O princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência e do destino vem expresso na Constituição Federal nos seguintes termos: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença

---

<sup>276</sup> Como antes mencionado, sob o aspecto histórico, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA informa que “enquanto as imunidades recíprocas foram introduzidas em nossa Constituição de 1891, as imunidades genéricas foram consagradas na de 1946 (...)”, que vedava em seu artigo 31, inciso V, alínea “c”, que União, Estados e Municípios lançassem impostos sobre o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros” (*In As Imunidades Genéricas. In Estudos Tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza. Direção e colaboração Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 462*). Na Constituição Federal de 1967, artigo 19, inciso III, alínea “d”, a redação foi modificada para “o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”, bem próxima da atual.

<sup>277</sup> Vale aqui a lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO: “Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes”. *In O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 10.

tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

O princípio em referência tem por finalidade impedir que o mercado interno seja distorcido por barreiras tributárias que prejudiquem a livre circulação de mercadorias, assim como a autonomia na prestação de serviços.

Deve haver, portanto, uma uniformidade de tributação entre Estados, Distrito Federal e Municípios no tocante a bens e serviços, sem que se estabeleça qualquer discrimen de cunho tributário atinente à sua origem ou destino.

No que diz respeito à União, impõe-se-lhe a observância ao princípio da uniformidade da tributação, vedando-se àquele ente político instituir tributos que não sejam uniformes em todo território nacional, ou que impliquem distinção ou preferência em relação aos demais entes políticos.<sup>278</sup>

O que há em comum entre os artigos 151, inciso I e 152 da Constituição Federal é o dever de observância ao princípio federativo – tendo como foco a proteção à autonomia dos entes políticos, que se encontram em um mesmo patamar -, bem como ao princípio da isonomia.<sup>279</sup>

Paulo de Barros Carvalho leciona em relação ao princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino:

Significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem. Em consonância com essa regra constitucional (art. 152), a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a *bens e serviços de qualquer natureza*.<sup>280</sup>

No entanto, ainda que se tenha num primeiro momento a compreensão de que a vedação seria dirigida aos Estados, Municípios e Distrito Federal, no sentido

<sup>278</sup> É como dispõe o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

“Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;  
[...].”

<sup>279</sup> Nesse sentido, VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 326 e 331.

<sup>280</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176 (o destaque pertence ao original).

de que se abstenham de impor barreiras tributárias às mercadorias produzidas e aos serviços prestados em cada um de seus respectivos limites geográficos – a região de origem –, entende-se que a vedação à discriminação quanto à origem estende-se também aos produtos importados.

O que se quer afirma é que o produto estrangeiro pode ser importado e comercializado por pessoas jurídicas domiciliadas nos lindes das competências tributárias dos Estados, Municípios e Distrito Federal e, afora a incidência do Imposto sobre Importação – IPI de competência da União, não devem usar da origem alienígena para estabelecer diferença tributária, sob pena de incorrer em ofensa ao princípio em estudo.

Nesse sentido, assevera Aliomar Baleeiro que “O dispositivo proíbe também o tratamento diferencial dos bens importados pelo Estado que os recebe.”<sup>281</sup>

Em face de tais pressupostos fica evidente que, por exemplo, aplicar alíquotas de ICMS a CDs importados que sejam superiores às previstas para os CDs nacionais, implicaria em evidente ofensa ao princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino.

Nessa linha de raciocínio, chegar-se-ia a resultado semelhante no caso de se imunizar apenas os “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil”, ao mesmo tempo em que se tributasse tão somente fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no estrangeiro.

Assim, entende-se que tal como redigida, a regra de imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “e” da Constituição Federal, padece de vício de inconstitucionalidade material por ofender ao princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino, pois discrimina em razão da procedência os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos além do território brasileiro, ainda que contenham obra de artistas brasileiros.

