



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

MURILO AGUIAR DOMINGUEZ

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: AS CONTRADIÇÕES COM
O TEXTO CONSTITUCIONAL E DEMAIS NORMAS**

Salvador

2019

MURILO AGUIAR DOMINGUEZ

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: AS CONTRADIÇÕES COM
O TEXTO CONSTITUCIONAL E DEMAIS NORMAS**

Monografia apresentada ao programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para a obtenção.

Salvador

2019

MURILO AGUIAR DOMINGUEZ

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Pós-Graduado em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora.

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Nome: _____

Titulação e Instituição: _____

Salvador, ____ de _____ de 2019.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que me proporcionou uma segunda vida após o grave acidente que sofri durante o curso de Pós-Graduação em Direito Tributário, agradeço a meus pais que me apoiam, amam e proporcionam tudo de melhor para que eu possa me desenvolver pessoalmente e profissionalmente e agradeço também meus amigos, familiares e minha namorada que me dão todo o suporte necessário.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.” (Benjamin Franklin)

RESUMO

A Imunidade Tributária Musical, trazida pela EC nº 75/2013, tinha como objetivo trazer vários benefícios para a área artística do país, como a redução contrafação (pirataria) e uma maior difusão cultural, através da redução da carga tributária em seus produtos (CD, DVD e blu-ray). Entretanto, dada a rápida evolução tecnológica, os produtos abrangidos pela Imunidade Tributária Musical tornaram-se quase obsoletos, sendo substituídos por arquivos digitais e os serviços de *streaming*. Além disso, o dispositivo trazido pela Emenda Constitucional entra em conflito tanto com Princípios Constitucionais, quanto com a própria Constituição Federal e Acordos Internacionais, tornando possível o questionamento acerca de sua constitucionalidade.

Palavras-chave: Imunidade Tributária Musical, EC nº 75/2013, Princípios Constitucionais, Constituição Federal, constitucionalidade.

ABSTRACT

The Musical Tax Immunity, brought by the CA n° 75/2013, it was intended to bring various benefits to the artistic área of the country, as the reduction of counterfeiting (piracy) and a greater cultural dissemination, by reducing the tax burden on their products (CD, DVD and blu-ray). However, given the rapid technological evolution, the products covered by Musical Tax Immunity have become almost obsolete, being replaced by digital files and streaming services. In addition, the device brought by the Constitutional Amendment conflicts with both Constitutional Principles, as with the Federal Constitution itself and international agreements, making it possible to question the question about his constitutionality.

Key-words: Musical Tax Immunity, CA n° 75/2013, Constitutional Principles, Federal Constitution, constitutionality.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
3. HISTÓRICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	15
3.1 NA CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPÉRIO DO BRASIL DE 1824.....	15
3.2 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1891.....	16
3.3 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1934.....	17
3.4 NA CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1937.....	19
3.5 NA CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1946.....	20
3.6 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967.	23
4. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUAS ESPÉCIES.....	27
4.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....	28
4.1.1 EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES.....	31
4.1.2 A NÃO IMUNIZAÇÃO DE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇO ADVINDOS DE ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA REGIDOS PELO DIREITO PRIVADO, BEM COMO DAQUELES EM QUE HAJA PAGAMENTO DE CONTRAPRESTAÇÕES OU DE PAGAMENTO DE PREÇOS OU TARIFAS PELOS USUÁRIOS.....	34
4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	36
4.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA PARTIDOS POLÍTICOS, SINDICATOS DE TRABALHADORES E INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS.....	40
4.3.1 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS.....	41
4.3.2 IMUNIDADE DOS SINDICATOS DE TRABALHADORES.....	42

4.3.3 IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS.....	42
4.3.4 IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	44
4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO.....	47
4.4.1 A IMUNIDADE PARA OS LIVROS.....	49
4.4.2 A IMUNIDADE PARA OS JORNAIS.....	50
4.4.3 A IMUNIDADE DOS PERIÓDICOS.....	51
4.4.4 A IMUNIDADE DO PAPEL DESTINA A IMPRESSÃO DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS.....	52
5. A NOVA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA TRAZIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75, DE 2013: A IMUNIDADE MUSICAL.....	55
6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS OFENDIDOS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL.....	62
6.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	63
6.2 PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.....	64
6.3 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO BASEADA EM PROCEDÊNCIA OU DESTINO.....	64
7. AS CONTRADIÇÕES DO TEXTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL E O CONFLITO COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	67
8. CONCLUSÃO.....	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	70

1. INTRODUÇÃO

A Imunidade Tributária Musical, que foi adicionada ao art. 150 da CF/88, imuniza tributariamente os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil e/ou por artistas brasileiros, fora acrescentada pela EC nº 75, publicada no diário oficial da União no dia 16 de Outubro de 2013, e que está presente na alínea “e”, do inciso VI do artigo 150 da CF/88.

Apesar de somente ter sido publicada no ano 2013, a presente imunidade era objeto de proposta de Emenda Constitucional desde o ano de 2007, de autoria do Deputado Federal Otávio Leite, sob a denominação da PEC da Música.

A argumentação para a propositura de tal PEC possuía três pilares, sendo o primeiro o de combate à contração, que é popularmente conhecida como pirataria; o segundo era de que se reavivaria o mercado fonográfico e videofonográfico nacional; e por último de que se difundiria em maior escala a cultura, atingindo, principalmente, as classes menos aforadas.

Antes de sua aprovação, o Senador Eduardo Braga propôs uma “emenda à PEC” com o intuito de imunizar, também, os shows e espetáculos musicais, proposta essa que fora prontamente rejeitada por parecer da CCJ (Comissão de Constituição e Justiça) no dia 11 de Setembro de 2013, pautando sua argumentação de que os espetáculos musicais não enfrentam o problema da pirataria.

Apesar de muito nobre, a presente Emenda não possui efeito prático, uma vez que houve uma grande evolução tecnológica, deixando de lado as compras dos produtos através de suas cópias digitais em cd’s, dvd’ e blu-ray’s partindo para a utilização dos serviços de *streaming*, onde se pode encontrar músicas, videoclipes, filmes, séries etc. online, pagando mensalmente a assinatura.

Outrossim, o próprio *site* da ABPD (Associação Brasileira de Produtores de Discos) não apresenta dados claros de crescimento do mercado acerca dos produtos produzidos pela Emenda, onde a mesma apenas urgiu através de grande apelo da sociedade artística e musical brasileira com o intuito de se deleitar com as benesses da Imunidade Tributária sobre seus produtos e serviços.

Desse modo, há um grande conflito na redação da Emenda Constitucional Musical, tanto com a CF/88, quanto com Tratados Internacionais, onde constituiu uma

clara distinção na tributação de produtos similares nacionais e estrangeiros, trazendo, assim, uma clara inconstitucionalidade que será dirimida no presente estudo.

2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Ainda na atualidade, mesmo com o já profundo estudo sobre a presente temática, a mesma carece de conceituação precisa, de tal forma que diversos doutrinadores a definem de forma diversificada.

Amílcar de Araújo Falcão reconhece a imunidade como a não-incidência do poder de tributar, onde o gabaritado mestre é um dos principais responsáveis por tal expressão, definindo-a como:

“uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no Estatuto Supremo”.
(FALCÃO, 1961, p. 370)

Para Pontes de Miranda, a imunidade tributária é um direito fundamental que tem como função limitar, ou até mesmo de excluir, o poder constitucional dos entes públicos de editar regras que imponham determinada obrigação, definindo a mesma como:

“a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição”. (PONTES DE MIRANDA, 1970, pp. 407-408)

Entretanto, apesar do altíssimo gabarito dos doutrinadores supramencionados, conceituar imunidade tributária como uma simples limitação ao poder é demasiadamente simplista, não demonstrando seu real poder no ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes, jurista de geração mais recente, qualificou imunidade tributária como um princípio constitucional de vedação impositiva ao poder estatal de tributar, onde, em suas palavras, 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; (...) é um princípio constitucional de vedação impositiva”. (MORAES, 1998, pp. 21-22)

Nesse sentido, ao se compreender imunidade tributária como princípio constitucional, onde o mesmo é uma norma que impõe ao Estado o dever de não tributar determinadas pessoas, bens e situações em favor do poder estatal, entretanto, tal conceituação ainda é superficial, não atingindo, ainda o potencial máximo das normas imunizantes.

Aprofundando ainda mais tal conceituação, podemos nos basear no conceito trazido por Paulo de Barros Carvalho, onde o mesmo reconhece que a imunidade tributária é a reunião das normas jurídicas existentes na Constituição Federal que determinam expressamente a incompetência das pessoas públicas de direito interno de instituir tributos que alcancem situações, pessoas ou bens específicos.

Em sendo assim, Paulo de Barros Carvalho define imunidade tributária como:

“Imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. (CARVALHO, 1997, p. 116)

Nesse ponto, já nos aproximamos da conceituação mais completa da imunidade tributária, entretanto, a mesma ainda é mais abrangente.

Regina Helena Costa aduz que imunidade tributária como uma exoneração que está presente em norma Constitucional ou pode ser extraída de princípios, atribuindo direito de não serem tributadas a determinadas pessoas, conceituando-a como:

“a exoneração, fixada constitucionalmente, trazida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas

pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”. (COSTA, 2015, p. 58)

Desse modo, pode-se perceber que a melhor conceituação para imunidade tributária é aquela que reconhece a mesma como uma exoneração para o possível contribuinte, e não aquela que a reconhece como incompetência dos entes estatais em tributar.

Diante do presente contexto, tem-se por imunidade tributária a exoneração, através de normas que podem ser extraídas de um ou mais princípios constitucionais, ou de normas constitucionais expressas, a determinadas pessoas que atenderem aos requisitos expressos na norma imunizadora, onde, assim, não se sujeitarão à tributação.

Assim, conforme tece o Ilustríssimo Professor Eduardo Sabbag em sua obra, a imunidade tributária é um delimitador sobre até onde o poder de tributar pode agir, e que a mesma revela o surgimento de um direito subjetivo daqueles que são destinatários de seus efeitos para que não sejam tributados, definindo assim:

“a norma imunitória determina até onde o poder tributário pode agir, estipulando os contornos da competência tributária das entidades políticas e, também, revela um direito subjetivo de todos aqueles que se mostram como destinatários de seus efeitos, de forma direta ou indireta.”. (SABBAG, 2017, p. 299)

Em sendo assim, após levarmos em consideração os diversos conceitos de alguns dos grandes juristas brasileiros nessa temática, entendemos como o conceito mais completo de imunidade tributária o seguinte: imunidade tributária é uma exoneração, que delimita parâmetros para que os destinatários usufruam de seus efeitos, que são trazidas através de princípios e/ou normas constitucionais e que também trazem uma delimitação dos limites do poder de tributar dos entes políticos.

3. HISTÓRICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Desde os primórdios constitucionais brasileiros, ainda que de forma mínima, sempre existiu regulamentação acerca da administração e arrecadação da Fazenda Nacional, além de fornecer algum tipo de exoneração à determinados serviços ou grupos.

Tal evolução, até os dias de hoje, poderá ser observado através do estudo das diversas Constituições que nosso país teve.

3.1 NA CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPÉRIO DO BRASIL DE 1824

A Constituição Política do Império do Brasil, elaborada pelo mestre Ruy Barbosa, versava pouquíssimo sobre a matéria tributária, tendo em vista que à época do Brasil Império era tudo mais simplificado e direcionado a coroa.

Nesse sentido, a Carta Magna Imperial discorre, através dos arts. 170 a 172, sobre o funcionamento da Fazenda Nacional.

Entretanto, o presente instrumento embrionou o Princípio da Isonomia, em seu art. 179, XV, ao determinar que ninguém estará isento de contribuir, proporcionalmente aos seus ganhos, com as despesas Estatais, versando que:

“Ninguém será exempto de contribuir pera as despezas do Estado em proporção dos seus haveres.”. (BRASIL, 1823, art. 179, XV)

Além disso, o inciso XVI do mesmo dispositivo veio a excluir todos os privilégios anteriormente dados à nobreza, excetuando aqueles que fossem essenciais, sendo essa exceção o primeiro embrião das imunidades tributárias garantidas pela Constituição Pátria, determinando que:

“Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica.”. (BRASIL, 1823, art. 179, XVI)

Por fim, a presente Constituição ainda exonerou, nos incisos XXXI e XXXII do art. 179, trouxe mais duas exonerações ao garantir os socorros públicos e a instrução primária a todos os cidadãos de forma gratuita.

Desse modo, resta clara que desde a nossa primeira Lei Máxima já existia previsão legal para a não tributação de determinadas pessoas e serviços.

3.2 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1891

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil traz, inicialmente, a isenção de cobranças de impostos às mercadorias produzidas em um Estado e que transite por outro Estado a que se exporte, determinando, em seu art. 9º, § 2º, que:

“é isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.”. (BRASIL, 1891, art. 9º, § 2º)

Além disso, em seu art. 10, a Carta Magna traz a Imunidade Tributária Recíproca entre os Estados e a União, vedando a tributação de bens, rendas e serviços uns dos outros, impondo que:

“É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”. (BRASIL, 1891, art. 10)

Nesse mesmo sentido, a *Lex* ainda vedou a criação de impostos que tivessem como fato gerador a circulação de produtos de outros Estados ou estrangeiros dentro do território de um Estado ou na passagem de uma para o outro, além de vedar também a criação de impostos sobre veículos terrestres e aquáticos que transportem tais veículos, determinando que:

“É vedado aos Estados, como à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;”. (BRASIL, 1891, art. 11, 1º)

Como se pode observar, a Carta Política de 1891 isenção e algumas vedações sobre tributações entre os Estados e a União, entretanto, o ponto mais importante até aqui é o nascimento da Imunidade Recíproca entre os Estados e a União, sendo esse o primeiro grande passo sobre o tema em nossa legislação Constitucional.

Nesse passo, um novo embrião imunitório começa a surgir quando a Lei Maior, em seu art. 11, 2º, veda o estabelecimento, subvencionamento e o embaraço do exercício dos cultos religiosos, nos termos de que:

“É vedado aos Estados, como à União (...)estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”.
(BRASIL, 1891, art. 11, 2º)

Desse modo, pode-se perceber uma grande evolução Constitucional sobre o tema das Imunidades ao se constatar a criação da Imunidade Recíproca entre os Estados e a União, além ser responsável pelo primeiro passo para que se imunizem os cultos religiosos através de uma vedação.

3.3 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1934

A Magna-Carta de 1934 trouxe, em seu art. 6º, I, “b” e “c” algumas inovações sobre as questões tributárias ao imunizar os combustíveis de motor de explosão dos impostos sobre consumo de mercadorias, bem como também imuniza a renda cedular de imóveis das cobranças de impostos relativos à renda, nos termos de que:

“Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: (...);de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;”.
(BRASIL, 1934, art. 6º, I, “b” e “c”)

Além disso, em seu art. 17, II, a Constituição de 1934 reiterou os termos da Constituição anterior, vedando aos Municípios, Estados, Distrito Federal e União de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos.

Seguindo o mesmo raciocínio, em seu art. 17, VIII, a Lei Maior reiterou a imunidade dos combustíveis nacionais para motores de explosão, entretanto, com um adendo, estendeu a vedação também aos Municípios, Estados e ao Distrito Federal, onde:

“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;”. (BRASIL, 1934, art. 17, VIII)

Traz também uma outra vedação a todos os Entes Estatais, em seu art. 17, IX, onde proibiu a cobrança de qualquer imposto interestadual, intermunicipal de viação ou transporte, além de proibir qualquer tipo de tributação que dificulte a livre circulação de bens e pessoas, além dos veículos que os transportarem, determinando que:

“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;”. (BRASIL, 1934, art. 17, IX)

A Constituição de 1934 imuniza, também, em seu art. 113, item 36, as profissões de escritor, jornalista e professor ao proibir a criação de qualquer imposto que incida sobre as mesmas ao legislar que:

“a Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...) nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.”. (BRASIL, 1934, art. 113, item 36)

Por fim, o ponto mais importante e inovador da Lei Maior de 1934 foi reiterar a Imunidade Tributária Recíproca, constante do art. 17, X, acrescentando a este rol os Municípios e Distrito Federal, além de manter os Estados e a União, legislando que:

“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...); tributar bens, rendas e serviços uns dos outros,

estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.”. (BRASIL, 1934, art. 17, X)

A Constituição de 1934 trouxe grandes inovações sobre o tema ao trazer diversas isenções, exonerações e ampliando a Imunidade Recíproca, fazendo desta a principal inovação tributária desta Constituição, abrangendo a todos os Entes Públicos as benesses da Imunidade Recíproca, inclusive à concessão de serviços públicos e a sua aparelhagem.

3.4 NA CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1937

A Magna-Carta de 1937 pouquíssimo se preocupou com o sistema tributário nacional, esquecendo-se, inclusive, de importantíssimas evoluções trazidas na Constituição anterior.

Em seu texto original, a Carta Política de 1937 falava sobre limites da matéria tributária em apenas dois itens, onde os mesmos excluía o Distrito Federal de tais obrigações, entretanto, com o advento da Lei Complementar nº 9, de 1945, complementou esses dois itens destinando suas obrigações, também ao Distrito Federal.

Em seu texto original, a Carta Política de 1937 trouxe apenas dois itens limitadores à tributação, sendo o primeiro, em seu art. 32, “b”, versava exclusivamente sobre os cultos religiosos, vedando a todos os Entes Políticos de estabelecer, subvencionar ou embaraçar os mesmos, reproduzindo o texto já trazido em Constituições anteriores, determinando que:

“é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”.
(BRASIL, 1937, art. 32, “b”)

O segundo, constante do art. 32, “c”, versava sobre a Imunidade Recíproca, vedando que a União, Estados e Municípios tributem os bens, renda e serviços uns dos outros, determinando que:

“é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: tributar bens, renda e serviços uns dos outros.”. (BRASIL, 1937, art. 32, “c”)

Entretanto, como se pôde observar, a Lei Pátria havia excluído o Distrito Federal dos Entes Políticos beneficiados pela limitação ao poder de tributar em relação aos cultos religiosos e Imunidade Recíproca.

Entretanto, com o advento da Lei Complementar nº 9, de 1945, o “erro” foi sanado, incluindo o Distrito Federal no rol dos Entes Públicos amparados por tais dispositivos.

3.5 NA CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1946

A Carta Magna de 1946, em seu texto original, trouxe um grande avanço sobre o tema das Imunidades Tributárias, trazendo novas situações imunizadoras ao nosso contexto social.

Inicialmente, em seu art. 15, § 1º, a Lei Maior trouxe uma nova isenção, que recaia sobre os artigos que fossem indispensáveis, que se dava através classificação trazida por lei, a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico daquelas pessoas que possuíssem condições financeiras limitadas, nos termos de que:

“competete à União decretar impostos sobre: (...) São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”. (BRASIL, 1946, art. 15, § 1º)

Entretanto, foi no art. 31, V da Magna-Carta que, além de trazer novamente a Imunidade Recíproca, foram trazidas novas formas imunizatória, apresentando uma grande evolução em comparação com as Constituições nacionais anteriores.

Em seu art. 31, V, “a” e parágrafo único, trouxe a já historicamente consagrada Imunidade Tributária Recíproca entre os entes públicos, vedando a criação de impostos sobre os bens, rendas e serviços uns dos outros, excetuando de tal amparo os serviços públicos, que somente seriam imunizados caso uma lei específica viesse a prever tal situação, determinando nos termos de que:

“a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...);lançar impostos sobre: bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; (...)Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.”. (BRASIL, 1946, art. 31, V, “a” e parágrafo único)

Além disso, em seu art. 31, V, “b”, trouxe a primeira novidade sobre normas imunizantes ao proibir que todos os Entes Políticos criassem impostos que incidissem sobre os templos de qualquer culto, além dos bens e serviços de partidos políticos, instituições de assistência social e educacionais, trazendo um pré-requisito, de que suas rendas fossem utilizadas integralmente dentro do território nacional e para os seus devidos fins, determinando que:

“a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...);lançar impostos sobre: (...); 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;” (BRASIL, 1946, art. 31, V, “b”)

A partir desse ponto, pode-se perceber uma grande evolução constitucional sobre o tema “Imunidades Tributárias” que pode ser repartido em duas frentes, sendo a primeira sobre a Imunidade dos Templos de Qualquer Culto, que é muito similar ao que temos em nossa atual Constituição e que exonera todos os templos religiosos, sem qualquer distinção, do pagamento de qualquer imposto que recaia sobre o mesmo, valendo-se frisar, ainda, de que tal imunidade advém do fato do Brasil já ser um Estado laico desde a Constituição de 1891, apresentando, assim, um grande fomento para a prática de todos os cultos religiosos existentes. Já a segunda trouxe uma grande novidade, exonerando os bens e serviços dos partidos políticos, em virtude do pluripartidarismo já admitido, além de atribuir a mesma exoneração às instituições educacionais e de assistência social, servindo como um impulso para o

crescimento cultural e social nacional, trazendo, entretanto, como pré-requisito o dever de que suas rendas deveriam ser utilizadas integralmente dentro do território nacional e exclusivamente no desenvolvimento de suas atividades.

