



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO**

**HÉLIO COSTA CUNHA**

**A NOVA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: IMUNIDADE MUSICAL**

Juiz de Fora

2014



**HÉLIO COSTA CUNHA**

**A NOVA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: IMUNIDADE MUSICAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF).

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Elizabete Rosa de Mello

Juiz de Fora

2014



**HÉLIO COSTA CUNHA**

**A NOVA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: IMUNIDADE MUSICAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF).

Aprovada em 08 de dezembro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello – Orientadora  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof. Dr. Frederico Augusto D’Avila Riani  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Profa. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte  
Universidade Federal de Juiz de Fora

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos os professores que contribuíram para a minha formação profissional neste curso que se finda, sobretudo à Prof.<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello, pela orientação e incentivo à realização do presente trabalho.

## RESUMO

A nova imunidade do art. 150, IV, alínea “e”, CRFB/88, estabelece que são imunes aos impostos os fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais. Os principais objetivos desta norma são: a redução do custo de produção de mídias de artistas nacionais e, conseqüentemente, a diminuição do preço para o consumidor final, e o combate à pirataria. Logo, indispensável se faz a análise da abrangência terminológica dos termos contido na norma, uma vez que a *mens legis* aproxima-se da imunidade cultural prevista na alínea “d”, do mesmo artigo. Será demonstrado que imunidade musical é um benefício fiscal criado pelo legislador constitucional com o fim de democratizar o acesso à cultura no Brasil.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária. Imunidade Musical. Videofonogramas. Literomusical. Impostos.

## ABSTRACT

The new immunity of art. 150, IV, item "e" CRFB / 88 establishes that are immune to taxes musical and literomusical is phonograms and videofonogramas. The main objectives of this standard are: the reduction of national artists media production cost and consequently the decrease in the price for the final consumer, and the fight against piracy. So essential is the analysis of terminological scope of the terms in the standard, since the mens legis approaches to the cultural immunity pursuant to paragraph "d" of the same article. Will be shown that musical immunity is a tax benefit created by the constitutional legislator in order to democratize access to culture in Brazil.

**Keywords:** Tax immunity. Musical immunity. Videofonogramas. Literomusical. Taxes.

## SUMÁRIO

Introdução.....	8
Capítulo 1 – A tributação e os direitos fundamentais na CRFB/88 .....	11
Capítulo 2 – Espécies de imunidade tributárias .....	16
2.1 – Imunidade recíproca .....	16
2.2 – Imunidade dos templos de qualquer culto .....	19
2.3 – Imunidade dos partidos políticos, sindicato de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos .....	21
2.4 – Imunidade cultural .....	24
2.5 – Imunidade musical.....	27
2.6 – Outras imunidades .....	28
Capítulo 3 – Imunidade tributária musical .....	29
3.1 – Conceituação e aplicação da norma tributária.....	29
3.2 – Reflexos tributários na cadeia produtiva dos fonogramas/videofonogramas .....	34
3.3 – Os arquivos digitais e a imunidade tributária musical.....	35
Conclusão .....	39
Referências Bibliográficas.....	41

## Introdução

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) contemplou como paradigmas as liberdades individuais e direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana e o direito ao desenvolvimento, dentre outros, como parâmetros a serem seguidos na organização do Estado.

A Emenda Constitucional nº 75, publicada no Diário Oficial da União em 16 de Outubro de 2013, incluiu no art. 150, CRFB/88, a alínea "e", a denominada Imunidade Tributária Musical, que estabelece que fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais, passam a gozar de imunidade referente aos impostos.

O objetivo com tal EC é a redução do custo de produção de mídias de artistas nacionais, para que ao final, o preço do produto para o consumidor seja menor, se revelando tal normatização, como um instrumento de democratização e acesso à cultura nacional, direitos garantidos pela própria CRFB/88.

Entretanto, em atenção aos princípios que regem o Direito Tributário, relevante é a análise da abrangência terminológica dos termos contidos na norma, uma vez que a *mens legis* aproxima-se a da imunidade cultural prevista na alínea “d”, do dispositivo legal.

Desta forma, mister a necessidade de verificar-se o alcance da norma tributária e sua aplicabilidade em concreto, uma vez que, em se tratando de matéria tributária, exige-se a interpretação literal ou restritiva dos dispositivos que disponham sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, por força do artigo 111, do Código Tributário Nacional.

Logo o presente trabalho pretende compreender os efeitos, e o alcance da nova modalidade de imunidade tributária na cadeia produtiva dos fonogramas e videofonogramas musicais, à luz dos princípios constitucionais tributários, dado que as imunidades tributárias se revelam como limitações ao poder estatal de tributar. Limitações estas que se tornam verdadeiros direitos do cidadão, face ao objetivo que visam promover.

Para tanto, no primeiro capítulo analisar-se-á o sistema tributário brasileiro, em face do Estado Democrático de Direito, sobretudo no que se refere aos direitos fundamentais trazidos pela CRFB/88.

No segundo capítulo, será feito um exame acerca das imunidades tributárias presentes no ordenamento jurídico, ressaltando em cada espécie o conteúdo finalístico de tal normatização.



Já no terceiro capítulo, a imunidade tributária musical será investigada nos seus seguintes aspectos: conceituação, abrangência terminológica dos termos, reflexos da sua aplicação prática, possibilidade de interpretação extensiva.

A relevância de tal estudo, encontra seu principal fundamento, no atual cenário da política tributária no Brasil, que possui uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, onerando em demasia os contribuintes, que por sua vez, na condição de consumidores de bens e serviços, arcam com tais despesas no preço final do produto.

Além disso, a tributação tendo como matriz o consumo, acaba se revelando como uma forma velada de promoção da desigualdade do acesso a bens materiais e culturais, verdadeiras injustiças sociais. A tributação essencialmente sobre o consumo, enseja uma distorção na efetivação do princípio da capacidade contributiva, o qual determina que o cidadão deve ser tributado na medida de suas riquezas. Vale ressaltar que referido princípio está incutido no artigo 145, §1º, da CRFB/88 e permeia todo o Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, a nova imunidade tributária vislumbrou combater a contrafação, popularmente conhecida como “pirataria”; bem como o revigoreamento do mercado fonográfico brasileiro e ainda, a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil, em especial as menos privilegiadas.

Tais objetivos apresentam-se indissociáveis, na medida em que ao se democratizar o acesso das massas às mídias colocadas no mercado, automaticamente estar-se-ia combatendo o consumo de produtos ilegais, na medida em que o original ganha espaço entre os consumidores, estimulando reflexamente, a produção de novos produtos desta natureza, contribuindo para a renovação deste mercado, tido como ultrapassado.

Aliado a isso, ressalte-se a difusão da cultural musical à todas as classes sociais, uma vez que tornando-se um produto acessível, até mesmo os indivíduos menos favorecidos, passam a ter condições de consumi-los.

Isto posto, constata-se que o trabalho assume notável relevância, por se tratar de um tema extremamente recente no cenário jurídico do país, visto que a PEC 75/2013, a qual culminou na inserção da alínea “e”, no inciso IV, do art. 150, CRFB/88, ainda carece de estudos elucidativos e pormenorizados, do alcance e aplicabilidade da norma constitucional, ou seja, sua hipótese de incidência, tendo em vista os princípios e regras de interpretação das normas tributárias acerca de seus desdobramentos práticos e doutrinários, o que revela um certo pioneirismo nessa presente investigação.

Além disso, a importância deste trabalho repousa na análise do impacto que referida norma tributária irá causar na cadeia produtiva de tais mídias, e conseqüentemente na vida do contribuinte, e se este resultado será o efetivamente buscado pela norma, quando da sua criação.

No presente trabalho utilizar-se-á como metodologia, o estudo bibliográfico e documental de doutrinas e artigos, adotando-se uma vertente metodológica jurídico-dogmáticas, que busca a análise da norma jurídica em si, sem contudo deixar de lado o seu aspecto prático de aplicabilidade.

## Capítulo 1 – A tributação e os direitos fundamentais na CRFB/88

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) trouxe, com a instituição do Estado Democrático de Direito, o paradigma das garantias e liberdades individuais, contendo em seu núcleo como principais premissas: a dignidade da pessoa humana, a valoração do indivíduo e o direito ao desenvolvimento em todas as acepções da palavra, que servem como parâmetros na estruturação do Estado.

Em que pese a CRFB/88 ser uma Constituição programática, ou seja, atua como instrumento de governo, enunciando diretrizes e fins a serem realizados pelo Estado e sociedade, o desenvolvimento pleno da pessoa humana aparece como uma garantia a qual incumbe aos dois agentes citados valerem-se de todos os meios constitucionais e legítimos para alcançá-los.