#### 5.4 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Retomando-se o exposto ao final da introdução deste capítulo – onde discorreu-se sobre evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no tocante

---

<sup>281</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

à inconstitucionalidade por omissão e os benefícios fiscais, assim como em relação à tese da impossibilidade de sua atuação como legislador positivo -, e visto nos dois tópicos acima os pontos de conflito entre a imunidade musical e os princípios constitucionais tributários da isonomia tributária, e da não discriminação em razão da origem ou do destino, tem-se os elementos necessários para uma final análise acerca da inconstitucionalidade da imunidade musical vista sob a ótica da aplicação do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Para Andrei Pitten Velloso, houve uma evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria de imunidade tributária e declaração de inconstitucionalidade.<sup>282</sup>

O autor comenta a matéria julgada na ADI nº 3.128,<sup>283</sup> onde foi questionada a contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas, que a Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, inseriu expressamente no artigo 40 da Constituição Federal.<sup>284</sup>

Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da contribuição dos servidores inativos e dos pensionistas,<sup>285</sup> “[...] desde que

<sup>282</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 232.

<sup>283</sup> ADI 3.128, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Relator p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218.

<sup>284</sup> Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

<sup>285</sup> Ilustra-se com os seguintes trechos da ementa da ADI 3.128:

“1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. *No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.*

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência.

instituída por leis editadas sob a égide da EC 41/03, *mas não teve por convalidadas as leis editadas sob a égide da EC 20/98*, por não admitir o fenômeno da constitucionalidade superveniente.”<sup>286</sup>

A questão que gerou a declaração de inconstitucionalidade encontra-se no parágrafo único, do artigo 4º da EC nº 41/03, *in verbis*:

Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

*I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

*II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União. (grifo nosso).*

Dessume-se desse preceito constitucional o tratamento dispar conferido a servidores inativos e os pensionistas do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de um lado, e de outro, os servidores inativos e os pensionistas da União, sujeitos a diferentes bases de cálculo de um mesmo tributo: a contribuição previdenciária para os seus respectivos regimes próprios de previdência.

Em assim sendo, fica evidente a ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Andrei Pitten Velloso assim resume essas diferenças:

---

Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. *Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.* Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. *Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações [...]” (grifo nosso).*

<sup>286</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 170 (grifo do autor).

Com isso, a EC 41/03 *estabeleceu duas distinções discriminatórias*, consistentes:

a) na *diferenciação entre os inativos e pensionistas em gozo do benefício vinculados à União e aqueles vinculados aos demais entes políticos*; e

b) na *diferenciação entre os inativos e pensionistas em gozo de benefício e aqueles que ainda não o recebiam*, tendo em vista que, para estes a base de cálculo eleita pela EC 41/03 é composta pelos valores que ultrapassem 100% do teto do regime geral.<sup>287</sup>

O item “b” acima remete ao parágrafo 18 do artigo 40 da Constituição Federal, nela incluído pela mesma EC nº 41/03, que merece transcrição diante de sua importância para o deslinde da questão:

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

A importância a que se refere é que esse preceito também estabelece norma de imunidade tributária a servidores inativos e aos aposentados, para valores acima de 100% do teto do regime geral de previdência social – RGPS.

Dissemos que *também* estabelece uma norma de imunidade tributária, porque a norma que concentrou o foco de inconstitucionalidade, ou seja, o parágrafo único, do artigo 4º da EC nº 41/03, previa igualmente normas de imunidade tributária, mas com a inconstitucional diferença entre bases de cálculo que contrariava o princípio da isonomia tributária.

Abstraindo a inconstitucionalidade da diferença entre bases de cálculo, ao se estabelecer a possibilidade de tributação acima de determinado percentual, significa que o que está abaixo desse mesmo percentual não pode ser tributado. E, estando tal regra no bojo da Constituição Federal, trata-se de norma de imunidade tributária.

Retornando à doutrina de Andrei Pitten Velloso, entende o autor que “[...] o Pretório Excelso *declarou a inconstitucionalidade da restrição discriminatória, ampliando a imunidade* prevista na regra de transição da EC 41/03 e no art. 195, II,

---

<sup>287</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 170 (o destaque pertence ao original).

da CF".<sup>288</sup> Destaca ainda o autor, o seguinte excerto do voto do Ministro Cezar Peluso na ADI nº 3.128:

Com esta decisão, a *imunidade tributária* que, garantida no art. 195, II, traduz limitação negativa à atuação do legislador, volta, como norma latente no ordenamento constitucional, a ter eficácia plena que a inconstitucionalidade restringiria: "Se o legislador exclui das vantagens ou dos encargos uma parte dos que constitucionalmente tinham direito às primeiras ou deveriam estar obrigados, então a decisão de inconstitucionalidade da lei, na parte em que operou a exclusão, é admissível, apesar do conseqüente alargamento do âmbito da norma, visto que o legislador não poderia constitucionalmente excluir uma parte dos constitucionalmente elegíveis para beneficiar do direito ou suportar as obrigações em causa."<sup>289</sup>