Outro tópico que se aproxima com as Imunidades Tributárias atuais é o que consta no art. 31, V, “c”, que se destina a vedar a imposição de impostos sobre o papel que é destinado exclusivamente para a produção de livros, periódicos e jornais, determinando que:

“a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...); lançar impostos sobre: (...); papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”.
(BRASIL, 1946, art. 31, V, “c”)

Desse modo, resta claro o incentivo, através desta exoneração, à difusão de cultura e conhecimento onde, teoricamente, o acesso aos citados produtos ficariam mais baratos.

O texto constitucional de 1946 ainda traz outras exonerações, sendo uma delas a do art. 203, que imunizava os direitos dos autores, além das remunerações dos professores e jornalistas da incidência de impostos, trazendo uma exceção através da Emenda Constitucional nº 9, de 1964, sobre a incidência dos impostos gerais contidos no art. 15, número IV, aduzindo que:

“Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).”. (BRASIL, 1946, art. 203)

A Emenda Constitucional nº 10, de 1964 trouxe uma nova exoneração ao adicionar o parágrafo 6º ao art. 147, ao determinar que os proprietários de imóveis serão isentos da incidência de impostos, tanto federais, como estaduais e municipais, que recaiam sobre o valor dos imóveis desapropriados, legislando que:

“O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual

oportunidade para todos. (...)Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.” (BRASIL, 1946, art. 147, § 6º)

A citada exoneração trazida pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964 teve como principal objetivo diminuir os prejuízos suportados pelos proprietários de imóveis desapropriados destinados à reforma agrária e a uma melhor divisão de terras.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, trouxe uma reforma no Sistema Tributário Nacional onde, em seu art. 2º, IV, “a” a “d” e §§ 1º e 2º, reafirmou as Imunidades Tributárias Recíproca; para Templos de Qualquer Culto; para as rendas e serviços de Partidos Políticos, Instituições de Educação e de Assistência Social; e ao Papel destinado exclusivamente à Impressão de Jornais, Periódicos e Livros, estendendo-as às Autarquias e mantendo a exceção aos serviços públicos, que necessitavam de lei específica atribuindo alguma das exonerações imunitórias.

3.6 NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967

A Constituição Federal de 1967 praticamente replicou as Imunidades Tributárias da Lei Maior anterior, em seu art. 20, III, “a” a “d” e § 1º, no tocante às Imunidades Recíproca; aos Templos de Qualquer Culto; ao Patrimónios, Renda e Serviços dos Partidos Políticos, Instituições de Ensino e de Assistência Social e estendendo a imunidade ao Papel destinado à impressão de Jornais, Periódicos e Livros para estes, mantendo a extensão da imunidades às Autarquias, além de manter a exceção de que os serviços públicos necessitam de Lei específica para se beneficiarem das exonerações concedidas através das imunidade.

Além disso, a Carta Magna também previa, em seu art. 22, § 1º, que imóveis rurais de até vinte e cinco hectares e que fosse cultivada por seu proprietário e/ou seus familiares, e desde que esse proprietário não possuísse outro imóvel, este estaria isento do Imposto Territorial Rural, determinando que:

“Compete à União decretar impostos sobre: (...) O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais

de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”. (BRASIL, 1967, art. 22, § 1º)

Previa também, em seu art. 24, I, exonerava da incidência de impostos estaduais sobre a transmissão dos bens imóveis dados em garantia, bem como na aquisição dos mesmos, legislando que:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;”. (BRASIL, 1967, art. 24, I)

Outro ponto mantido da Constituição anterior se encontra no art. 157, § 6º e versava sobre a manutenção da exoneração da incidência de impostos sobre a transferência da propriedade desapropriada, determinando que:

“A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...) Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.”. (BRASIL, 1967, art. 157, § 6º)

Nesse passo, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, editou novo texto da Constituição Federal e manteve em todos os termos quanto as Imunidades Recíproca; aos Templos de Qualquer Culto; ao Patrimónios, Renda e Serviços dos Partidos Políticos, Instituições de Ensino e de Assistência Social e estendendo a imunidade ao Papel destinado à impressão de Jornais, Periódicos e Livros para estes, em seu art. 19, III, “a” a “d”, além disso, também manteve a exoneração dos impostos que incidam sobre bens imóveis desapropriados, em seu art. 161, § 5º.

Uma inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, foi o de vedar a incidência de outro tributo além do imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos ou gasosos, além da energia

elétrica, onde tal imposto somente incidirá uma única vez sobre qualquer uma das etapas, conforme art. 21, VIII, determinando que:

“compete à União instituir impôsto sôbre: (...) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas;”. (BRASIL, 1967, art. 21, VIII)

Outro ponto mantido pela Emenda Constitucional 01, de 1969, foi a manutenção da exoneração dos impostos que incidirem sobre as pequenas propriedades rurais que sejam cultivadas pelo seu proprietário e/ou sua família e desde que seja este o único imóvel em nome de seu proprietário, conforme art. 21, § 6º, que determinava que:

“compete à União instituir impôsto sôbre: (...) O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sôbre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”. (BRASIL, 1967, art. 21, § 6º)

Mais uma exoneração mantida pela Emenda foi a concedida aos imóveis dados em garantia, bem como na cessão de direitos à sua aquisição, onde não se incidirá o imposto de transmissão sobre eles, contida agora no art. 23, I, versando que:

“compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre: transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição;”. (BRASIL, 1967, art. 23, I)

Desse modo, observando o histórico constitucional das Imunidades Tributárias, percebe-se eu houve uma grande evolução até a chegada de nossa Constituição atual, tendo em vista que legislador entendeu que a imunidade funciona como uma exoneração tem função importantíssima para o equilíbrio e desenvolvimento social,

entretanto, é importante salientar que as duas últimas constituições anteriores já possuíam texto imunizante com grande similaridade ao atual.

4. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS ORIGINÁRIAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Ao se estudar este presente tema, é importantíssimo salientar que as normas imunizantes tem como uma de suas principais funções a de limitar o poder estatal de tributar, visando proteger valores éticos, políticos, religiosos e sociais de serem tributados, em situações e de pessoas específicas, como bem leciona o mestre Sabbag que afirma que:

“dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do ‘cidadão-destinatário’, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).”.
(SABBAG, 2017, p. 295)

Nesse sentido, é importante destacar que o legislador constituinte, ao criar as imunidades, teve como objetivo de atribuir aos Entes Políticos uma competência tributária negativa, no sentido de que eles podem, e devem, instituir os tributos, entretanto, deve-se, ao mesmo tempo, abster-se de cobrá-lo a determinadas pessoas, tanto físicas, quanto jurídicas, e que essas pessoas devem atender situações e possuir características específicas.

Nesse mesmo compasso, o Ilustre Eduardo Sabbag entende que:

“a imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributárias.”. (SABBAG, 2017, p. 299)

Nesse ponto, é importante diferenciar a imunidade da isenção, onde a primeira trata-se de norma constitucional que prevê a não incidência do imposto, ou seja, no momento anterior à imposição tributária, já a segunda se dá através de lei ordinária e que reduz o alcance de determinado tributo.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que:

“o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da

incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese (...) do tributo.”. (CARVALHO, 2004, p. 184)

Desse modo, é imperioso trazer à tona que as imunidades previstas no art. 150, VI, “a” a “e” não foram aleatoriamente instituídas, tendo as mesmas sido fundadas com base em ideais existentes em nossa sociedade, como por exemplo a liberdade religiosa, política, direito de acesso a cultura, entre outros.

Nesse sentido, o Ilustre professor Eduardo Sabbag leciona que:

“é imperioso destacar que as cinco alíneas do inciso VI delineiam exonerações teleologicamente justificadas, uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, e longe de se pautar com aleatoriedade, decidiu prestigiar valores constitucionalmente consagrados – ideias – forças ou postulados essenciais ao regime democrático -, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc., entre outros objetivos essenciais.”. (SABBAG, 2017, p. 304)

Por fim, é imperioso destacar que as imunidades contidas nas alíneas “a” a “d” do inciso VI do art. 150 da CF/88 são praticamente as mesmas contidas na Carta Magna de 1967 e que a alínea “e” do mesmo dispositivo fora trazida através da Emenda Constitucional nº 75, de 2013.

Diante de todo o exposto, passaremos a estudar as espécies.

4.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

Começaremos pelo início a falar das imunidades, onde o art. 150, VI, “a” da CF/88 prevê a Imunidade Recíproca, versando que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “a”)

Nesse ponto, é importantíssimo lembrarmos que a presente imunidade é a mais antiga de nosso ordenamento jurídico constitucional, estando presente desde a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, tendo sido trazida da Constituição Norte-americana, de 1787, onde, apesar de não existir dispositivo explícito sobre o mesmo, fora reconhecida pela Suprema Corte Norte-americana através do caso “McCulloch vs. Maryland”, de 1819 e existindo até a atualidade.

Em nossa atual Constituição, a Imunidade Recíproca é norteadada pelo Pacto Federativo, presente no art. 60, § 4º, I, e que se trata de uma cláusula pétreia que visa a manutenção perpétua e convivência harmônica da República Federativa do Brasil, seus Estados Federados e demais entes, onde, no entendimento de Kiyoshi Harada, o pacto federativo tem como objetivo uma:

“convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro”. (HARADA, 2001, p. 291)

Desse modo, a presente imunidade tem como função assegurar o equilíbrio entre os entes federados onde, nas palavras de Regina Helena Costa:

“a autonomia recíproca entre a União, os Estados-membros e os Municípios, impositiva da isonomia entre as pessoas políticas, dessa reciprocidade deflui a vedação de tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, a renda e os serviços.”. (COSTA, 2015, p. 152)

Nesse mesmo sentido, Amílcar de Araújo Falcão entende a Imunidade Recíproca como sendo a que:

“visa a resguardar a incolumidade do regime federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia umas das outras”. (FALCÃO, 1961, p. 369)

A este ponto, compreendido preceito básico da Imunidade Recíproca, partimos para o ponto de abrangência da mesma, contido na primeira parte da alínea “a”, onde a mesma protege o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros entes federados.

Nesse sentido, o patrimônio dos Entes Federados é formado através de todos os bens, sejam eles móveis ou imóveis, que sejam integrantes da propriedade deles.

Elucidando um pouco mais o presente conceito de patrimônio dos Entes Federativos, Aliomar Baleeiro ensina que são:

“todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa *universitas rerum*”. (BALEIRO, 1997, p. 251)

Embasando-se em tal conceito, resta, assim, claro que patrimônio é o universo de todos os bens pertencentes ao Poder Público Federado e, desse modo, jamais poderá sofrer a incidência de impostos sobre eles, fazendo valer, assim, a Imunidade Recíproca.