À luz deste quadro trazido pelo Estado Democrático de Direito, é visível que, hodiernamente, a tributação se revela como instrumento de concretização dos direitos fundamentais apregoados pela Carta Magna.

O desenvolvimento humano e social comporta hoje uma infinidade de conceitos, assumindo um caráter multidimensional, que implica em benefícios das mais variadas naturezas: saúde, educação, lazer, habitação, cultura, trabalho, dentre outros, que permitam que o indivíduo se realize pessoal e socialmente. É neste panorama garantista e programático introduzido após 1988, que repousa a necessidade de que, cada vez mais, o direito tributário atenda à realidade social.

O Estado para que possa exercer suas funções e cumprir com suas finalidades, necessita da contribuição de todos que fazem parte da sociedade para quitar as despesas públicas, respeitando a capacidade contributiva de seus integrantes. A sociedade possui interesse na existência e manutenção do funcionamento da máquina estatal, que é capaz de proporcionar serviços, bens e direitos, para o atendimento das necessidades coletivas.

A tributação, segundo o ordenamento jurídico, deve atender a alguns preceitos básicos, tais como: a equidade, os contribuintes devem ter igualdade de tratamento perante o Fisco; a progressividade, na medida em que se aumenta a alíquota, a base de cálculo também é majorada; a neutralidade, a tributação não deve desestimular o consumo, a produção e o investimento; e, por fim, a simplicidade, na medida em que o cálculo e a fiscalização dos tributos devem ser simplificados, com a finalidade de otimizar os procedimentos administrativos, e garantir o acesso ao contribuinte às informações acerca da arrecadação estatal.

Cumprido ressaltar que a tributação possui como finalidade, os seguintes objetivos: desenvolver e estabilizar a economia do país, de forma a combater o desemprego e a inflação no âmbito interno, e no âmbito externo, controlar o balanço e formação de reserva monetária; efetivar a prática da equidade e justiça fiscal no plano dos direitos dos contribuintes, e no plano administrativo referente à tributação.

A Administração Pública tem sua atuação regida pelo princípio da proporcionalidade, que conforma sua discricionariedade. Na hipótese de a obrigação tributária ofender o princípio da capacidade contributiva, ela deixa de ser proporcional. Logo, tudo aquilo que está além dos limites do razoável, impedindo que o indivíduo se desenvolva e exerça seus direitos, pode ser reputado como confisco, o que é expressamente vedado pelo ordenamento jurídico.

Entretanto, não basta que o instrumento de arrecadação seja constitucionalmente válido, o Estado por sua vez, deve visar o bem comum das pessoas, no que se refere à aplicação e gestão dos valores arrecadados a título de tributos, uma vez que possuem inúmeros destinos. A alocação de recursos depende de uma política prévia, que vise alcançar o desenvolvimento humano.

Em que pese a Constituição ter outorgado a competência tributária aos entes federativos, houve paralelamente a fixação de vários balizamentos que protegem e promovem valores reputados pelo próprio texto constitucional como relevantes, com especial atenção para os direitos e garantias fundamentais. As limitações conformam o alcance da atividade estatal, protegendo os contribuintes da arrecadação desenfreada de suas riquezas pelo Estado.

Antes de tratar das imunidades tributárias como instrumentos de limitações do poder de tributar, frisa-se que os direitos fundamentais, em especial os de primeira geração, são os que cumprem esta função de maneira mais evidente.

Os direitos fundamentais de primeira geração são aqueles direitos individuais oponíveis ao Estado, ou seja, são direitos de resistência que determinam uma atuação negativa do ente público, na qual o Estado abstém-se da prática de determinadas condutas, o que resulta em obrigações de não fazer.

Desta forma, estes direitos também são conhecidos como direitos de defesa, pois delimitam a atividade estatal, sendo uma forma de promoção da dignidade da pessoa humana, uma vez que cerceiam possíveis arbitrariedades, que impliquem no desrespeito aos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais no que tange à tributação, tem seu foco na proteção da igualdade e na propriedade dos cidadãos, evitando excessos estatais no momento de se instituir a cobrança do tributo.

Tratando-se, portanto, de limitações que decorrem de preceitos constitucionais, as imunidades tributárias aparecem como instrumentos que atuam no plano da definição da competência tributária, ou seja, a Constituição, ao defini-la, excepciona determinadas situações as quais, se não fossem as imunidades, seriam verdadeiras hipóteses de incidência, mas por força da norma protetiva, permanecem fora do alcance do poder estatal de tributar. Toda essa lógica, obedece a valores elencados pelo próprio constituinte como relevantes e determinantes para se alcançar o bem comum.

Cumprido destacar a conceituação e definição de imunidades tributárias trazidas por Misabel Abreu Machado Derzi<sup>1</sup>, que coaduna com a ideia acima exposta:

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar. [...]

O fundamento das imunidades, portanto, é a preservação de valores reputados relevantes, que por sua vez são superiores à eventual capacidade econômica contributiva revelada pelo indivíduo, verificando assim, um esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva. Este argumento está calcado na ideia anteriormente trazida acerca dos direitos fundamentais, pois os valores protegidos pelas imunidades, quando não os próprios direitos subjetivos, se revelam como desdobramentos destes.

A nova imunidade tributária musical possui como valores precípuos para colocar a salvo da tributação, a cultura e a ordem econômica, direitos previstos na Constituição nos artigos 215 e 170, respectivamente. Percebe-se que aqui, encontram-se dois direitos fundamentais de segunda geração, pois ensejam uma dimensão positiva, no sentido de que o Estado deve atuar de forma a prestar e participar da vida social através de políticas públicas.

---

<sup>1</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade Recíproca.** In: *Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartiesLatin, 2010. p. 98.

Desta forma, os valores inculcados nesta imunidade musical se revelam como desdobramentos dos direitos subjetivos de primeira geração, que *a priori* conformam a discricionariedade estatal, e apontam por conseguinte, o sentido de suas atividades. É neste momento que aparecem os direitos subjetivos de segunda geração.

Em suma, com a nova imunidade tem-se como principal objetivo, o acesso à cultura musical a todas as classes sociais e, conseqüentemente, combate a famigerada pirataria, que nada mais é, do que o consumo de produtos ilegais que acarreta o empobrecimento do mercado fonográfico brasileiro, na medida em que os produtos originais deixam de ser adquiridos, o que reflete e contribui diretamente para a não produção de novas mídias.

A tributação, portanto, em que pese a variedade de espécies de imunidades que preservam seus respectivos valores, possuem como cerne, o princípio da dignidade da pessoa humana, considerando os preceitos estabelecidos no texto constitucional. Sob essa ótica, ao analisar os valores reputado como relevantes em face da vedação ao poder de tributar, é necessário realizar uma reflexão de tais valores a luz deste princípio.

Isso ocorre em virtude de a dignidade da pessoa humana ser peça chave na realização e efetivação de todos os direitos fundamentais presentes no ordenamento jurídico, ou seja, possui eficácia irradiante, que o promove à categoria de postulado básico da ordem constitucional, de modo que, na ocorrência de sua efetivação, criar-se-á um cenário propício à realização de todos os outros, de forma cadenciada e permanente.

Nesse sentido, a justiça da tributação pode ser vista como desdobramento da proporcionalidade e razoabilidade entre as necessidades de arrecadação de recursos pelo Fisco, e a capacidade contributiva dos contribuintes, prevista no art. 145, §1º, CRFB/88, tendo em vista o retorno por parte do Estado com o produto de tais arrecadações na prestação de serviços públicos.

Sobre a capacidade contributiva, importante mencionar a definição de Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, acerca da delimitação do conceito:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no Direito Tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva,

---

<sup>2</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 182 e 183.

que de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstre fecundidade econômica, pois, apenas desse modo terá ele meio de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Conforme se depreende do trecho acima, na atualidade, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto não só como uma limitação ao poder de tributar, tutelando apenas o valor liberdade, mas também, como princípio que impõe ao Estado, tributar todas as manifestações de riquezas, e que uma vez efetivada a exigência do pagamento, os sujeitos passivos, arquem com tal ônus em nome da solidariedade tributária.

Este referido princípio é, assim, uma variável que leva em conta a manifestação de riqueza e o fator realidade econômica do indivíduo, para que se alcance a ideia do justo, ou igualdade de tratamento, à luz da cidadania fiscal.