Diante desse quadro, o autor conclui que:

*Verifica-se, assim, que é possível sanear a inconstitucionalidade por omissão parcial, sobretudo quando houver uma restrição discriminatória específica, cujo afastamento, mediante a pronúncia de sua invalidade jurídica, dará ao benefício amplitude compatível com o princípio da isonomia tributária.*

*Cabe ao STF consolidar essa evolução jurisprudencial, admitindo especificamente a extensão de isenções tributárias quando restar configurada situação de inconstitucionalidade por omissão parcial.*<sup>290</sup>

Vale conferir o último item da ementa da ADI nº 3.128, trecho atinente à inconstitucionalidade declarada:

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com *restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18*. São inconstitucionais as expressões

<sup>288</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 232 (grifo do autor).

<sup>289</sup> Idem, p. 232.

<sup>290</sup> Idem, p. 232 (grifo do autor).

"cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e *tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda.*<sup>291</sup>

Nota-se um aspecto relevante na decisão.

De fato, como acima mencionado, a previsão uma de base de cálculo da contribuição previdenciária para os servidores públicos da União, e outra diversa para os servidores públicos dos demais entes políticos, configura tratamento desigual entre contribuintes que ofende o princípio da isonomia ou igualdade tributária.

No entanto, o destaque fica por conta da menção ao *restabelecimento do caráter do caráter geral da regra do art. 40, § 18 da Constituição Federal.*

Isto porque conviviam no texto da Emenda Constitucional nº 41/03, a fim de serem aplicáveis à mesma matéria previdenciária, as regras consideradas inconstitucionais – previstas no artigo 4º, parágrafo único, incisos I e II -, mais a previsão, no artigo 1º, de inclusão do novo parágrafo 18 ao artigo 40 da Constituição Federal.

E o preceito contido no artigo 40, § 18 da Constituição Federal traz regra de imunidade tributária mais abrangente em termos de valores, bem como é não discriminatória, uma vez que, além de aplicável aos servidores públicos aposentados e pensionistas de todos os entes políticos – o que se deduz do seu cotejo com o *caput* do artigo 40<sup>292</sup> da Constituição Federal – prevê base de cálculo mais abrangente, correspondente a 100% por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

---

<sup>291</sup> ADI 3.128, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Relator p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDDT n. 135, 2006, p. 216-218 (grifo nosso).

<sup>292</sup> “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[...]

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.”

Assim, ao se declarar a inconstitucionalidade das bases de cálculo que desafiavam o princípio da isonomia tributária, houve o restabelecimento da regra de imunidade do artigo 40, § 18 da Constituição Federal, ou seja, frise-se, o restabelecimento de regra sobre a mesma imunidade tributária tratada pelas regras reputadas inconstitucionais, e que já existia concomitantemente a essas. Com isso, a imunidade tributária do artigo 40, § 18 da Constituição Federal passou a produzir seus efeitos sem a interferência indevida das bases de cálculo declaradas inconstitucionais.

Porém, nessa linha de raciocínio, o mesmo não ocorreria caso a imunidade musical fosse posta sob o crivo de processo constitucional buscando a declaração de inconstitucionalidade das expressões que a limitam ao produto musical brasileiro.

Para relembrar, diz o artigo 150, inciso VI, alínea “e” da Constituição Federal que são imunes os “fonogramas e videofonogramas musicais *produzidos no Brasil* contendo obras musicais ou literomusicais de *autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros [...]*” (grifo nosso).

Retirando os trechos acima destacados – que são os que conflitam com o princípio da isonomia tributária – a imunidade musical dar-se-ia de forma plena, pois passaria a abranger todo o produto musical, brasileiro e estrangeiro.

Mas, ao se fazer isso, estar-se-ia, por consequência, estendendo-se ao produto musical estrangeiro uma imunidade originalmente restrita ao produto musical brasileiro. Ou seja, estender-se-ia a imunidade tributária original, por meio de decisão judicial, a objeto não originalmente imunizado por ela.