Seguindo este caminho, a renda dos Entes Federados surge através, não só da sua arrecadação tributária, mas também através do rendimento de algum direito que possua ou da venda de seus bens.

Nesse passo, Baleeiro entende que:

“renda da pessoa política não é só aquela que advém da arrecadação de tributos, mas todo o rendimento que possa ser auferido do exercício de suas atribuições, da venda de seus bens e da utilização de seus serviços.”. (BALEIRO, 1997, p. 251)

Por fim, o último item amparado pela Imunidade Recíproca são os serviços públicos, que são todas as atividades oferecidas pelo poder público e que visa a satisfação de toda a sociedade e que pode ser prestado diretamente pelos Entes Federados ou por aqueles que os representem.

Com grande maestria, o Ilustre Celso Antônio Bandeira de Mello traz o preciso conhecimento de que:

“serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo”. (BANDEIRA DE MELLO, 2015, p. 695)

Desse modo, percebe-se que a Imunidade Recíproca tem como preceito fundamental a manutenção da equidade dos Entes Federativos, de tal forma que sem a existência da mesma, os entes políticos teriam seríssimos problemas para se manterem e, conseqüentemente, de servir a sociedade.

4.1.1 EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES

Ponto de extrema importância acerca da Imunidade Recíproca que não pode ser deixado de lado é o da extensão da mesma às Autarquias e Fundações mantidas pelo Poder Público.

Tal matéria tem escopo no art. 150, § 2º, que versa no sentido de que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”. (BRASIL, 1988, art. 150, § 2º)

Vale frisar que as Autarquias já haviam sido incluídas como beneficiárias da Imunidade Recíproca desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, enquanto as Fundações somente foram consagradas através da Lei Maior de 1988, que veio a incluí-las em tal rol.

O principal motivo para a integralização das Autarquias e Fundações no rol dos exonerados através da Imunidade Recíproca é o fato de que a manutenção das mesmas ocorre através do Poder Público e que as mesmas representam, também, uma extensão de determinado poder destes Entes Federados.

Nesse sentido, Regina Helena Costa entende que:

“justifica-se tal extensão, posto constituírem as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público seres derivados e sujeitos ao mesmo regime jurídico das pessoas políticas”. (COSTA, 2015, p. 155)

Acompanhando esse raciocínio, é importante mencionar o ensinamento de Aliomar Baleeiro que, ao analisar a Imunidade Recíproca em relação com as Autarquias na Constituição de 1967, entendeu que a exoneração deverá incorrer sobre tudo aquilo que for necessário ao funcionamento das mesmas, onde tal argumento deve ser utilizado também para as Fundações criadas e mantidas pelo Poder Público, lecionando que a imunidade servirá para:

“tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a autarquia emprega como meio de desempenho de serviços públicos ou atividades da competência específica do governo que a instituiu, para previdência social ou outro fim público”. (BALEEIRO, 1999, p. 170)

Insurge, ainda, analisar a parte final deste dispositivo, que versa sobre a vinculação dos patrimônios, rendas e serviços as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes como um pré-requisito para a exoneração na incidência de impostos sobre as mesmas através da Imunidade Recíproca.

Tal pré-requisito possui a função fundamental balizar com extrema intelecção até onde se estende a imunidade para as Autarquias e Fundações, vedando qualquer tentativa que não preencha tais requisitos.

Nesse sentido, Regina Helena Costa entende que:

“a cláusula referente à vinculação às finalidades essenciais ou às delas decorrentes vem objetivar essa imunidade pessoal. Delimita com maior clareza os contornos da extensão da norma imunizante, afastando de seu alcance finalidades estranhas ao objetivo institucional da entidade.”. (COSTA, 2015, p. 155)

Nesse passo, faz-se necessário determinar o que são essas finalidades essenciais e as decorrentes delas.

Desse modo, as finalidades essenciais são aquelas decorrentes diretamente da razão pela qual a Autarquia ou Fundação foi criada, onde Regina Helena Costa entende que:

“finalidades essenciais, a nosso ver, são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição.”. (COSTA, 2015, p. 155)

Assim como as finalidades decorrentes das essenciais são aquelas que possuem relação com os objetivos principais das Autarquias e Fundações, entretanto não possui relação direta com a natureza das mesmas, onde Regina Helena Costa entende que:

“finalidades decorrentes das essenciais (...) são aquelas relacionadas com os objetivos principais da entidade, aquelas que guardam com eles correspondência, apesar de não constituírem metas atreladas à própria natureza da entidade.”. (COSTA, 2015, p. 156)

Em sendo assim, quando a Autarquia ou Fundação possui um patrimônio, renda ou serviço, mas não os utiliza para atingir suas finalidades, o mesmo estará excluído do rol imunizante.

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ÔNUS DA PROVA.

PRESUNÇÃO DE QUE O IMÓVEL SE DESTINA AOS FINS INSTITUCIONAIS DA PESSOA DE DIREITO PÚBLICO TITULAR. PROVA EM CONTRÁRIO: ÔNUS DO TRIBUTANTE.

1. Há presunção que o imóvel de entidade autárquica está afetado a destinação compatível com os objetivos e finalidades institucionais. Logo, o ônus de provar o contrário, para fins de afastar a imunidade, recai sobre o poder público tributante. Precedentes: AgRg no REsp 1.233.942/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/09/2012, DJe 26/09/2012 e AgRg no AREsp 236.545/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/11/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 304.126/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/8/2013)”

Desse modo, pode-se perceber que as Autarquias e Fundações merecem ser incluídos no rol dos Entes Públicos amparados pela exoneração recíproca, em virtude dos mesmo serem uma extensão dos poderes dos Entes Políticos, realizando suas atividades especificamente dentro dos parâmetros a que foram criados.

4.1.2 A NÃO IMUNIZAÇÃO DE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇO ADVINDOS DE ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA REGIDOS PELO DIREITO PRIVADO, BEM COMO DAQUELES EM QUE HAJA PAGAMENTO DE CONTRAPRESTAÇÕES OU DE PAGAMENTO DE PREÇOS OU TARIFAS PELOS USUÁRIOS

O presente tema tem como fulcro o art. 150, § 3º, que exclui da Imunidade Tributária o patrimônio, à renda e os serviços das empresas públicas que visam explorar atividades econômicas pelo fato das mesmas serem regidas pelas normas de direito privado, bem como quando houver qualquer contraprestação ou o pagamento pelos usuários do serviço através de preços ou tarifas, legislando que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre: As vedações do inciso

VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.". (BRASIL, 1988, art. 150, § 3º)

Desse modo, percebe-se que o regime de Direito Privado é fator essencial para a exclusão dessas entidades do rol de beneficiários da Imunidade Recíproca, pelo simples fato de que, ao serem regidas pelo Direito Privado, essas empresas visam diretamente o lucro, o que objetiva existir uma clara capacidade contributiva e, nesse sentido, não podendo tais empresas gozar de privilégios fiscais, tendo em vista que os mesmos não são extensivos ao setor privado, de acordo com dispositivo constitucional expresso (art. 173, §§ 1º, II e 2º).

Nesse sentido, Regina Helena Costa leciona que:

“a norma deixa claro que é o regime jurídico aplicado à atividade o fator determinante do cabimento de tal exclusão, que ocorrerá se o regime for o de Direito Privado. É a hipótese de exploração de atividade econômica por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, porque, consoante o regime de Direito Privado, a tributação dessas empresas deve ocorrer em atenção aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da livre concorrência (art. 170, IV), com sujeição à disciplina normativa própria das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (art. 173, §§ 1º, II, e 2º).”. (COSTA, 2015, p. 161)

Ato contínuo, o mesmo pode se compreender das empresas que exigem contraprestações ou pagamento de preços ou tarifas dos usuários, tendo em vista que, ao praticar tal ato, as mesmas estarão visando diretamente o lucro, sendo essa

uma barreira intransponível para que se beneficiem da Imunidade Recíproca. Nesse ponto, é necessário salientar que para as empresas públicas ou sociedades de economia mista serem beneficiadas por tal imunidade, as mesmas somente podem ser remuneradas através de taxas.

Por fim, o citado dispositivo, em sua parte final, traz a exclusão, também, dos promitentes compradores dos bens imóveis pertencentes aos entes públicos do rol dos exonerados ao pagamento dos impostos sobre os mesmos.

Tal exclusão, apesar de bastante óbvia, é de extrema necessidade, tendo em vista que a Imunidade Recíproca recai sobre o proprietário do bem imóvel e não sobre o bem imóvel, de tal sorte que esta exoneração jamais poderá ser estendida a terceira pessoa de caráter privado.

4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A Imunidade Tributária para os Templos de Qualquer Culto encontra-se presente em nosso ordenamento jurídico desde a Proclamação da República, onde a Constituição de 1891 vedava o embaraçamento dos cultos através de tributos e veio a se tornar um preceito imunitório desde a Constituição de 1946, permanecendo em nossa Constituição Federal atual, estando expressamente consagrada pelo art. 150, VI, "b" e § 4º, que vem a vedar a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços que possuam intrínseca relação com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto.

Nesse sentido, a CF/88 legisla que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre: (...) templos de qualquer culto; (...) As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “b” e § 4º)

Tal imunidade nasceu do fato do Brasil ser, desde o rompimento com a igreja católica, um país laico, não possuindo uma religião oficial e aceitando a liberdade de

crença e o livre exercício de todos os cultos religiosos, fato esse consagrado em nossa atual Constituição, em seu art. 5º, VI.

Importante destacar que, diferentemente da Imunidade Recíproca estendida às Autarquias e Fundações, a imunidade aos templos de qualquer culto compreende o patrimônio, renda e os serviços estritamente ligados as finalidades essenciais dos mesmos, não se abrangendo às finalidades decorrentes daquela que são essenciais.

Nesse ponto, faz-se necessário explicar o que vem a ser culto e templo, onde o primeiro é uma manifestação de adoração religiosa direcionada aos valores consonantes a determinada religião ou doutrina.

O Mestre Sabbag entende que culto:

“é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional.”.
(SABBAG, 2017, p. 347)

Nesse sentido, a teoria é a que conceitua de forma mais adequada templo como uma entidade, no sentido de ser uma instituição que mantém o templo religioso, sendo formada tanto por suas coisas, os bens móveis e imóveis, e as pessoas que nela trabalham.