É válido ressaltar o chamado princípio do não confisco, que se revela como mais um pressuposto da atuação estatal, ao lado da capacidade contributiva, na medida em que é vedado a tributação confiscatória. Na perspectiva do contribuinte, este possui um direito face ao Estado, que fica impedido de expropriar, através da tributação, as suas riquezas. Ao mesmo tempo em que se revela como um direito do cidadão, tal princípio é também um desdobramento lógico do direito fundamental à propriedade.

A tributação, portanto, no que diz respeito ao seu objetivo, não deve visar única e exclusivamente a arrecadação por si só, como forma de supressão ou submissão do homem, mas também deve levar em conta a liberdade e a propriedade, posto que o indivíduo é titular e destinatário ao mesmo tempo, dos comandos normativos e da atuação estatal.

Pode-se concluir a despeito da análise realizada que no Brasil somente teremos a denominada tributação justa, a partir do momento em que houver uma integração sólida, entre os fatores constitucionais de limitações do poder de tributar expostos, e a atuação prática dos entes Federativos constitucionalmente legitimados para exercer a competência tributária, tanto no que diz respeito à arrecadação, quanto no retorno estatal através das políticas públicas. Os direitos fundamentais previstos na Constituição, revelam-se como meio e fim para a

realização da dignidade da pessoa humana e do desenvolvimento do indivíduo em todas as suas acepções.

## **Capítulo 2 – Espécies de Imunidade Tributárias**

No presente capítulo, estudaremos as principais espécies de imunidades tributárias prevista na Constituição Federal, de acordo com o paradigma constitucional dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, que servem como pilar de sustentação do Estado Democrático de Direito.

As imunidades possuem uma função dupla, pois servem como normas de definição negativa da competência tributária, e atuam no campo prático, como instrumentos de fomento e promoção dos direitos fundamentais pelo Estado, o que será explicitado e fundamentado nos tópicos subsequentes.

### **2.1 – Imunidade recíproca**

A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea a, CRFB/88, refere-se à imunidade das pessoas políticas, decorrente do princípio da isonomia tributária, na medida em que veda a possibilidade de União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre renda e serviços uns dos outros. No Código Tributário Nacional, tal previsão encontra-se no artigo 9º, inciso IV, alínea “a”.

Esta imunidade tem como fundamento a proteção do Federalismo, uma vez que proíbe a sujeição dos entes federativos ao poder de tributar dos demais, se revelando como verdadeira cláusula pétrea.

Esta modalidade imuniza tão somente patrimônios, rendas e serviços de tais entes, não impedindo portanto, a incidência de impostos indiretos tais como o IPI e o ICMS. Neste ponto, destaca-se a Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal que estabelece que imunidade ou a isenção tributária do comprador, não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.<sup>3</sup>

Outro ponto, é que tal imunidade também não impede a instituição de taxas pelos demais entes políticos quando da prestação de determinado serviço público, como por exemplo, a taxa de coleta de resíduo sólido ou lixo, instituída pelos Municípios. Uma vez

---

<sup>3</sup>Disponível

em:[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600). Acesso em 08 nov. 2014.



disponibilizado o serviço ao contribuinte, é devida a cobrança em virtude da imunidade não abarcarem tal espécie de tributo.

O §2º do mesmo artigo 150, estende a imunidade prevista às autarquias e fundações mantidas pelo poder público, no tocante ao patrimônio, renda e serviço vinculado às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Sendo assim, aquilo que não estiver atrelado às suas atividades essenciais não gozará de tal proteção. Com isso, nota-se que a imunidade conferida às autarquias e fundações pressupõe o preenchimento de requisitos, não sendo de igual amplitude àquela conferida aos entes políticos.

É possível ilustrar tal situação com um exemplo de utilização de um imóvel pela União e por uma autarquia. Se a União der a um imóvel uma função desvinculada da promoção do interesse público, ainda assim não perderá a imunidade. Já uma autarquia, como o INSS, por exemplo, se ela der a mesma destinação ao imóvel, a imunidade restará afastada, caracterizando tal fato como “fato gerador” de eventuais tributos cabíveis.

Desta forma, ressalte-se ainda que a imunidade recíproca, nos termos do §3º, do artigo 150 da CRFB/88, não abarca o patrimônio, renda e serviços das autarquias e fundações públicas, referentes à exploração de atividades econômicas que são regidas por normas de direito privado, ou que haja a contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas de usuários.

A despeito das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, cite-se o RE 407.099/RS<sup>4</sup>, que trata do reconhecimento da imunidade recíproca da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos pelo STF. Tal posicionamento é relevante, uma vez que a extensão de tal imunidade a entes da administração indireta, só abrange, expressamente, autarquias e fundações públicas.

Destaca-se o seguinte trecho, extraído do voto do Ministro Carlos Velloso, descrito no RE 407.099/RS:

Visualizada a questão do modo acima- fazendo-se a distinção entre empresa pública como instrumento da participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público - não tenho dúvida em afirmar que a ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, *a*), ainda mais se considerarmos que presta ela serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, que é o serviço postal, CF, art. 1º, X (Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit., p. 636).

Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, *a*, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos

---

<sup>4</sup> Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261763>. Acesso em: 08 nov. 2014.

serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.

A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150" (STF, 2º T., RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 22.06.2004, *DJ* 06.08.2004, p. 62).

Posteriormente, o STF houve por decidir que esta modalidade de imunidade, também se estenderia às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto do Relator Ministro Gilmar Ferreira Mendes na AC 1.550-2/RO<sup>5</sup>:

Feitas essas análises, verifico que, no caso em exame, o acórdão objeto do recurso extraordinário (fls. 123-140) parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE nº 407.099-5/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 6.8.2004, cuja ementa possui o seguinte teor:

[...]

Nesse julgamento, estabeleceu-se a distinção entre (a) empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e (b) empresa pública prestadora de serviço público, para afirmar que estas últimas estão abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição:

[...]

Conforme atestam os documentos juntados aos autos, a Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia – CAERD é sociedade de economia mista prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e, portanto, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, "a", da Constituição.

[...]

(STF, 2.ª T. AC 1.550-2/RO, Rel. Mio. Gilmar Mendes, j. 06.02.2007, *DJ* 18.05.2007 p. 103).

Cumprido ressaltar que o tribunal procurou analisar neste caso, sem prejuízo da necessidade de cumprimento de outros requisitos constitucionais, se a imunidade recairia sobre a propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais do ente federado, e se esta sociedade de economia mista teria a possibilidade de beneficiar atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente à obtenção de lucro.

---

<sup>5</sup>Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/ac1550gm.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2014.

Percebe-se que houve cautela por parte do tribunal em verificar se o reconhecimento da imunidade tributária a tais pessoas jurídicas, não se revelaria como mecanismo de concorrência desleal entre entes estatais com pessoas jurídicas de direito privado.

Por fim, no que se refere à parte final do §3º do artigo 150, a Constituição Federal de 88 não exonera o promitente comprador, da obrigação de pagar imposto relativo ao bem imóvel em questão, uma vez que a imunidade é atributo pessoal do promitente vendedor, não podendo ser estendida ao promitente comprador. Tal matéria encontra-se sumulada no STF, na súmula 583: "Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano"<sup>6</sup>.

## 2.2 – Imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade presente no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 88, estabelece que os templos de qualquer culto serão imunes, desde que relacionados com suas atividades essenciais. No CTN, tal modalidade imunizante está prevista no art.9º, inciso IV, alínea “b”.

Com esse dispositivo, o constituinte visou proteger a liberdade de culto ou religiosa, que é um direito individual consagrado no art.5º, inciso VI, da Constituição Federal de 88, sendo verdadeira cláusula pétrea. Repousa esta premissa na dignidade da pessoa humana, que é um dos pilares de sustentação do paradigma constitucional de 88.

Nesse sentido, aponta o entendimento de Roque Antônio Carrazza, que afirma que a interpretação desta imunidade, deve ser feita de forma ampliativa, dado liberdade e a igualdade de crenças, assim:

[...] Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.).

[...]

Portanto, o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva [...], mas a proteção da liberdade dos indivíduos que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art.

---

<sup>6</sup>Disponível

[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600). Acesso em: 08 nov. 2014

em:

150, IV, da Lei Maior, com as “finalidades essenciais” (art. 150, §4º) do culto.<sup>7</sup>

Portanto, é de se concluir que ao se realizar uma interpretação literal tem-se que a imunidade recairia tão somente sobre o templo não abarcando a entidade religiosa, o poder público estaria impedido de cobrar impostos que incidissem apenas sobre a propriedade do imóvel em que o templo funciona, como o IPTU e o ITR por exemplo. Lado outro, nada impediria a cobrança do imposto de renda sobre as oferendas ou dízimos dos fiéis, ou ainda, do imposto sobre serviços em uma eventual cerimônia de casamento.