Esse raciocínio contraria o expandido na ADI nº 3.128, uma vez que na imunidade musical não há outra norma que faria o mesmo papel do artigo 40, § 18 da Constituição Federal, vale dizer, não existe outra norma prevendo imunidade para os fonogramas e videofonogramas musicais, só que de forma não discriminatória, ainda que mais abrangente.

Como conclusão, considerando a postura de décadas do Supremo Tribunal Federal no sentido de não atuar como legislador positivo,<sup>293</sup> consideramos que por esse motivo e nesse contexto, não teria sucesso uma ação constitucional que

---

<sup>293</sup> Andrei Pitten Velloso registra uma exceção: “No entanto, *não há como olvidar que o STF já concedeu aumento de vencimentos a servidores com base na isonomia*, contrariando o entendimento cristalizado na Súmula 339 e, conseqüentemente, a sua jurisprudência firmada no sentido da impossibilidade de sanear a inconstitucionalidade por omissão parcial”. In **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 232.

buscasse a declaração de inconstitucionalidade das expressões acima grifadas, que são as que limitam a imunidade musical, inserem o *discrímen* e assim a afastam do princípio da isonomia tributária, bem como do princípio da não discriminação, em razão da origem ou do destino.

Como corolário dessa situação restariam, a princípio, duas soluções: a) em sede de controle de constitucionalidade, a declaração de inconstitucionalidade da alínea “e”, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, com a posterior edição de nova Emenda à Constituição sobre o tema, desta vez livre de vícios; ou b) a edição de nova Emenda à Constituição, objetivando a retificação da atual redação da imunidade musical, livrando-a desses mesmos vícios que a tornam inconstitucional.<sup>294</sup>

Roque Antonio Carrazza alerta que nem uma Emenda Constitucional poderia limitar ou anular as imunidades presentes na Constituição Federal, assim como que o *princípio constitucional da vedação ao retrocesso* garante os progressos adquiridos pela sociedade, ao mesmo tempo que proíbe o Estado de rever tais avanços, uma vez que incorporados ao patrimônio social das pessoas.<sup>295</sup>

Entende-se que a edição Emenda Constitucional retificadora da redação da imunidade musical, nos termos acima, livrando-a dos apontados vícios, não configuraria ofensa ao *princípio constitucional da vedação ao retrocesso*. Isto porque não se estaria a limitar o seu alcance, mas sim alargá-lo, pois tornar-se-ia imune, em geral, o produto musical, rompendo-se com as restrições presentes na atual redação dessa imunidade.

Em qualquer dos dois casos, apresentamos no próximo capítulo uma proposta de redação para a imunidade tributária musical que eliminaria os seus atuais vícios congênitos de inconstitucionalidade.

---

<sup>294</sup> Por amor ao detalhe, menciona-se que haveria uma terceira possibilidade: a edição de nova Constituição por Poder Constituinte Originário, com a elaboração de nova redação para a imunidade musical. No entanto, não foi incluída acima por ser radical e desnecessária no caso em estudo

<sup>295</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 847 e 849.

## 6 PROPOSTA DE LEGE FERENDA

Diante de tudo o que foi exposto, é de se deixar claro que não se repudia a imunidade musical, mas a forma como concebida pelo legislador Constituinte.

Como destaca Eduardo Sabbag, “No plano textual, nota-se que a alínea ‘e’ não foi prestigiada com a melhor técnica legislativa e, quiçá, estilística.”<sup>296</sup> De fato, da leitura do texto da imunidade musical observa-se que “A presença de lacunas e vícios, [...] tende a demandar grande esforço interpretativo dos operadores do Direito que precisarem decifrar a *mens legislatoris* com precisão.”<sup>297</sup>

Vale aqui também a lição de José Wilson Ferreira Sobrinho:

A linguagem legislativa é um tipo híbrido de linguagem porque as leis contêm termos técnicos e não técnicos. Há, portanto, o conúbio da linguagem natural com a linguagem científica. Aceitável, portanto, que o legislador cometa pecadilhos ao redigir leis. Daí não se segue que o intérprete deva cometer os mesmos pecados porque o legislador utilizou nomenclatura inadequada.<sup>298</sup>

Os pontos de discordância com a imunidade musical foram enfrentados nos capítulos anteriores, principalmente o que envolve os equivocados motivos eleitos na edição da Emenda Constitucional nº 75/2013, assim como a ofensa aos princípios da isonomia tributária e da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino.