Acompanhando esse raciocínio, Eduardo Sabbag compreende tal conceito através do ensinamento de De Plácido e Silva, onde:

“conceitua templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas.”. (SABBAG, 2017, p. 349)

Tendo em vista tal imunidade recair sobre o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto, é de extrema importância entender cada um deles.

Nesse passo, o patrimônio desses templos abrange todos os seus bens móveis e imóveis, desde que os mesmos sejam afetados por suas finalidades, onde Regina Helena Costa entende da mesma forma e ainda exemplifica, lecionando que:

“o patrimônio das instituições religiosas abrange seus bens imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde realiza-se o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis.” (COSTA, 2015, p. 172)

Prosseguindo, a renda dos templos de qualquer culto advém das doações realizadas pelos seus fiéis, onde a mesma autora entende que:

“a renda considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, compreendendo as doações dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos), bem como as consequentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade.”. (COSTA, 2015, p. 172)

Por fim, os serviços religiosos, ainda que sejam onerosos, tendo os fiéis que pagar por eles, além daqueles que tenham como finalidade fornecer alguma mercadoria, serão imunes, onde Regina Helena Costa entende que:

“os serviços religiosos são imunes, gratuitos ou não, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, como ocorre na assistência aos pobres.”. (COSTA, 2015,p. 173)

Esclarecido o alcance da Imunidade aos Templos de Qualquer Culto, percebe-se que os mesmos são imunes à imposição do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) que exonera o prédio onde são realizados os cultos religiosos; do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que exonera o veículo do religioso que é utilizado para os trabalhos religiosos e àqueles utilizados como templos móveis; Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) que exonera os imóveis adquiridos para serem utilizados como templos religiosos; do Imposto de Renda (IR) que exonera as doações realizadas pelos fiéis e a renda que surgir da aplicação desses valores; do Imposto Sobre Serviço (ISS) que exonera os serviços religiosos ofertados, gratuitos ou não.

Partimos agora para a parte final do § 4º do dispositivo que aduz que para serem exonerados o patrimônio, bens e serviços dos templos de qualquer culto, os mesmos tem que estar diretamente ligados com as finalidades essenciais destas entidades.

Desse modo, entende-se por finalidades essenciais dos templos de qualquer culto àquela que está intimamente ligada com a natureza da entidade religiosa, onde Ricardo Lobo Torres exemplifica que as mesmas são:

“a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes”. (TORRES, 1995, p. 215)

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: 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. (RE 325.822 / SP, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 18.12.2002)”

Por fim, é importante salientar que se o templo religioso comercializar produtos, fornecer serviços que não estejam intimamente ligados a suas finalidades, como estacionamento ou na venda de ingressos para sessões de cinema para arrecadar fundos, os mesmo não serão imunizados, sendo passíveis da imposição dos impostos pertinentes.

4.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA PARTIDOS POLÍTICOS, SINDICATOS DE TRABALHADORES E INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

A presente imunidade encontra-se presente no art. 150, VI, “c” e § 4º que determina que, caso sejam atendidos os requisitos previstos em lei e estejam intimamente relacionados com as finalidades essenciais deles, serão imunizados da incidência de impostos o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e suas fundações, dos sindicatos de trabalhadores, das instituições educacionais e das instituições de assistência social, onde está legalmente previsto que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre: (...) 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; (...) As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”. (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “c” e § 4º)

Conforme determinado pela alínea “c” do citado dispositivo, para tais entidades gozarem da Imunidade, as mesmas devem preencher alguns requisitos previstos em lei. Tais requisitos encontram-se presentes no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Nesse passo, conforme prescreve o dispositivo mencionado no parágrafo anterior, as entidades previstas na alínea “c”, além de seu patrimônio, renda e serviços estarem intimamente ligados às suas finalidades existenciais, jamais poderão distribuir qualquer porcentagem de seus bens e nem de sua renda, terão também que investir em território nacional a totalidade de seus recursos para atingir seus objetivos personalíssimos e manter escrituração suficientemente capaz de assegurar a exatidão de seus dados de receitas e despesas.

Além disso, o mesmo dispositivo prevê em seu § 1º que, em caso de descumprimento de quaisquer desses requisitos, poderá a autoridade competente suspender o benefício imunitário dos mesmos.

Por fim, a presente imunidade se estende aos proventos que surgirem através da locação de seus imóveis, nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: Imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a afastar a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais: precedentes (RE 390451 AgR / MG, Primeira Turma, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 23.11.2004, DJ data de 10.12.2004)”

4.3.1 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS

A Imunidade para os Partidos Políticos surgiu em nosso ordenamento jurídico desde a Constituição de 1946, sendo mantido até nossa Constituição Federal atual.

Tal imunidade tem como fundamento principal, em nossa atual Carta Magna, no art. 1º, V da mesma, que prevê o pluripartidarismo na política brasileira, fato esse que sustenta e valida o regime democrático onde, apesar de não se tratar de um ente estatal, tem finalidade próxima.

Nesse sentido, a Imunidade dos Partidos Políticos funciona quase que como uma cláusula pétrea, em virtude da vital importância dos partidos políticos na manutenção da nossa democracia.

É importante frisar que a presente imunidade exonera o patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos que possuam relação íntima com suas finalidades essenciais e que, para gozar de tal imunidade, os mesmos não poderão repartir com terceiros seu patrimônio ou renda, deverão utilizar seus recursos integralmente em território nacional para a manutenção de seus objetivos, além de manter livro caixa com o mínimo de formalidade necessária para que suas receitas e despesas sejam

fiscalizadas. Imperioso salientar que os partidos políticos jamais poderão visar lucro, sendo este pré-requisito de extrema importância para sua exoneração.

Por fim, a presente imunidade se estende às fundações criadas pelos partidos políticos, desde que estejam ligadas aos objetivos deles.

4.3.2 IMUNIDADE DOS SINDICATOS DE TRABALHADORES

Inicialmente, é necessário trazer à tona que o sindicato imunizado a que a alínea “c” do art. 150, VI exonera é unicamente o dos trabalhadores, protegendo seu patrimônio, renda e serviços da incidência de impostos de todos os Entes Políticos, conquanto que os demais sindicatos, a exemplo dos sindicatos patronais, serão tributados normalmente.

O arcabouço jurídico que fomenta a necessidade de imunizar os sindicatos de trabalhadores é o fato da classe laborativa se tratar da parte mais frágil da relação empregatícia e em virtude da nossa atual Constituição permitir a associação sindical para a proteção dos interesses da classe, em seu art. 8º, fatos esses que justificam a exoneração dos impostos para essas entidades.

Ademais, assim como os partidos políticos, a presente imunidade exonera o patrimônio, renda e serviços dos sindicatos dos trabalhadores que possuam relação íntima com suas finalidades essenciais e que, para gozar de tal imunidade, os mesmos não poderão repartir com terceiros seu patrimônio ou renda, deverão utilizar seus recursos integralmente em território nacional para a manutenção de seus objetivos, além de manter livro caixa com o mínimo de formalidade necessária para que suas receitas e despesas sejam fiscalizadas. Imperioso salientar que os partidos políticos jamais poderão visar lucro, sendo este pré-requisito de extrema importância para sua exoneração.

Por fim, a presente imunidade se estende as Federações Sindicais, que são formadas por, pelo menos, cinco sindicatos, e também as Confederações Sindicais, que são compostas de, pelo menos, três Federações Sindicais.

4.3.3 IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS

A Imunidade das Instituições Educacionais existe desde a Constituição de 1946, perpetuando-se até hoje em nossa atual Constituição, em seu art. 150, VI, “c” e § 4º.

Desse modo, tendo em vista que a educação é uma obrigação estatal consagrada em nossa Constituição em seus arts. 205, 208 e 214, as entidades particulares de ensino e educação atuam de maneira paralela as mesmas, fazendo o mesmo trabalho que o estado deveria fazer e assim, ao se equipararem às entidades estatais, merecem gozar da presente imunidade tributária.

Nesse sentido, Leopoldo Braga entende que exoneração dessas instituições educacionais é justificável em virtude de as mesmas praticarem:

“uma ação por bem dizer ‘paralela’ à do Estado, uma obra qualitativamente equiparável à que ao próprio Poder Público impende exercer no provimento das necessidades coletivas”.
(BRAGA, 1971, p. 89)

Partindo desse princípio, deve-se ainda entender as instituições de ensino de maneira ampla, englobando tanto as instituições de ensino formal, as que seguem o currículo aprovado pelo Governo, quanto às instituições educacionais informais, abrangendo todas as formas de instrução cultural, como, por exemplo, as bibliotecas, museus etc.

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ENTIDADE CULTURAL. ISENÇÃO. 1. Não se pode dissociar cultura de educação, por isso que entidades com finalidade eminentemente cultural fazem jus à isenção prevista nos arts. 2º e 3º da Lei 8.032/90. 2. Recurso especial improvido. (STJ - REsp 1100912 RJ 2008/0238340-8, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 28/04/2015, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/05/2015)

Além disso, assim como os partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores, a presente imunidade exonera o patrimônio, renda e serviços das instituições

educacionais que possuam relação íntima com suas finalidades essenciais e que, para gozar de tal imunidade, os mesmos não poderão repartir com terceiros seu patrimônio ou renda, deverão utilizar seus recursos integralmente em território nacional para a manutenção de seus objetivos, além de manter livro caixa com o mínimo de formalidade necessária para que suas receitas e despesas sejam fiscalizadas.

4.3.4 IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A Imunidade das Entidades de Assistência Social, assim como as anteriores, encontra guarida constitucional desde a Carta Magna de 1946 e hoje encontra-se presente no art. 150, VI, “c” e § 4º.

Tal imunidade surge da proteção constitucional à assistência social, consagrada pelos arts. 203 e 204, que visa a proteção do mínimo necessário para uma existência digna, protegendo a dignidade humana.

Nesse sentido, a entidades de assistência social podem ser compreendidas como aquelas que promovem auxílio ao Estado em seu atendimento à comunidade nas áreas que são de sua competência, como na saúde, moradia, auxiliando os necessitados etc.

Diante disso, essas entidades de assistência social são privadas e atuam como paraestatais, entretanto, apesar de serem de iniciativa privada, essas entidades atuam de forma auxiliar à assistência pública e, principalmente, sem visar lucro.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag entende que:

“trata-se de entidades privadas da sociedade civil, na forma de entes paraestatais, que, prestando atividade de interesse público, por iniciativa privada, não almejam o lucro, mas a prática de política assistencialista, ao lado do chamado ‘primeiro setor’, que é o próprio Estado, e do ‘segundo setor’, que é o mercado.”.
(SABBAG, 2017, p. 374)

Em sendo assim, cabe citar as entidades fechadas de previdência social fechada que, apesar de não terem fins lucrativos, somente poderão ser exoneradas caso as mesmas não cobrem nenhum tipo de contrapartida de seus beneficiários.