Através de uma interpretação teleológica do dispositivo em comento, tem-se que o objetivo da imunidade é evitar a submissão das entidades religiosas presentes no território nacional ao Estado, logo a proteção deve abranger o patrimônio, rendas e serviços dessas entidades. O templo, prédio fisicamente constituído, e a entidade religiosa como instituição, deverão ser igualmente consideradas a despeito da aplicação prática da norma constitucional.

Embora no texto constitucional conste expressamente apenas “templos de qualquer culto”, o STF já se pronunciou sobre o tema, apontando no sentido de que o legislador tinha por objetivo imunizar além do templo, a própria entidade religiosa, senão vejamos:

1.Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

(STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rei. Min. limar Galvão, rei. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004, p. 33).<sup>8</sup>

Sendo assim, o tribunal entendeu que ainda que um imóvel que pertença à entidade esteja alugado, ele não perde a qualidade de vinculação às finalidades essenciais do

---

<sup>7</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 811-813.

<sup>8</sup>Disponível

em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096399&base=baseAcordaos>. Acesso em: 08 nov. 2014.

ente, não perdendo a imunidade. A regra imunizante em comento, deve ser interpretada em conjunto com o §4º, do mesmo art. 150, CRFB/88, pois deve-se analisar se o bem, patrimônio ou renda em questão, se liga às atividades desenvolvidas pelo destinatário da norma.

Cumpra ressaltar que tal como na imunidade das entidades de assistência sem fins lucrativos, o STF exige que os rendimentos obtidos com aluguéis do imóvel, sejam revertidos para as finalidades essenciais da instituição. Portanto, o raciocínio é idêntico no que se refere à imunidade religiosa, e todas as outras imunidades que estejam ligadas na manutenção do patrimônio, rendas e serviços de pessoas jurídicas, excetuando apenas as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Logo, se não houver a comprovação desses requisitos, restará afastada a norma protetiva.

O STF reiterando o seu posicionamento de interpretar extensivamente esta norma imunizante, entendeu que a imunidade dos templos de qualquer culto também deve abarcar os cemitérios que funcionem como extensão das entidades religiosas e atuam exclusivamente em atividades ligadas aos serviços funerários, não possuindo fins lucrativos.

Sendo assim, os cemitérios particulares ligados essencialmente a comercialização de jazidos, explorando economicamente os terrenos de sua propriedade, possuem o escopo lucrativo, o que afasta portanto, a incidência da norma.

Atualmente, o STF vem reconhecendo a imunidade religiosa para a totalidade do imóvel, que possua em uma fração, o funcionamento do templo, e na parte restante, alguma outra atividade ligada a finalidade religiosa, como uma casa paroquial, por exemplo.

### 2.3 – Imunidade dos partidos políticos, sindicato de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos

Prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CRFB/88, esta modalidade tributária estabelece a vedação aos entes políticos de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, desde que preenchidos os requisitos de estarem ligados às suas atividades essenciais. No CTN, tal norma está no art. 9º, inciso IV, alínea “c”.

No que se refere à imunidade conferida aos partidos políticos e suas fundações, desde que estejam regularmente constituídos, gozarão da imunidade. O objetivo de tal norma é assegurar o pluralismo político e a democracia, pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito, fortalecendo ao final o regime representativo vigente.

Evita-se desta forma que o Estado possa se valer do poder de tributar como instrumento de perseguição de partidos políticos de menor expressão ou que representassem oposição àquele que estivesse no poder, desestimulando a criação de novos partidos e influenciando na sua participação no cenário político, prejudicando a democracia e o debate de ideias pela sociedade.

De igual maneira, com relação às entidades sindicais de trabalhadores, o constituinte visou proteger a sindicalização ou liberdade de associação sindical prevista no art. 8º da CRFB/88, garantindo que os trabalhadores possam se reunir em sindicatos para protegerem seus direitos, já que na maior parte das vezes, os sindicatos são compostos de categorias humildes, e caso sofressem a incidência de tributos, seria inviável a sua criação e manutenção. Os sindicatos dos empregadores, patronais, não gozam da referida imunidade.

As entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos também são abarcadas pela norma constitucional, pois está em questão o direito ao acesso à educação que é constitucionalmente previsto e é de interesse da coletividade, merecendo desta forma incentivo e proteção por parte do Estado, para que se alcance a dignidade da pessoa humana. Para fazer jus à imunidade, estas instituições devem preencher alguns requisitos estipulados em lei e serem sem fins lucrativos, conforme a redação da alínea “c”, do inciso VI, art. 150, da Constituição Federal.

Cumpra-se destacar que esta imunidade está disciplinada em uma norma constitucional de eficácia limitada, sendo necessária a edição de lei para regulamentar tal matéria. A lei por força da previsão do artigo 146, inciso II, da CRFB/88 será complementar.

Entretanto, atualmente quem assume o papel da referida lei reguladora é o artigo 14 do CTN<sup>9</sup>, já que este foi recepcionado pela CRFB/88 com status de lei complementar, devido a matéria tratada versada, nos termos do art. 34, §5º, ADCT/CRFB88<sup>10</sup>.

São estabelecidos os seguintes requisitos para que as entidades gozem da imunidade: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e por fim, manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis. Descumprindo qualquer um dos requisitos, poderá ser suspensa a imunidade, conforme prevê o §1º do art. 14 do CTN.

O STF mais uma vez realizando uma interpretação teleológica dos dispositivos que regulam a matéria tributária, entendeu que a despeito das entidades utilizarem seu

---

<sup>9</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 09 nov. 2014.

<sup>10</sup> Disponível em: [http://www.dji.com.br/constituicao\\_federal/cfdistra.htm](http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cfdistra.htm). Acesso em: 09 nov. 2014.

patrimônio em atividades que gerem renda, a princípio tal fato não se enquadra nas suas finalidades essenciais, entretanto, a imunidade não restará afastada, se os recursos forem empregados na promoção de suas finalidades essenciais, sendo o raciocínio semelhante ao realizado para a imunidade dos templos de qualquer culto, que possuem imóveis alugados. Confira-se o recente acórdão:

Agravo regimental no agravo de instrumento. Imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social. Imprescindibilidade de o imóvel estar relacionado às finalidades essenciais da instituição. Interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário.

2. A Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificados. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade.

3. Agravo regimental não provido.

(STF - AI: 742230 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 12/03/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-082 DIVULG 02-05-2013.PUBLIC 03-05-2013)<sup>11</sup>

A prova de que os recursos foram empregados no desenvolvimento e manutenção dos objetivos institucionais da entidade, depende da análise da contabilidade, que se dá através da apresentação de livros que contenham os registros contábeis de todas as receitas e despesas da instituição.

Nesse sentido, tem-se a edição da Súmula 724 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup>Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23115232/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-742230-sp-stf>. Acesso em: 26 nov. 2014.

<sup>12</sup>Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800). Acesso em: 09 nov. 2014

## 2.4 – Imunidade cultural

Na alínea “d”, do inciso VI, art. 150, da Constituição Federal de 88, temos a chamada imunidade cultural, que estabelece uma vedação aos entes políticos de instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Tal regra também encontra previsão no CTN, no art.9º, inciso IV, alínea “d”.

Por meio dessa norma protetiva, o legislador procurou viabilizar o acesso à cultura, através do barateamento dos produtos relacionados com a livre manifestação do pensamento, que se dá através da liberdade intelectual, artística, científica, garantindo também, o acesso à informação e a comunicação. Todos estes direitos são garantias individuais, previstos na CRFB/88 no artigo 5º, incisos IV, IX e XIV, configurando cláusulas pétreas.

É válido ressaltar que esta imunidade possui um caráter extremamente objetivo, na medida em que é explícita em impedir a incidência apenas de impostos que recaiam diretamente sobre os produtos elencados; ou seja, a imunidade está ligada ao objeto.

Desta forma, é fácil visualizar a sua aplicabilidade prática utilizando-se como exemplo o livro, que é citado expressamente pela norma, e se revela como um grande veículo de informação. Em virtude desta imunidade, não incidirá ICMS<sup>13</sup> nem IPI<sup>14</sup> quando o exemplar sai da editora ou indústria que o produziu; nem II<sup>15</sup> quando livros estrangeiros ingressam no Brasil. Entretanto, tal imunidade não abarca o dono da livraria, devendo este pagar o IR<sup>16</sup> sobre a riqueza auferida com a venda dos livros. Nesse sentido tem-se o posicionamento do STF:

IPMF. Empresa dedicada à edição, distribuição e comercialização de livros, jornais, revistas e periódicos. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade - que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira)<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

<sup>14</sup> Imposto sobre Produtos Industrializados.