Afora esses pontos, não se olvida que remanesce de longa data na história das Constituições brasileiras que a proteção ao valor cultura pode ser atendida por uma imunidade tributária, tal como ocorre com a imunidade dos livros, jornais e periódicos que, atualmente prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988, foi originalmente inserida no texto da Constituição de 1946. Dessa imunidade, que conta com o aplauso da doutrina majoritária, releva a objetividade de seu texto e, em especial no tocante a este estudo, a ausência de *discrimen*. Ou seja, tomando-se como exemplo os livros, para os fins dessa imunidade, não é tributável por impostos *qualquer livro*, independentemente do seu

---

<sup>296</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 414.

<sup>297</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>298</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 55.

país de origem, o que revela o amplo escopo da imunidade contida no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal.

Nesse contexto, faz-se uma proposta de *lege ferenda* que, entende-se, sob o pálio das análises acima, atenderia o objetivo de incentivo à cultura<sup>299</sup> e liberdade de expressão, quanto à sua manifestação na forma de música:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

e) *fonogramas e videofonogramas contendo obras musicais ou literomusicais, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.*

Entende-se que com esta redação objetiva, atingir-se-ia de forma direta, imediata e principal o objetivo de incentivo à cultura – em seu aspecto universal - através da desoneração do produto musical sem, no entanto, discriminar quanto à origem, defender interesses privados ou regionais, tampouco ofender princípios constitucionais e tratados internacionais em matéria tributária.

Ou seja, a retirada dos termos “produzidos no Brasil”, “de autores brasileiros” e “por artistas brasileiros” elimina o *discrímen* original e, assim, afasta a ofensa aos princípios da isonomia tributária e da não discriminação tributária, em razão da origem ou do destino,<sup>300</sup> bem como a contrariedade às regras do GATT e TRIPS,<sup>301</sup> contidas nos respectivos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Além disso, a ausência do trecho original “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser” uniformiza a redação da alínea “e”, que passaria a tratar unicamente do assunto pertinente à sua localização topológica dentro da Constituição, qual seja, imunidade tributária. Assim, eliminar-se-ia assunto que sequer constava no Projeto de Emenda à Constituição original, mas fruto de

<sup>299</sup> Ainda que com as ressalvas feitas no capítulo 2.

<sup>300</sup> Assuntos tratados no capítulo 5, seções 5.2 e 5.3.

<sup>301</sup> Como apontado no capítulo 4, seção 4.4.

inclusão por meio de substitutivo ainda na Câmara dos Deputados,<sup>302</sup> que entende-se ter por fim proteger os interesses comerciais da Zona Franca de Manaus que, aliás, já goza de benefícios fiscais constitucionalmente garantidos.

Assim, com a redação proposta, ter-se-ia uma garantia de atendimento ao valor constitucionalmente protegido do direito à cultura – aqui em sua manifestação pela música - através de uma imunidade tributária.

---

<sup>302</sup> Como visto no capítulo 4, seção 4.2.

## 7 CONCLUSÕES

Buscou-se no presente estudo analisar a imunidade musical em todos os seus aspectos, de forma a demonstrar-se que se deduz dos debates ocorridos na fase do seu processo legislativo uma equivocada eleição dos motivos para sua edição.

Ainda que o legislador tenha enunciado como objetivo da imunidade a difusão da cultura musical brasileira, da sua restrição apenas a produções realizadas no Brasil com autores e intérpretes brasileiros, emerge a real intenção de proteção da indústria brasileira, que se revela medida anacrônica em face do avançado processo de globalização –sob os aspectos econômico e/ou cultural. Afinal, não só o produto musical brasileiro é cultura: o estrangeiro idem.

Ademais, tal protecionismo exacerbado culmina, em nosso sentir, na inconstitucionalidade da norma uma vez que fere o princípio da isonomia tributária, assim como o princípio da não-discriminação, em razão da origem ou do destino. Além disso, há ofensa a vários tratados internacionais que vedam a discriminação entre produtos nacionais e os oriundos do estrangeiro, tais como o GATT, TRIPS e alguns Tratados contra a Dupla Tributação.