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea c do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ante a configuração da assistência social. (RE 259756, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/2001)”

Desse modo, tais entidades muito dificilmente poderão ser enquadradas em tal imunidade, pelo fato de que os empregadores que fundarem tais instituições terão de arcar com todos os custos de manutenção da mesmas, assim como com o fundo que beneficiará a classe destinada.

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades

fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, *conditio sine qua non* para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08/11/2001, DJ 01/03/2002, p. 52)”

Cabe também citar as entidades integrantes do Sistema “S”, em virtude das mesmas atuarem na integração do mercado de trabalho, tanto como instituições educacionais, quanto como entidades de assistência social.

Nesse sentido, Sabbag entende que:

“é o caso das entidades que compõem o intitulado Sistema ‘S’, tais como SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, entre outras. Tais instituições, intituladas ‘serviços sociais autônomos’, detêm natureza pública, não em razão da generalidade dos participantes e beneficiários, mas em virtude dos fins sociais a que visam alcançar.”. (SABBAG, 2017, p. 377)

Nesse sentido, segue a seguinte jurisprudência:

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SENAC. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINALIDADE LUCRATIVA. ITBI. IMUNIDADE. Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, c, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se

aplica a instituições de educação, como o presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 235737, Relator (a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 13/11/2001)”

Em sendo assim, as entidades de assistência social serão imunizadas através da exoneração de seu patrimônio, renda e serviços que possuam relação íntima com suas finalidades essenciais e que, para gozar de tal imunidade, os mesmos não poderão repartir com terceiros seu patrimônio ou renda, deverão utilizar seus recursos integralmente em território nacional para a manutenção de seus objetivos, além de manter livro caixa com o mínimo de formalidade necessária para que suas receitas e despesas sejam fiscalizadas. Imperioso salientar que os partidos políticos jamais poderão visar lucro, sendo este pré-requisito de extrema importância para sua exoneração.

4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

A presente imunidade possui previsão Constitucional no art. 150, VI, “d”, que tem como objetivo imunizar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão dos mesmos.

Nesse sentido, o legislador lecionou nos seguintes termos:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir impostos sobre: (...) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” (BRASIL, 1988, art. 150, VI, “d”)

Como se pode observar, a presente imunidade abarca quatro bens que serão exonerados da incidência de imposto sobre eles, dando a esta imunidade uma natureza objetiva.

Sendo tal imunidade de natureza objetiva, a mesma atinge determinados fatos, situações ou, no caso em tela, bens que são de suma importância para o desenvolvimento da sociedade.

Tendo em vista que a presente imunidade exonera bens, os mesmos estarão imunes da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto de Importação e Imposto de Exportação.

Em sendo assim, em virtude da natureza objetiva da presente imunidade, a mesma não se abrange aos demais serviços das editoras, à distribuição dos itens e muito menos à entrega deles.

Desse mesmo modo, a presente exoneração não imuniza a renda, os veículos, os imóveis e nem a aquisição de novos imóveis, sendo passíveis da incidência de Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

Nesse sentido, a jurisprudência segue o mesmo caminho:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”(RE 628122, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013)”

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza afirma que a presente imunidade é:

“objetiva e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão”. (CARRAZZA, 2008, p. 790)

Salienta-se, ainda, que a presente imunidade visa proteger a liberdade de expressão, liberdade de comunicação e o livre acesso à informação, por este fato que vem exonerar os bens elencados.

4.4.1 A IMUNIDADE PARA OS LIVROS

Os livros são os materiais pelos quais se expressam os pensamentos formais, propagando os mesmos em forma de conhecimento e podendo ser tanto físico, quanto digital, podendo ainda este livro possuir as mais variadas características.

Nesse sentido, também são inseridos na categoria de livros que transmitem pensamento e conhecimento os manuais técnicos e as apostilas.

Entretanto, os livros que não atendem à função de transmitir conhecimento através dos pensadores não se enquadram nesta categoria, como por exemplo os cadernos, os livros de ponto, os livros de ata, os livros fiscais etc.

Além disso, é importante dizer que não importa como o pensamento é expressado nos livros ou de qual material ele é feito, onde o ponto mais importante é a preservação da liberdade de expressão dos autores.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho entende que:

“de nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade”. (CARVALHO, 2004, p. 189)

Um ponto ainda extremamente controverso está no que diz respeito aos livros de publicação eletrônica, que são distribuídos por mídias eletrônicas, como CD e CD-ROM.

Roque Antônio Carrazza entende que:

“devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de ideia, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem”, complementando este raciocínio afirmando que “a palavra ‘livros’ está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículo de pensamentos, isto é, meios de difusão de cultura”. (CARRAZZA, 2008, pp. 774 e 775)

Entretanto, o Ministro Dias Toffoli, no RE 330.817/RJ, em decisão monocrática, afastou a imunidade dos livros eletrônicos. Nesse mesmo sentido, os Ministros Joaquim Barbosa, Eros Grau e Cezar Peluso, nos RE 416.579/RJ, RE 282.387/RJ e AI 530.958/GO, decidiram monocraticamente, antes do Ministro Dias Toffoli, também contra a imunização. Entretanto, o Ministro Dias Toffoli reconsiderou seu voto, pelo fato da matéria possuir repercussão geral, sem ter, até a presente data, uma decisão final para esta matéria.

4.4.2 A IMUNIDADE PARA OS JORNAIS

Os jornais são as publicações que visam informar e difundir notícias para seus leitores, onde suas publicações podem ou não ser realizadas diariamente, sendo passível da exoneração de impostos apenas os jornais impressos.

Outro ponto importante é o entendimento do STF sobre a incidência da imunidade sobre as propagandas realizadas dentro dos jornais.

Nesse sentido, a jurisprudência entende que:

“JORNAIS E PERIÓDICOS I.S.S. IMUNIDADE (EXEGESE DO ART. 19, II, D, DA EC. N. 1/1969). A imunidade estabelecida na constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 87.049/SP, Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal,

Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, julgado em 13/04/1978)”

Entretanto, esta extensão não abrange aos encartes de propaganda distribuídos conjuntamente aos jornais, tendo em vista que os mesmos tem cunho exclusivamente comercial e não difundem notícias e nem informações, incidindo, assim, toda a tributação pertinente.

Nesse sentido, a jurisprudência segue o mesmo caminho:

“TRIBUTÁRIO. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERIÓDICOS. ISS. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido. Recurso não conhecido. (RE 213094/ES, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 22/06/1999)”

Por fim, a imunidade para os jornais decorre dos mesmos exprimirem a liberdade de pensamento e servirem como utilidade social de fornecer informação à população através das notícias que publicam.

4.4.3 A IMUNIDADE DOS PERIÓDICOS

Os periódicos imunizados englobam as revistas e os álbuns, mesmo que não sejam produzidos com frequência. Entretanto, não fazem jus a tal exoneração os produtos exclusivamente comerciais, tendo em vista que os mesmos não exprimem qualquer tipo de conhecimento cultural ou político.

Outro ponto importante é a extensão da presente imunidade aos álbuns de figurinhas, tendo em vista que o aplicador da norma não pode, através de um juízo subjetivo, determinar o valor pedagógico ou cultural de uma publicação infantojuvenil.

Nesse sentido, a jurisprudência entende que:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004)”

Outro material que fora agraciado pela imunidade dos periódicos foram as listas telefônicas, onde o STF, no RE 101.441/RS, estendeu a elas a imunidade do ISS pelo fato de as mesmas cumprirem com a finalidade de utilidade social. Entretanto, em 1994, o STJ, no REsp 313/MG, ao receber um caso sobre o tema, afastou as listas telefônicas das imunidades atribuídas aos periódicos.

Desse modo, assim como acontece com os livros e jornais, a imunidade tributária dos periódico se dá, precipuamente, em função da liberdade de expressão ofertada por eles, além de transmitir e difundir cultura de maneira ampla.

4.4.4 A IMUNIDADE DO PAPEL DESTINA A IMPRESSÃO DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS

O papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos é a única matéria-prima agraciada pela presente imunidade, que tem como principal objetivo proteger a liberdade de pensamento.

O presente dispositivo elencou exclusivamente este insumo, entretanto, visando que a presente imunidade tem como fundamento a proteção da liberdade de pensamento, o mais correto seria abranger a presente imunidade à todos os materiais necessários para a confecção dos livros, jornais e periódicos, atendendo, assim, de maneira completa, o objetivo fundamental desta imunidade.

Ocorre que o STF, de maneira diversa a esse pensamento e seguindo uma linha restritiva, entende que a presente imunidade abrange exclusivamente o papel utilizado na confecção dos livros, jornais e periódicos, independentemente de qual tipo de papel seja, estendendo a imunidade apenas para os filmes e papéis fotográficos, tendo em vista que eles guardam certa similaridade com o objeto previsto.

Nesse sentido, a jurisprudência entende que:

“IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos. (RE 174.476, Pleno, rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 26.09.1996)”

No mesmo sentido jurisprudencial, o STF editou a Súmula de nº 657 que versa nos mesmos termos, entendendo que:

“A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” (BRASIL, 2016, Súmula nº 657 do STF)”

Desse modo, diante da interpretação restritiva da nossa Corte Suprema, materiais essenciais à produção dos livros, jornais e periódicos não são imunizados, tais como o maquinário de impressão, o material utilizado para revestimento das capas dos livros, as tintas etc.

Entretanto, o RE 202.149 que discute sobre a imunização dos demais materiais necessários à produção dos livros, jornais e periódicos, já alterou sua decisão entre estender ou não a imunidade, onde agora está aguardando o julgamento de um Agravo Regimental para definir sobre a extensão ou não dessa imunidade, deixando claro que o entendimento sobre a mesma pode ser alterado, em virtude da constante oscilação jurisprudencial.

5. A NOVA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA TRAZIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75, DE 2013: A IMUNIDADE MUSICAL

A Imunidade Tributária Musical fora trazida pela Emenda Constitucional nº 75, de 2013, que acrescentou a alínea “e” ao art. 150, VI da Constituição Federal de 1988.

A presente imunidade visa exonerar os fonogramas e videofonogramas, que são os arquivos de áudio e áudio e vídeo, respectivamente, dos artistas brasileiros, ou interpretadas por eles, e que sejam produzidos em território nacional, exonerando também os suportes materiais e os arquivos digitais, excetuando a reprodução industrial desses arquivos em CD’s e DVD’s.