<sup>15</sup> Imposto de Importação.

<sup>16</sup> Imposto de Renda.

<sup>17</sup> STF, 1º T., RE-ED 206.774/RS, Rel. Min. Irmão Galvão, j.04.04.2000, DJ 09.06.2000, p. 30.



Acerca do tema tratado, impende destacar que o STF realizando uma interpretação restritiva do dispositivo constitucional em comento, entende que esta imunidade não abarcaa tintas destinadas a impressão de livros, jornais e periódicos. Segundo o tribunal, a interpretação extensiva deve ser feita apenas para os materiais que se relacionam com o papel, tais como: papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto; estes sim, estariam abrangidos pela imunidade.

Nesse sentido destaca-se:

ICMS. Tinta para impressão de jornal. Não ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234 e 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI d, da Constituição. - No caso, trata-se de tinta de impressão de jornal, razão por que o acórdão recorrido, por não ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, não ser ele imune ao ICMS, não divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário não conhecido. (STF - RE: 216857/RS, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 05/12/1997, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 27-03-1998 PP-00025 EMENT VOL-01904-09 PP-01892)<sup>18</sup>

Com o avanço dos meios de comunicação e novas tecnologias, surgem os chamados livros digitais ou *e-books*, que possuem os mesmos fins culturais, didáticos, informativos, artísticos e científicos que os livros, jornais e periódicos impressos, e com isso, a doutrina majoritária se posiciona no sentido de que estas publicações, através de meios eletrônicos, também estariam abrangidas pela imunidade, posto que cumprem a mesma função.

Tal posicionamento leva em conta o fato de que, à época da elaboração do texto constitucional, o legislador não teria como prever todas as possibilidades de divulgação de cultura e informação que surgiriam com o passar dos anos, e que mesmo que já existissem alguns desses meios, eles não eram tão difundidos na sociedade.

Esta questão passou por profundos debates e mudanças de posicionamentos nos tribunais superiores, e hoje, com o avanço e invasão dos meios digitais na cultura da sociedade, a discussão ganha cada vez mais espaço e relevância.

---

<sup>18</sup> Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/741530/recurso-extraordinario-re-216857-rs>. Acesso em: 09 nov. 2014

O STF já se posicionou no sentido de afastar a imunidade tributária, sob o argumento de que meios eletrônicos não poderiam ser assimilados a papel nem se confundindo com este, o que descaracterizaria a imunidade.

Entretanto, atualmente, o posicionamento do STF passa a ser outro, uma vez que restou assentado nas jurisprudências dos tribunais, que a referência ao papel feita no texto constitucional, seria exemplificativa e não exaustiva, de modo que, a luz dos princípios e valores que fundamentam a imunidade em comento, mostra-se razoável e de premente necessidade, que as decisões e interpretações acerca da legislação tributária, acompanhem as evoluções e carências da sociedade.

Assim, cite-se o entendimento consubstanciado na seguinte ementa, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE.

1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte.
2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação.
3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do “espírito da lei” exprimido no comando constitucional.
4. Hodiernamente, o vocábulo “livro” não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos.
5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, “d” da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional.
6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte.
7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada.
8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC n.º 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648.
9. A alegação de que a percepção do D. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional.
10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente

aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional.

11. Apelação e remessa oficial improvidas.

(Apelação em Mandado de Segurança nº 216577 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Publicado no DJF-3 de 03.11.2008)<sup>19</sup>

Depreende-se do exposto, que a interpretação extensiva, deve ser instrumento apto a assegurar valores os quais a regra imunizante objetivou proteger e, desta exegese, salta aos olhos a possibilidade de imunizar os chamados livros digitais ou *e-books*.

Vale ressaltar que, apesar de o objetivo da imunidade ser baratear o acesso à cultura, tal premissa poderia suscitar questionamentos acerca do conteúdo veiculado nas mídias aqui tratadas, de modo que fariam jus ao preceito constitucional apenas as publicações com valor didático ou artístico. Entretanto tal questionamento não procede, pois não deve o juiz limitar direitos ou garantias previstas constitucionalmente, sem que houvesse autorização legal para tal.

O STF afastou as possibilidades de discussões do valor cultural ou educativo das publicações, na análise do reconhecimento ou não da imunidade, posto que a própria Constituição Federal de 88 não impõe balizas, sendo assegurada de modo irrestrita. Cite-se como exemplos, o álbum de figurinhas, apostilas (veículo de transmissão de cultura simplificado) e listas telefônicas, que não são tributados.

## 2.5 – Imunidade musical

A imunidade tributária musical foi introduzida na Constituição, mais precisamente na alínea “e”, do inciso VI, do art. 150, da Constituição, através da Emenda Constitucional nº 75, publicada no Diário Oficial da União em 16 de Outubro de 2013.

Este tema será detalhado no próximo capítulo, no qual analisaremos o conteúdo axiológico, e as possíveis interpretações da nova imunidade, à luz dos direitos fundamentais contidos na CRFB/88.

Em breve síntese, a norma em comento estabelece que fica imune à incidência de impostos, os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas

---

<sup>19</sup> Inteiro teor disponível em: <http://www.jfsp.jus.br/assets/Uploads/administrativo/NUCS/decisoas/2010/100726kindle.pdf>. Acesso em 09 nov. 2014

brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo se se tratar de reprodução industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

O principal objetivo com tal regramento, é a redução do custo de produção das modalidades de materiais fonográficos ou videofonográficos, para haja democratização do consumo de tais produtos por todos os seguimentos sociais, tendo em vista que o preço ao consumidor final tende a ficar menor, além do que, estar-se-ia valorizando a cultura nacional.

## 2.6 – Outras imunidades

Expostas as principais imunidades constantes do art. 150, CRFB/88, de modo mais sucinto, abordar-se-á algumas outras espécies inseridas no texto constitucional, que possuem uma aplicação mais recorrente à nossa realidade.

Primeiramente, destaca-se a imunidade contida no art.155, §3º, da Constituição Federal de 88, relativa à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais de origem nacional. Assim, no que se refere aos itens citados, não poderão incidir nenhuma outra espécie de imposto, com exceção do ICMS<sup>20</sup>, II<sup>21</sup> e IE<sup>22</sup>.

Ainda no mesmo artigo, encontra-se mais uma relevante modalidade imunizante, contida no §2º, inciso X, alínea “c”, que estabelece que o ouro representante do ativo financeiro ou instrumento cambial, não poderá sofrer a incidência de impostos, à exceção do IOF, por força do art. 153, §5º, CRFB/88. Destaca-se que esta imunidade não se liga à coisa, ao mineral ouro propriamente dito, mas sim, ao que este representa. Desta forma, moedas e barras de investimentos em ouro, serão imunes, o que não ocorre por exemplo, com joias, relógios, adereços, os quais sofrem a incidência de impostos.

Outra imunidade também relevante, é a presente no art.184, §5º, da Constituição Federal de 88, relativa a reforma agrária. Segundo este dispositivo, são isentas dos impostos de competência dos entes políticos, as operações de transferência de imóveis desapropriados, para fins de reforma agrária. Cumpre destacar que, embora o legislador tenha utilizado a expressão “isenção”, por ser uma norma imanente da Constituição está-se diante de uma imunidade.

No que se refere às exportações, a Constituição em seus artigos 149, §2º, inciso I e 153, §3º, inciso III, definiu respectivamente: a imunidade das receitas de exportação,

---

<sup>20</sup>Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>21</sup>Imposto importação de produtos estrangeiros.

<sup>22</sup>Imposto exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

relativas às contribuições sociais e à contribuição de intervenção no domínio econômico; e a imunidade do IPI<sup>23</sup>, quanto aos produtos industrializados destinados ao exterior.

Ainda sobre os produtos exportados, a Carta Magna dispõe que não incide ICMS, sobre serviços e mercadorias destinadas ao exterior (art. 155, X, alínea a). Além disso, autoriza que através de lei complementar exclua-se da incidência do referido imposto outros serviços e produtos exportados, além dos mencionados.

Por fim, a imunidade constante no art. 5º, LXXIII, CRFB/88 refere-se à taxa e não a imposto, na medida em que não é exigível custas do autor, quando da propositura de ação popular. Novamente o legislador se utiliza da expressão “isento”, quando na verdade, trata-se de uma imunidade, em virtude da norma em questão ser, repita-se, imanente do próprio texto constitucional, e não de legislação infraconstitucional.