Também demonstrou-se que o principal objetivo pretendido - o combate à pirataria -, na forma como posta mostra-se pouco eficiente diante do *quantum* da redução no preço final do produto musical, especialmente aqueles que são veiculados por meios físicos – tais como CD, DVD e Blu-ray Disc. Isto porque a produção musical envolve muitos outros gastos, inclusive com o pagamento de direitos autorais e *merchandising*, que se mostram indissolúveis em face do lucro objetivado por gravadoras e artistas, como remuneração de suas respectivas atividades. Outrossim, tem-se mostrado mais eficiente no combate à contrafação o avanço da comercialização da música em formato digital - seja na forma de *download* pago, seja através dos serviços de *streaming* que, aliás, tem gradativamente transformado produto musical em formato digital em mais procurado que o mesmo produto em meio físico.

Ainda que não se considere pouco uma redução - entre os 25% anunciados pela imprensa e os 40% propalados pelo legislador - no preço final do produto musical em meio físico, este fica ainda muito além do que se cobra pelo similar ilegal. Nesse ponto, sem qualquer apologia ou elogio, mas pura e simples

constatação empírica, a contrafação realiza com expressivo volume a disseminação da cultura musical.

A facilitação do acesso à cultura poderia ser alcançada por outras formas de exoneração tributária através da legislação ordinária, com acréscimos e melhorias ao que já vem sendo feito através da Lei Rouanet.

De qualquer forma, por motivos históricos talvez – haja vista que a imunidade de imprensa, que também valoriza cultura, desde 1946 encontra-se presente nas sucessivas Constituições desde então -, o legislador constituinte derivado optou pela edição de uma Emenda Constitucional que, uma vez vigente, e com os ajustes sugeridos em nossa proposta *de lege ferenda*, é passível de permanecer no texto constitucional produzindo, ainda que de forma pouco eficiente, seus efeitos na valorização da cultura – desde que de uma forma universal, não-discriminatória -, abarcando tanto o produto musical brasileiro quanto o estrangeiro, tal como o faz a imunidade de imprensa, que abrange livros e periódicos independentemente de sua origem.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Roberto Caparroz de. **Da natureza aduaneira dos direitos antidumping no Brasil**. In: Heleno Taveira Tôres. (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 2, p. 237-289.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ARRUDA, Inácio. **Parecer nº 999/2013**. Senado Federal, Brasília, 11 de set. 2013. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=136309&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- BASTOS, Celso MARTINS; Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 6, tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.
- \_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 8. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRAGA, Eduardo. *Emenda nº 2 – Plen (à PEC nº 123, de 2011)*. Senado Federal, Brasília, 10 set. 2013. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=136198&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. Incidência. ICMS não incide sobre o *download* de softwares. Consultor Jurídico, São Paulo, 24 de fevereiro de 2016. Seção Consultor Tributário. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

CALABRE, Lia. *Políticas Culturais no Brasil: balanço e perspectivas*. Disponível em <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/a-j/FCRB\\_LiaCalabre\\_Políticas\\_Culturais\\_no\\_Brasil\\_%20balanco\\_e\\_perspectivas.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/a-j/FCRB_LiaCalabre_Políticas_Culturais_no_Brasil_%20balanco_e_perspectivas.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2016.

CALEIRO, João Pedro. Venda de álbuns nos EUA tem pior marca da história. *Revista Exame*, São Paulo, set. 2014. Seção Tecnologia. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/venda-de-albuns-nos-eua-tem-pior-marca-da-histora>>. Acesso em: 17 out. 2015.

CAMPI, Monica. Spotify chega ao Brasil com 30 mi de músicas e mensalidade em dólar. **Revista Exame**, São Paulo, mai. 2014. Seção Tecnologia. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/spotify-chega-ao-brasil-com-30-milhoes-de-musicas-e-mensalidade-em-dolar>>. Acesso em: 17 out. 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Lucas de Lima. **A imunidade musical**. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 63-105, set./out. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: Análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos**. *In* Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

CHIESA, Clélio. **Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário**. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DEMARTINI, Marina. Em um ano, brasileiros ouviram 200 mi de horas no Spotify. **Revista Exame**, São Paulo, mai. 2015. Seção Tecnologia. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/tecnologia/noticias/em-um-ano-brasileiros-ouviram-200-mi-de-horas-no-spotify>>. Acesso em: 17 out. 2015.

DIAS, Marcia Tosta. **Os donos da voz: indústria fonográfica brasileira e mundialização da cultura**. 2. ed. São Paulo: Boitempo, 2008.