Nesse sentido, o dispositivo Constitucional legislou que:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) instituir 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.”
(BRASIL, 1988, art. 150, VI, “e”)

Desse modo, estão imunes à incidência de impostos os CD’s, DVD’s, Blu-ray’s, além dos próprios dispositivos eletrônicos, como os smartphones e tablets, tendo em vista que o legislador abrangeu a imunidade a todas as formas físicas e digitais de distribuição de tais obras.

A presente imunidade teve, teoricamente, como objetivo precípua, assim como a imunidade do capítulo anterior, proteger a difusão cultural, em virtude das músicas proporcionarem liberdade de expressão, lazer e entretenimento à sociedade.

Nesse sentido, Sabbag entende que as músicas funcionam:

“como veículos difusores de informação, educação, lazer, entretenimento e liberdade de expressão – em resumo, da

própria cultura musical de um povo -, os fonogramas, videofonogramas e os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham foram protegidos pela imunidade tributária por constituírem acervo do patrimônio da cultura nacional brasileira.” (SABBAG, 2017, p. 407)

É importante salientar que a cultura é objeto de defesa de todos os Entes Políticos, tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tem o dever de difundi-la através de todos os meios que fossem necessários, conforme o art. 23, V, que legisla no sentido de que:

“É 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;” (BRASIL, 1988, art. 23, V)

Desse modo, resta claro que o legislador entendia que a cultura é de extrema importância para a formação e crescimento de uma sociedade, entendendo a grande importância de difundi-la em todas as suas formas e em todo o território nacional.

Nesse sentido, Sabbag entende que:

“os meios de difusão da nossa cultura desfrutam de proteção constitucional e estatal, como nobre propósito de fazê-la alcançar ilimitadamente todas as classes sociais. Aliás, os entes federados devem incentivar a educação e cultura, visando ao seu constante enriquecimento, o que servirá inexoravelmente como um dos meios de identificação de um povo entre as diferentes civilizações.” (SABBAG, 2017, p. 407)

E continua:

“Nessa medida, as manifestações culturais do nosso povo, de nossa gente, jungidas ao contexto artístico-musical, revelam-se como impenetráveis garantias, agora sob os efeitos protetores da imunidade tributária.” (SABBAG, 2017, p. 407)

Além disso, a Imunidade Musical também surgiu com o intuito de reduzir os preços dos CD's, DVD's e blu-ray's, reduzir a "pirataria" do ramo audiovisual e, conseqüentemente, aumentar a vendas desses produtos com o intuito de fortalecer a indústria musical.

Nesse sentido, o combate à contração (sinônimo de "pirataria") tem supedâneo em dispositivo constitucional, constante do art. 5º, XXVII, que protege os direitos autorais, onde a reprodução, publicação e utilização sem autorização jamais poderá ser aceito, determinando que:

"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;" (BRASIL, 1988, art. 5º, XXVII)

Entretanto, o presente direito fundamental vem, a muito tempo, sendo afrontado pela livre comercialização de CD's e DVD's falsificados.

Nesse sentido, o Código Penal, em seu art. 184, §§ 1º ao 3º, considera como criminosa a reprodução parcial ou total de fonograma sem a autorização do autor, bem como a sua venda, distribuição, manutenção em depósito, entre outras ações, com o intuito de lucro direta ou indiretamente através deles, prevendo, para tanto, pena de prisão que poderá ser cumulada com multa.

Nesse sentido, o Código Penal estabelece como tipo penal:

"Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos:

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa

§ 1º Se a violação consistir em reprodução total ou parcial, com intuito de lucro direto ou indireto, por qualquer meio ou processo, de obra intelectual, interpretação, execução ou fonograma, sem

autorização expressa do autor, do artista intérprete ou executante, do produtor, conforme o caso, ou de quem os represente:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

§ 2o Na mesma pena do § 1o incorre quem, com o intuito de lucro direto ou indireto, distribui, vende, expõe à venda, aluga, introduz no País, adquire, oculta, tem em depósito, original ou cópia de obra intelectual ou fonograma reproduzido com violação do direito de autor, do direito de artista intérprete ou executante ou do direito do produtor de fonograma, ou, ainda, aluga original ou cópia de obra intelectual ou fonograma, sem a expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente.

§ 3o Se a violação consistir no oferecimento ao público, mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para recebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, com intuito de lucro, direto ou indireto, sem autorização expressa, conforme o caso, do autor, do artista intérprete ou executante, do produtor de fonograma, ou de quem os represente:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.” (BRASIL, 1984, art. 184, §§ 1º a 3º)

Vale salientar que existem diversas teses, fundamentado no Princípio da Adequação Social, que visam a atipificação do presente crime em virtude da mesma ser de grande aceitação popular de tais produtos.

Entretanto, tanto o STF quanto o STJ rejeitaram tal argumentação sob a égide de que, apesar da grande aceitação popular, a presente conduta tipificada de contração prejudica tanto o autor que teve sua obra falsificada, deixando de receber os proventos

a que tem direito, quanto o fisco, que deixa de receber os impostos devidos que incidiriam sobre tal obra.

Nesse sentido, a seguinte jurisprudência coaduna no mesmo sentido:

“Ementa: PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. VENDA DE CD'S "PIRATAS". ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA ADEQUAÇÃO SOCIAL. IMPROCEDÊNCIA. NORMA INCRIMINADORA EM PLENA VIGÊNCIA. ORDEM DENEGADA. I - A conduta do paciente amolda-se perfeitamente ao tipo penal previsto no art. 184, 2, do Código Penal. II - Não ilide a incidência da norma incriminadora a circunstancia de que a sociedade alegadamente aceita e ate estimula a pratica do delito ao adquirir os produtos objeto originados de contrafação. III - Não se pode considerar socialmente tolerável uma conduta que causa enormes prejuízos ao fisco pela burla do pagamento de impostos, a indústria fonográfica nacional e aos comerciantes regularmente estabelecidos. IV - Ordem denegada. (HC 98898, RELATOR (A): MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 20/04/2010)”

Nesse mesmo sentido, outra tese afastada pelos tribunais superiores é a que argumenta com base no Princípio da Insignificância, alegando que os ganhos auferidos pelos autores do crime de pirataria é mínimo.

Entretanto, o prejuízo causado tanto ao proprietário intelectual da obra, quanto ao fisco que deixa de recolher os tributos, de modo que não se por entender como insignificante o presente tipo penal.

Nesse sentido, a jurisprudência coaduna no mesmo sentido:

“Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. EXPOSIÇÃO À VENDA DE CDs E DVDs "PIRATAS". VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. ART. 184, § 2º, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIOS

DA INSIGNIFICÂNCIA E DA ADEQUAÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. ORDEM DENEGADA.

I. O Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento no sentido de que, para a incidência do princípio da insignificância, é necessária a presença de quatro vetores, a saber: a) a mínima ofensividade da conduta do agente; b) nenhuma periculosidade social da ação; c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada. Isso porque "O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor - por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes - não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social" (HC 84.412/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJU de 19/11/2004). II. No caso posto em análise, trata-se da exposição à venda de 74 (setenta e quatro) cópias contrafeitas de CDs e DVDs de títulos diversos, sem expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. III. Tal conduta não é dotada de mínima ofensividade, inexpressiva lesividade ao bem jurídico tutelado, tampouco de reduzido grau de reprovabilidade, porque, além de violar seriamente o direito autoral, causa grandes prejuízos, não apenas aos artistas, mas também aos comerciantes regularmente estabelecidos, a todos os integrantes da indústria fonográfica nacional e, ainda, ao Fisco. IV. A propagação do comércio de mercadorias "pirateadas", com o objetivo de lucro, revela alto grau de reprovabilidade da conduta do agente, que, embora rotineira, não a torna socialmente adequada e aceitável. Precedentes. V. Ordem denegada. (HC 214.978/SP, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEXTA TURMA, julgado em 06/09/2012, DJe 26/09/2012)"

Além disso, o STJ enunciou Súmula sobre o tema, entendendo que havendo a materialidade e autoria do crime previsto no art. 184, § 2º do Código Penal, nada afastará sua tipicidade, como se observa à seguir:

“Presentes a materialidade e a autoria, afigura-se típica, em relação ao crime previsto no art. 184, § 2º, do CP, a conduta de expor à venda CDs e DVDs piratas.” (BRASIL, 2013, Súmula nº 502 do STJ)”

Diante dessas razões, ao visar uma maior difusão cultural a toda a sociedade brasileira e trabalhar como suporte ao combate da pirataria reduzindo os custos dos fonogramas e videofonogramas, se justifica a Emenda Constitucional nº 75, de 2013, que trouxe a Imunidade Musical.

Nesse sentido, em virtude da presente imunidade possuir natureza objetiva, a mesma exonera o imposto que incide exclusivamente na música e na venda dos produtos, o ICMS.

A outro passo, os demais impostos recaem sobre a propriedade da gravadora incidirão normalmente, como o IPTU, assim como o ISS que recai sobre o serviço da gravadora e não a música.

Além disso, como o art. 150, VI, “e” determina ao criar a presente imunidade, a fase de replicação é excluída da mesma, devendo, assim, incidir o IPI. Assim como também deverá incidir o IR, em virtude do imposto recair sobre a renda tanto da gravadora, quanto da loja que revende os produtos.

6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS OFENDIDOS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

Os princípios são o alicerce fundamental da norma, que sustenta a legitimação da mesma, concedendo um maior alcance através de sua interpretação generalista e abstrata.

Nesse sentido, Regina Helena Costa entende que os princípios:

“são normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e o alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.” (COSTA, 2015, p. 131)

Desse modo, os princípios em nosso ordenamento jurídico possuem função basilar na interpretação e aplicação da norma.

Em sendo assim, jamais poderia se falar que no Direito Tributário seria diferente e muito menos no que diz respeito as Imunidades, tendo em vista que os princípios explicam o sentido e as funções das mesmas, sendo imprescindíveis para interpretá-las.

Nesse sentido, Misabel Derzi entende que:

“a rigor, os princípios, como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunizatórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição de poder entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material, para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra”. (DERZI, 1999, p. 81)

Desse modo, a Imunidade Musical desrespeitou alguns princípios fundamentais à aplicação dos impostos.

6.1 Princípio da Isonomia

A Isonomia está contida no art. 5º da Constituição Federal de 1988 e determina que todos dentro do território nacional serão tratados de forma igualitária, seja ele brasileiro nato, naturalizado ou estrangeiro residente em nosso país, sem que seja realizado qualquer tipo de distinção, como se pode observar:

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.” (BRASIL, 1988, art. 5º, *caput*)

Nesse sentido, tendo em vista que a obrigação de pagar os tributos é universal e desde que seja realizado o fato gerador, as imunidades também deveriam ser isonômicas, imunizando todos que realizasse o fato ou o produto objeto da imunidade.