### **Capítulo 3 – Imunidade tributária musical**

Neste capítulo, será exposto em detalhes a nova modalidade tributária, numa tentativa de delinear seu campo de abrangência, e as possíveis interpretações do texto normativo, tendo como pano de fundo os direitos fundamentais que estão por traz desta imunidade, quais sejam: o direito de acesso à cultura e à informação.

#### **3.1 – Conceituação e aplicação da norma tributária**

A Emenda Constitucional nº 75, resultado da Proposta de Emenda Constitucional nº 98/2007, conhecida como a “PEC da música”, foi publicada no Diário Oficial da União em 16 de Outubro de 2013, e incluiu no art. 150, inciso VI, CRFB/88, a alínea "e", que possui a seguinte dicção:

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

VI - instituir impostos sobre:

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.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Imposto sobre produtos industrializados.

<sup>24</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 10 nov. 2014.

Da leitura do dispositivo acima, verifica-se que a norma imunizante tratou de afastar somente um tipo de tributo, qual seja, os impostos. Está é a primeira informação que temos do comando normativo.

Prosseguindo na leitura e análise da alínea “e”, temos que o legislador empregou termos bastante técnicos para delinear de forma precisa, as hipóteses de incidência da imunidade, logo passa-se à análise minuciosa destes termos.

Os fonogramas segundo o art. 5º, inciso IX, da Lei nº 9.610/1998<sup>25</sup>, também conhecida como Lei dos Direitos Autorais, são todas as fixações de sons de uma execução ou interpretação de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual. Em suma, o termo refere-se à gravação de som de uma interpretação musical. Desta forma, por videofonograma, estaremos nos referindo à gravação de som e imagem, ou seja, os vídeos musicais.

No tocante à expressão “produzidos no Brasil”, esta carece de objetividade. Sabemos que não é qualquer espécie de fonograma ou videofonograma, que gozará da imunidade, apenas os musicais e produzidos no Brasil. Entretanto, o que o legislador não deixa claro, é o que está se referindo com “a produção no Brasil”, dando margem a duas interpretações.

Por “produção”, podemos entender esta expressão como o processo de produção em si, do material musical, que envolve a contratação do estúdio, do músico, a realização de mixagens, e tudo aquilo que for pertinente na edição de um fonograma/videofonograma. Por outro lado, o termo em comento também pode fazer alusão ao vídeo e/ou som gravado de um show de um artista brasileiro. Logo a ambiguidade do termo, repousa na seguinte questão: “produzido” seria o que é feito em estúdio brasileiro, ou aquilo que precisa acontecer no próprio Brasil, como um show por exemplo.

A nosso ver, devido ao fato de que todo material gravado em shows, necessita de edição em estúdios, utilizando da mesma estrutura material e profissional, tal como nas produções genuinamente de estúdios (não ao vivo), a norma deve ser estendida a estas obras, tendo em vista o seu vetor axiológico citado nos capítulos anteriores, repita-se: difusão da cultura nacional e combate à contrafação.

Com fundamento nos princípios fundamentais informadores da hermenêutica constitucional, deve-se levar em consideração a finalidade da norma, sob pena de violação a supremacia constitucional. Desta forma, não poderiam ser excluídos os

---

<sup>25</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19610.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm). Acesso em: 10 nov. 2014.

fonogramas/videofonogramas oriundos de shows ocorridos no país, posto que estes possuem igual função cultural, àqueles produzidos genuinamente em estúdios, sob pena de se dar um tratamento desigual a estes materiais, que acabaria por limitar a aplicação da norma, impedindo o alcance da finalidade constitucional pretendida.

Em seguida tem-se a expressão: “contendo obras musicais ou literomusicais de artistas brasileiros”. Aqui observa-se uma redundância do legislador, posto que na primeira parte do dispositivo, já havia mencionado “fonogramas musicais”.

Isso nos faz perceber a ênfase do legislador em atribuir a regra imunizante, às obras musicais. Destaca-se por conseguinte, que literomusicais, são aquelas obras acompanhadas de letras; tanto a música instrumental, quanto a acompanhada de letra, estariam abrangidas pela norma. A seu turno, ao citar autores brasileiros, há aqui um brado em defesa da cultura nacional, protegendo a música e artistas brasileiros.

No que se refere a expressão “contendo obras em geral interpretadas por artistas brasileiros”, tem-se novamente uma ambiguidade na interpretação do conceito, que pode nos levar a uma ampliação ou restrição da abrangência normativa.

O dispositivo apresenta certa nebulosidade, uma vez que não se sabe se neste ponto, o legislador previu uma extensão do que foi dito anteriormente. Como bem se sabe, havia sido feita menção às obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, e aqui, o emprego da expressão “obras em geral”, pode nos levar a entender que houve uma ampliação do conceito, àqueles obras que possuem natureza distinta das anteriormente citadas, desde que interpretadas por artistas brasileiros. Logo, indaga-se se o legislador quis atingir qualquer fonograma/videofonograma, tendo como elemento determinante para a incidência da imunidade, a pessoa de quem o executa, no caso, artistas brasileiros.

A questão posta é relevante, pois no processo de lapidação da EC n° 75, muito se discutiu sobre a extensão da norma para espetáculos musicais e peças teatrais, produzidos por artistas brasileiros, aumentando a abrangência da proposta original, argumentando-se que tais manifestações culturais também são relevantes para a sociedade. Ocorre que tal proposta não obteve êxito, pois embora tenha pertinência na vida cultural da população, estes espetáculos não enfrentam o problema da pirataria.

Logo, o termo “obras em geral” poderia nos remeter a esta possibilidade ampliativa, o que, no entanto, já restou afastada tal possibilidade, quando do processo de elaboração da EC n° 75.

Mais uma vez, entendemos ser necessário a realização de uma interpretação sistemática e teleológica do dispositivo, buscando-se a finalidade constitucional pretendida com tal regramento, em detrimento de uma ótica extremamente literal. As regras de imunidades, como exposto nos capítulos anteriores, não devem ser interpretadas de maneira extensiva, alargando-se as hipóteses que o constituinte originalmente previu, mas também, não pode ser feita de forma restritiva e literal, limitando o seu cabimento, quando a Constituição não o faz.

Nesse sentido, destaca-se:

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade, portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível.<sup>26</sup>

Assim, em se tratando da defesa e valorização da cultura nacional, a nosso ver, a regra constitucional, protegendo o direito fundamental que a inspira, deve ser ampliada, de modo a imunizar os fonogramas/videofonogramas musicais, e os que contenham obras em geral de natureza diversa, como a teatral por exemplo, em virtude de ambos serem veículos de propagação de informação e da cultura nacional, cumprindo o mesmo papel. Ao olhar para a norma, enxerga-se claramente o objetivo de se concretizar o disposto no art. 23, da Constituição Federal de 88:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência.<sup>27</sup>

É válido ressaltar, que a preocupação com acesso à cultura e, com fomento dessas manifestações de maneira geral, está prevista não só na Constituição Federal de 88, como também passou a ser matéria constante na Lei de Diretrizes e Bases da Educação

<sup>26</sup>COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 117.

<sup>27</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 10 nov. 2011



Nacional, promulgada em dezembro de 1996, Lei 9394/1996<sup>28</sup>. Segundo esta lei, a área das artes tornou-se obrigatória na Educação Básica no Brasil, com isso, percebe-se uma preocupação do legislador, em inserir na formação e desenvolvimento dos cidadãos, conteúdos ligados à cultura.

Em que pese, portanto, a relevância da cultura na formação ético social do indivíduo, parece-nos pertinente que esta imunidade seja ampliada, em virtude do emprego da expressão “obras em geral”, possibilitando o cumprimento deste objetivo constitucional, em searas distintas dentro da cultura nacional.

Assim, de acordo com os argumentos expostos, no que tange às obras passíveis de serem imunizadas, apresentam-se os fonogramas/videofonogramas (litero)musicais e, àquelas contendo obras em geral de intérpretes brasileiros, como os espetáculos musicais e teatrais.

Seguindo adiante na análise dos termos empregados pelo legislador, encontra-se a expressão: “bem como suporte materiais ou arquivos digitais que os contenham”. Aqui temos uma referência clara aos CDS, DVDS e *Blu-Rays*, que são os meios através dos quais os fonogramas/videofonogramas se corporificam, sendo passível de reprodução industrial. A inovação do legislador, fica a cargo dos arquivos digitais, os quais são obtidos através de *downloads* em plataformas como *tablets*, celulares e computadores.