DISCURSOS e Notas Taquigráficas, Sessão: 0267/08. *Câmara dos Deputados*, Brasília, 1 abr. 2008. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/textoHTML.asp?etapa=11&nuSessao=0267/08&nuQuarto=0&nuOrador=0&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=14:30&sgFaseSessao=&Data=1/4/2008&txApelido=PEC%20098/07%20%20%20FONOGRAMAS%20VIDEOFONOGRAMAS%20MUSICAIS&txFaseSessao=Audiência%20Pública%20Ordinária&txTipoSessao=&dtHoraQuarto=14:30&txEtapa>>. Acesso em: 3 out. 2015.

DUARTE, Eliana Cordeiro de Vasconcelos e PEREIRA, Edmeire Cristina. **Direito Autoral: perguntas e respostas**. Curitiba: UFPR, 2009.

ENTENDA o Plano. *Ministério da Cultura*, Brasília. Disponível em: <<http://pnc.culturadigital.br/entenda-o-plano/>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GERMANO, José Otávio. *Parecer do Relator*. Câmara dos Deputados, Brasília, 5 ago. 2009. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=676937&filenome=Tramitacao-PEC+98/2007](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=676937&filenome=Tramitacao-PEC+98/2007)>. Acesso em: 26 set. 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina

Treiger; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação - Um Diálogo Luso-Brasileiro*. Lisboa: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. **Competência Tributária e Imunidades dos Livros e do Papel**. In: Misabel de Abreu Machado Derzi. (Org.). *Competência Tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 1, p. 161-178.

\_\_\_\_\_. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 20 de dezembro de 2016. Seção Opinião. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 21 dez. 2016.

HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IFPI. Recording Industry in Numbers - an essential guide to the global music Market. **International Federation of the Phonographic Industry**, Suíça, 20 abril 2015. Disponível em: <<http://ifpi.org/news/IFPI-publishes-Recording-Industry-in-Numbers-2015>>. Acesso em: 20 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Global Music Report 2016: State of the Industry. **International Federation of the Phonographic Industry**, Suíça, abril 2016. Disponível em: <[http://abpd.org.br/wp-content/uploads/2016/04/GMR2016\\_FINAL\\_under\\_embargo\\_until\\_12\\_April\\_2016\\_1300\\_BST-1.pdf](http://abpd.org.br/wp-content/uploads/2016/04/GMR2016_FINAL_under_embargo_until_12_April_2016_1300_BST-1.pdf)>. Acesso em: 20 jul. 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998, p. 215-233.

\_\_\_\_\_. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed., atualizada por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MERCADO Brasileiro de Música 2014. **Associação Brasileira dos Produtores de Discos**, Rio de Janeiro, abr. 2015. Disponível em: <<http://www.abpd.org.br/wp-content/uploads/2015/06/PublicacaoABPD2014.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

OLIVEIRA, Eunício. *Parecer nº 484, de 2012*. Senado Federal, Brasília, 9 abr. 2012. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=107967&tp=1>>. Acesso em: 3 out. 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **As Imunidades Genéricas**. In *Estudos Tributários em homenagem a Rubens Gomes de Souza*. Direção e colaboração Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

ORRUTEA, Rogério Moreira. **Direito positivo e sistema**. Curitiba: Juruá, 2016.

PAULSEN, Leandro. MELO; José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PROJETOS Incentivados. *Ministério da Cultura*, Brasília. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/projetos-incentivados1>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

PROPOSTA de Emenda à Constituição N.º 98-A, de 2007. *Câmara dos Deputados*, Brasília, 26 jun. 2007. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+9+8/2007%5D](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=509633&filename=Avulso+PEC+9+8/2007%5D)>. Acesso em: 26 set. 2015.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

\_\_\_\_\_. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional. Parte Geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

STAUT JÚNIOR, Sérgio Said. **Direitos autorais: entre as relações sociais e as relações jurídicas**. Curitiba: Moinho do Verbo, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**; tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

\_\_\_\_\_. Imunidade tributária da música brasileira. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, nov. 2013. Coluna Tributário. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imunidade-tributaria-da-musica-brasileira/12382>>. Acesso em 10 nov. 2015.

VIEIRA, José Roberto. **E, afinal, a Constituição cria tributos!** *In*: Heleno Taveira Tôres (coord.). Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.