Com a previsão da imunidade para os arquivos digitais, fica evidente a tentativa de acompanhamento da evolução da sociedade, pelo legislador. O direito deve progredir à luz dos anseios do homem, na medida em que vão surgindo novas situações que demandem regulamentações.

A introdução dos arquivos digitais musicais como material imune, é de considerável interesse social, tendo em vista a proliferação e difusão de plataformas digitais que os utilizam. Este fenômeno tecnológico fez surgir no constituinte, a preocupação em garantir a liberdade do individual, face esse novo meio de comunicação.

Essa questão já vinha sendo discutida na doutrina, no caso dos *e-books* ou livros digitais, se estes, através de uma interpretação ampliativa, gozariam da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da CRFB/88. Tal tema ainda será abordado neste capítulo, em que será estudada a influência que esta nova imunidade poderá causar, no reconhecimento de imunidade para estes tipos de arquivos.

---

<sup>28</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm). Acesso em: 11 nov. 2014.

Na parte final da alínea “e”, temos a expressão “salvo na replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. A ressalva feita aqui, significa em simples palavras, incidência de imposto, ou seja, na etapa de replicação industrial da matriz de um CD, DVD ou *Blu-ray*, por exemplo, haverá a normal tributação, tirante àquela realizada na Zona Franca de Manaus.

Da leitura da alínea “e” depende-se que: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não poderão instituir impostos, sobre a gravação de música ou obras em geral, de som ou som e imagem interpretadas por artistas brasileiros. Estão imunes também os suportes materiais que venham a materializa-los, bem como os arquivos digitais que os contenham. Somente o processo de replicação industrial de CDs e DVDs por exemplo, que demandam leitura óptica, estarão sujeitos à tributação.

### 3.2 – Reflexos tributários na cadeia produtiva dos fonogramas/videofonogramas

Conforme redação da alínea “e”, do inciso VI, do art. 150, CRFB/88, temos que a nova imunidade refere-se somente à uma espécie de tributo, qual seja, os impostos. Logo, eventuais contribuições sociais que façam parte da tributação, ainda serão devidas, tais como o PIS, COFINS, contribuição previdenciária, etc.; deve-se ter em mente ainda, que na etapa de reprodução industrial da matriz, os impostos incidirão normalmente.

No processo de produção de um fonograma/videofonograma, primeiramente, em linhas gerais, temos a etapa de contratação de um estúdio onde ocorre a edição e a mixagem do material, a contratação dos músicos, da produção; e neste momento, estaríamos diante da incidência de dois impostos: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

No que se refere ao ISSQN, temos a previsão expressa em lei, destes serviços como fatos geradores, nos itens 13.02 e 13.03, na lista anexa à Lei Complementar 116/2003<sup>29</sup>, portanto, com a nova imunidade, este tributo e o IR, não poderão ser exigidos, do respectivo contribuinte, possivelmente, o produtor ou a gravadora.

Produzida a matriz, inicia-se a etapa de replicação industrial desta. Neste segundo momento, segundo o texto legal, haverá a normal tributação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS), tirante àquelas fábricas localizadas na Zona Franca de Manaus.

---

<sup>29</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 13 nov. 2014.

Uma vez replicada a matriz, chega-se à fase de distribuição e venda das cópias realizadas. Aqui estaremos diante do IR e do ICMS relativos à venda, que também se encontra imune da tributação. Vale ressaltar que o ICMS tratado nesta etapa final, refere-se ao produto que sai da indústria com destino ao lojista, e opera-se em regime de substituição tributária<sup>30</sup>.

Segundo art. 150, §7º, CRFB/88, a lei poderá eleger uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente, é retido e recolhido, portanto, este ICMS em regime de substituição tributária, também estará imune, o que deve influenciar na queda do preço do produto ao consumidor. Uma vez que este imposto é de competência estadual, os Estados e Distrito Federal, deverão regulamentar tal tema, internamente.

Desta forma, traçado os reflexos tributários, percebe-se que a desoneração fiscal aparece nas extremidades da cadeia produtiva do fonograma/videofonograma, na primeira etapa de produção e na etapa final de comercialização.

Através dessa imunidade, é possível vislumbrar na prática a diminuição do preço dos veículos de manifestações artísticas e culturais, concretizando os objetivos a que a norma se destina, o acesso à cultura e o combate à pirataria, mediante o consumo de produtos originais pela população.

Em virtude de se tratar de uma norma extremamente recente no cenário jurídico brasileiro, esta ainda provocará inúmeras discussões quanto à sua interpretação e aplicabilidade, e também quanto aos efeitos gerados na realidade do brasileiro. Há que se dar tempo, para que se detecte de fato o cumprimento da finalidade posta pela norma, e que não percamos de vista que essa desoneração deverá ser repassada ao consumidor, os fabricantes não podem agir no sentido de aumentar os seus lucros com o mercado musical, sem no entanto repassar a benesse ao consumidor, que também é destinatário da norma.

### 3.3 – Os arquivos digitais e a Imunidade tributária musical

Em face do que foi explicitado da imunidade tributária musical, abre-se espaço para a análise da possível influência que esta, poderá causar na interpretação da imunidade

---

<sup>30</sup>Conforme RICMS de Minas Gerais disponível em: [http://ricms.fazenda.mg.gov.br/ricms/MostrarFrameset?pagina=anexoxv2002\\_6.htm&ancora=parte2it6](http://ricms.fazenda.mg.gov.br/ricms/MostrarFrameset?pagina=anexoxv2002_6.htm&ancora=parte2it6). Acesso em: 13 nov. 2014.

tributária dos livros, presente no art. 150, inciso VI, alínea “d” da CRFB/88, para os arquivos digitais de leitura, tais como os *e-books* e livros eletrônicos.

Embora a imunidade referente aos livros, jornais e periódicos, faça a muito tempo, parte do ordenamento jurídico pátrio, sendo consagrada pela doutrina e jurisprudência, é certo que alguns questionamentos ainda persistem, no que tange aos arquivos digitais, que veiculem informações e conhecimento, tais como no livro de papel.

Posicionam-se tribunais e doutrinas em ambos os sentidos, negando-se o reconhecimento da imunidade aos livros em formato digital, em virtude da norma não comportar tal interpretação extensiva e, parte da doutrina entende que a norma não deve ser interpretada literalmente, de modo a abarcar apenas os livros em papel, devendo a interpretação se dar de maneira sistêmica.

Como bem salientado durante todo o trabalho, a interpretação teleológica em matéria tributária ganha espaço no cenário jurídico, quando enxergamos na tributação, um instrumento de concretização e promoção dos direitos fundamentais presentes na Constituição Federal de 88. A interpretação das normas não pode dar-se de modo extremamente literal, ou ainda, desvinculado do sistema normativo. Deve se buscar os fins sociais a que se destinam quando da sua criação.

Logo, ao ter-se em mente que no campo de interpretação das imunidades tributárias, temos como objetivos primordiais garantir os direitos inerentes à liberdade do indivíduo, verifica-se a possibilidade de extensão da imunidade prevista aos livros, àqueles que se apresentam em formato digital. Aqui, está-se diante de mais uma possibilidade da livre manifestação do pensamento, e do acesso à informação.

Esta ideia está consubstanciada no art. 220, da Constituição Federal:

Art. 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>31</sup>

Assim, da leitura do dispositivo temos que a proteção também recai sobre os veículos de transmissão das informações, e com isso, teríamos a possibilidade de imunizar o livro eletrônico.

Ante o raciocínio exposto, com a nova imunidade musical, temos que o legislador realizou tais ponderações, ao incluir na redação da nova alínea, que os arquivos musicais em formato digital, também gozarão de tal imunidade. Entendeu o constituinte que estes arquivos

---

<sup>31</sup>Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 17 nov. 2014.

também são formas de consagração da livre manifestação do pensamento, bem como a liberdade de expressão, artística e científica, presentes no art. 5º da CRFB/88.

Sendo assim, resta evidente que os arquivos digitais que possuem a mesma função constitucional, devem receber o mesmo tratamento. Nesse sentido, a nova imunidade poderá ajudar os aplicadores do direito em sua hermenêutica, ao versar expressamente sobre arquivos digitais que foram equiparados aos arquivos físicos dado a sua finalidade, e portanto, a interpretação a ser feita para os livros eletrônicos, não poderia ser outra que a mesma dada aos fonogramas/videofonogramas digitais.

Essa discussão vem ganhando cada vez mais espaço na Suprema Corte de nosso país, face a urgência e relevância de um posicionamento definitivo sobre tema. O STF reconheceu a repercussão geral no Recurso Extraordinário 33081<sup>32</sup>. Neste processo, o Estado do Rio de Janeiro recorre do acórdão proferido pela 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça daquele estado, que julgando mandado de segurança impetrado por uma editora, reconheceu a imunidade relativa ao ICMS na comercialização de enciclopédia jurídica eletrônica, sob o entendimento de que livros, jornais e periódicos, sejam eles físicos ou digitais, transmitem a mesmas ideias e informações contidas no material, por meio de caracteres alfabéticos, imagens ou signos. Conforme o andamento processual consultado, este recurso ainda se encontra pendente de julgamento definitivo.

Em informativo recente das decisões do STF, Informativo nº 753<sup>33</sup>, de 08 de agosto de 2014, o tribunal iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário 595676, que trata do reconhecimento da imunidade tributária da alínea “d”, do inciso VI, do art. 150, da CRFB/88, para os componentes eletrônicos que acompanham material didático impresso, utilizado em curso prático de montagem de computadores.

Iniciado o julgamento, o Ministro Marco Aurélio (relator) negou provimento ao referido recurso, para reconhecer a imunidade tributária, sendo acompanhado pelos Ministros Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Luiz Fux. O argumento principal foi de que a informática revolucionou os meios de educação e aprendizagem, auxiliando na difusão da cultura e do pensamento.

Asseverou o Relator ainda que, o ensino e a manifestação do pensamento por meio digital têm se tornado parte essencial e construtiva da cultura contemporânea, o que

---

<sup>32</sup>Disponível

em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=1984213&numeroProcesso=330817&classeProcesso=RE&numeroTema=593>. Acesso em: 18 nov. 2014.

<sup>33</sup> Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo753.htm#Componentes eletrônicos que acompanham livro e imunidade tributária – 1](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo753.htm#Componentes%20eletr%C3%B4nicos%20que%20acompanham%20livro%20e%20imunidade%20tribut%C3%A1ria%20-%201). Acesso em: 18 nov. 2014.

diferenciaria em estrutura, procedimento, velocidade, facilidade e amplitude de acesso, se comparados aos de antigamente, época em que a situação em debate não existia, e não era possível ao constituinte de 88, prever a evolução dos meios de comunicação, sendo necessário portanto, o aperfeiçoamento interpretativo da norma constitucional. Após a manifestação dos outros Ministros seguindo esse entendimento, o julgamento foi suspenso, em razão do pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, e aguarda decisão<sup>34</sup>.

Diante dos dois casos narrados, percebe-se que essa discussão jurisprudencial é recente, e carece de um posicionamento definitivo da Suprema Corte. Apesar dos argumentos trazidos pelos ilustres Ministros, percebe-se que eles carregam consigo uma análise acerca do conteúdo finalístico da norma imunizante, buscando conciliar a realidade a qual a sociedade está inserida, e o conjunto normativo e axiológico trazido pela CRFB/88. A interpretação sistêmica, portanto, possibilitaria a harmonização do ordenamento.

Neste ponto, a nova imunidade vem trazer um reforço nesta hermenêutica constitucional, ao abrir a possibilidade de se imunizar arquivos em formatos digitais, quais sejam os relativos à fonogramas e videofonogramas, nos fazendo enxergar também, a viabilidade de se imunizar arquivos digitais de leituras, os livros digitais.

É necessário verificar que em uma interpretação literal dos dispositivos imunizantes, poderia excluir formas de acesso à cultura e informação, dado o atual fenômeno da integração e complementação dos meios de comunicação. Atualmente a difusão de ideias ocorre não só pelos meios tradicionais, mas também pelos novos meios digitais.

Enfim, ao interpretar as imunidades deve-se ter como objetivo principal o alcance das garantias individuais inerentes à dignidade da pessoa humana, sem esquecer dos princípios conseqüenciais do ideal de justiça.

---

<sup>34</sup>Disponível

em:  
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=595676&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 18 nov. 2014.

## Conclusão

Conforme os argumentos aduzidos durante a exposição desta monografia, resta inequívoco que a o desenvolvimento e o aprimoramento dos meios de comunicação têm gerado novas discussões na sociedade e no mundo jurídico. Em meio a todos esses questionamentos, surge a necessidade de se adequar a legislação vigente às mudanças sociais, e neste sentido, o Poder Legislativo e Judiciário, assumem os papéis de verdadeiros protagonistas na solução dessas instabilidades, entre sociedade e o direito.

As imunidades como delimitadores e conformadores do poder estatal de tributar, ganham espaço no cenário de garantias, ao atuarem ao lado dos princípios na efetivação das liberdades dos indivíduos. O destinatário da imunidade tributária adquire um direito público subjetivo de não ser tributado, e em contrapartida, o Estado passa a ter o dever de não exercer sua competência tributária.

Isso nos mostra estreita relação que o Direito Tributário assume com a dinâmica social, que se apresenta em constante mutação, dado o avanço tecnológico e científico em diversas searas do cotidiano. O direito como ciência social aplicada, assume o papel de regulamentar e estabelecer os termos em que essas mudanças afetarão a nossa realidade.

A nova imunidade tributária inserida na alínea “e”, do inciso VI, art. 150, CRFB/88, veio com o propósito de permitir a efetivação de duas medidas por parte do Estado, quais sejam: viabilizar o acesso à cultura e a difusão do conhecimento, e auxiliar no combate à contrafação, popularmente conhecida como “pirataria”.

Segundo esta nova regra imunizante, estão a salvo da tributação, os fonogramas e videofonogramas, contendo gravações de músicas ou obras em geral, de som ou som e imagem interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais e digitais que os contenham. No tocante a etapa de replicação industrial incide a competência tributária dos entes políticos normalmente.

Sem pretensão de esgotar as futuras discussões que irão surgir acerca das interpretações dos termos contidos no dispositivo constitucional, entendemos que a imunidade musical poderá beneficiar outras obras que não sejam musicais, como peças teatrais e musicais, dado a utilização do termo “obras em geral” que carece de objetividade.

Conforme os reflexos tributários estudados, temos que a desoneração fiscal ocorrerá nas extremidades do processo produtivo dos CDs e DVDs, nas fases de produção da matriz e, na etapa final de comercialização. Constatou-se ainda, que com tais medidas, o preço destes produtos fonográficos, tenderá a diminuir quando chegarem ao consumidor final.

Devemos aguardar para que essa imunidade comece a surgir efeitos práticos na sociedade, e se constate o alcance de seus objetivos.

Um dos grandes destaques trazidos pela norma, fica a cargo da previsão expressa da imunidade para os arquivos digitais que contenham obras musicais. Esta previsão demonstra uma preocupação do legislador em adaptar os preceitos constitucionais às novas realidades proporcionadas pelo avanço tecnológico, como dito anteriormente.

A partir da imunização expressas destes arquivos digitais musicais, e aliado aos constantes debates nos tribunais pátrios acerca da interpretação a ser feita das imunidades tributárias, cria-se fundamentadamente, a possibilidade de se estender a imunidade prevista aos livros, jornais e periódicos impressos em papel, aos que se apresentem também em formato digital, uma vez que cumprem a mesma função.

Essa discussão como demonstrada nos exemplos citados, começa a esboçar uma solução, na medida em que o STF, acertadamente, caminha para uma tomada de decisão, no sentido de realizar uma interpretação expansiva da norma, sem perder de vista a Constituição Federal de 88.

O que se propôs com esse trabalho, em síntese, foi um estudo acerca da nova modalidade tributária, analisando suas possibilidades de incidência e interpretação de seus termos. Trata-se de um tema recente, que ainda irá repercutir e suscitar discussões no cenário jurídico brasileiro.

Além disso, em virtude das discussões possuírem inúmeras similitudes e serem recorrentes na doutrina e jurisprudência, analisamos ainda, a possibilidade desta nova imunidade influenciar na decisão acerca da extensão ao livro eletrônico, da imunidade tributária concedida aos livros impressos.

O direito estará sempre sujeito a aperfeiçoamentos, demandando constantes exercícios interpretativos do sistema como um todo, em uma sociedade plural e dentro dos limites constitucionalmente previstos, devemos atuar sempre na perquirição da dignidade da pessoa humana e das liberdades individuais.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1999.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros. 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 18. ed. vol. 01. Rio de Janeiro: Renovar. 2011.
- BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).
- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – **Código Tributário Nacional**, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm).
- Emenda Constitucional nº 75**, de 15 de Outubro de 2013, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc75.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc75.htm).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 1997.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Almedina. 1998.
- MACHADO. Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2003.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade Recíproca**. In **Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF**. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartiesLatin, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros. 2000.