A Constituição prevê, em seu art. 150, II, nesse sentido, que é vedado aos Entes Políticos tratar desigualmente os contribuintes em situações de equidade, como se pode observar:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) 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;” (BRASIL, 1988, art. 150, II)

Desse modo, percebe-se que o legislador constitucional entendeu que o tratamento igualitário, inclusive nos meandros tributários, é essencial para o funcionamento da nossa sociedade.

Nesse mesmo sentido, Sabbag entende que o Princípio da Isonomia:

“visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismo por meio da tributação.” (SABBAG, 2017, p. 140)

Entretanto, a Imunidade Musical, trazida pela Emenda Constitucional nº 75, de 2013, legislou de forma seletiva, excluindo os estrangeiros que residem no país e que contribuem com a receita do país pagando seus tributos do rol de exoneráveis pela imunidade.

Percebe-se, assim, que houve um claro desrespeito ao princípio da isonomia, tornando tal norma contraditória aos preceitos constitucionais fundamentais.

6.2 Princípio da Impessoalidade

Outro princípio que é de grande relevância sobre o tema é o da Impessoalidade, que determina que a Administração Pública deve agir com seus administrados de forma impessoal, sem que seja feita distinção entre eles.

O Princípio da Impessoalidade encontra guarida no art. 37 da Constituição de 1988, legislando que:

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

Desse modo, como podemos perceber o que a Imunidade Musical preceitua, ela fora redigida de forma pessoal, concedendo a imunidade exclusivamente para os brasileiros, esquecendo os estrangeiros residentes no país, demonstrando mais uma vez a contradição da norma imunizante.

6.3 Princípio da não Discriminação baseada em procedência ou destino

O presente princípio, assim como os anteriores, visa a não discriminação da pessoa tributada por nenhum dos Entes Políticos, de forma a não favorecer, o no caso do presente trabalho, desfavorecer determinado grupo de pessoas.

Este princípio possui guarida em dois dispositivos constitucionais, sendo o primeiro, o art. 151, I, que veda que a União institua um tributo que não seja uniforme em todo o território nacional onde, analogicamente, pode ser interpretado também para as normas imunizantes, onde a Imunidade Musical deveria ser uniforme em todo o território nacional, abrangendo-a aos estrangeiros residentes no Brasil, como se pode observar a seguir:

“É vedado à União: 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 sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;” (BRASIL, 1988, art. 151, I)

E o segundo, previsto no art. 152, que veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios em fazer diferenciação tributária de bens em razão de sua procedência, onde, realizando analogia do tema, entendendo-se que a Imunidade Musical não pode excluir os estrangeiros residentes no Brasil pelo simples fato de os mesmos serem estrangeiros, sendo que os mesmos participam da sociedade pagando os demais tributos, como se observa a seguir:

“É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Além disso, a Imunidade Musical ainda deixa de imunizar e, conseqüentemente, onera a produção e venda de música artista nacional realizada do exterior que realizar interpretação de música estrangeira.

Bem como, do mesmo modo, rechaça qualquer possibilidade de investimento exterior no ramo musical nacional, em virtude de sua maior tributação às gravadoras e artistas internacionais.

Desse modo, resta claro que o presente princípio também fora desrespeitado pelo texto constitucional da Imunidade Musical ao realizar uma clara discriminação em

razão da origem da música e ao excluir da presente imunidade os estrangeiros residentes em território nacional.

7. AS CONTRADIÇÕES DO TEXTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL E O CONFLITO COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Como se pôde observar do capítulo anterior, diversos princípios foram desrespeitados em virtude da norma que fomentou a Imunidade Musical ser extremamente exclusiva, segregando os estrangeiros residentes no país, como se os mesmos aqui não estivessem e aqui não contribuíssem com o mercado financeiro.

Nesse ponto, trazemos com exemplo a questão de um estrangeiro, que seja residente no Brasil e possua uma banda formada por outros estrangeiros e produzam suas próprias canções onde as melodias falem sobre sua cultura natal, caso os mesmo queiram gravar um CD, os mesmos deverão arcar com todas as despesas inerentes a gravação, inclusive no pagamento do ICMS que é exonerado dos artistas brasileiros que produzam seus CD's em território nacional.

Além disso, a presente norma restringe a difusão artístico-cultural às músicas, deixando a entender que as peças teatrais e os documentários, por exemplo, não fazem jus a serem também imunizadas por serem, no entender do legislador, menos artísticas ou culturais que as músicas.

8. CONCLUSÃO

Com o presente trabalho pode-se concluir, inicialmente, que o texto constitucional da Imunidade Musical, trazida pela Emenda Constitucional nº 75, de 2013, traz diversas contradições com a Constituição Federal de 1988.

Tais contradições ocorrem diretamente contra o texto da Constituição e com os seus princípios, como Princípio da Isonomia, Princípio da Impessoalidade e Princípio da não Discriminação baseada em procedência ou destino de modo que, diferentemente do que preceitua a atual Constituição, exclui da exoneração dela os estrangeiros residentes aqui.

Além disso, desestimula claramente que os artistas nacionais realizem parcerias no estrangeiro para obter letras de músicas e realize suas gravações lá, em virtude da não desoneração deste produto em território nacional, bem como desestimulando o investimento internacional deste seguimento no país.

Ato contínuo, a norma imunizante baseia a Imunidade Musical sob o fundamento de que estaria difundindo em maior escala a cultura no país, entretanto, deliberadamente restringiu a cultura artística brasileira às músicas, deixando transparecer que os demais seguimentos artísticos não merecem qualquer incentivo fiscal através de tal imunidade.

Vale salientar, também, que hoje vivemos num mundo globalizado, onde a cultura de todos os povos se misturam, a desestimulação da entrada de conteúdo musical estrangeiro através da sua não desoneração, como ocorre com o produto nacional, é altamente prejudicial para a cultura brasileira, ficando engessada na mesmice.

Por fim, o principal fundamento para o surgimento da Imunidade Musical veio do fato de que a mesma ajudaria no combate à contração, reduzindo os preços dos produtos originais e, conseqüentemente, reaqueceria o mercado do ramo musical no âmbito nacional.

Ocorre que, conforme site da Associação Brasileira de Produtores Musicais (ABPD), não houve aumento significativo na comercialização de CD's no mercado nacional, onde o grande responsável pelo aquecimento da indústria foi o surgimento dos serviços de *streaming*, como se observa à seguir:

“Determinante para o crescimento do mercado de música digital no Brasil em 2017, assim como em praticamente todo o mundo, o segmento de streaming interativo cresceu 64% na comparação com 2016” (extraído de: https://pro-musicabr.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Pro_MusicaBr_IFPIGlobalMusicReport2018_abril2017-003.pdf, p. 04)

Continuando no sentido de que:

“Se considerarmos vendas físicas e digitais apenas, o segmento digital já representou em 2017 impressionantes 92% do total do faturamento combinado (físico + digital).” (extraído de: https://pro-musicabr.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Pro_MusicaBr_IFPIGlobalMusicReport2018_abril2017-003.pdf, p. 04)

Desse modo, resta claro que a Imunidade Musical, trazida pela Emenda Constitucional nº 75, de 2013, possui erros graves em seu texto, levando-a de encontro com a própria Constituição Federal de 1988 e que a mesma não teve aplicação prática em nosso mercado, em virtude de que as mídias ópticas praticamente não são mais utilizadas, tendo sido substituídas pelos serviços de *streaming*.

Diante de todo o exposto, resta evidente que a presente imunidade foi resultado de muita negociação política e que agiu em benefício de um nicho cultural e detrimento de muitos outros que são igualmente importantes para a difusão cultural em nosso país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação ou de assistência social. Rio de Janeiro: s/ ed. 1971.

BRASIL, Código Penal. Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1984.

BRASIL, Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 1823.

BRASIL, Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Senado, 1891.

BRASIL, Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934.

BRASIL, Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1937.

BRASIL, Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1946.

BRASIL, Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Congresso Nacional, 1967.

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. Penal E Processual Penal. Habeas Corpus. Crime

De Violação De Direito Autoral. Venda De Cd's "Piratas". Alegação De Atipicidade Da Conduta Por Força Do Princípio Da Adequação Social. Improcedência. Norma Incriminadora Em Plena Vigência. Ordem Denegada. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 20 de abril de 2010. <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806190/recurso-extraordinario-re-628122-sp-stf/inteiro-teor-112279970>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 19 de junho de 2013. <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24806190/recurso-extraordinario-re-628122-sp-stf/inteiro-teor-112279970>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 13 de novembro de 2001. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/159210113/djrn-administrativo-01-09-2017-pg-25>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 08 de novembro de 2001. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/42921859/trf-3-judicial-i-30-08-2012-pg-663>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão do T1 – PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça. IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 28 de novembro de 2001. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/53560417/trf-3-judicial-i-25-04-2013-pg-110>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão da SEXTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça. PENAL. HABEAS CORPUS. EXPOSIÇÃO À VENDA DE CDs E

DVDs "PIRATAS". VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. ART. 184, § 2º, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIOS DA INSIGNIFICÂNCIA E DA ADEQUAÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. ORDEM DENEGADA. Relator: Ministro Assusete Magalhães. Brasília, 06 de setembro de 2012. https://www.jusbrasil.com.br/diarios/59641507/stj-27-09-2013-pg-4110?ref=previous_button e https://www.jusbrasil.com.br/diarios/59641508/stj-27-09-2013-pg-4111?ref=next_button.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ENTIDADE CULTURAL. ISENÇÃO. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Rio de Janeiro, 28 de abril de 2015. <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/188571650/recurso-especial-resp-1100912-rj-2008-0238340-8/certidao-de-julgamento-188571662>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. JORNAIS E PERIÓDICOS I.S.S. IMUNIDADE (EXEGESE DO ART. 19, II, D, DA EC. N. 1/1969). Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. São Paulo, 13 de abril de 1978. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/80737702/djsp-judicial-1a-instancia-interior-parte-iii-25-11-2014-pg-1073>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERIÓDICOS. ISS. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Espírito Santo, 22 de junho de 1999. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/146636123/trf-3-judicial-i-16-05-2017-pg-59>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. Relator: Ministro Ellen Gracie. Espírito Santo, 25 de maio de 2004. <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/228305338/trf-3-judicial-i-14-02-2019-pg-18>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Relator:

Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 26 de setembro de 1996.
<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/160945504/stj-18-09-2017-pg-2296>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 502. Presentes a materialidade e a autoria, afigura-se típica, em relação ao crime previsto no art. 184, § 2º, do CP, a conduta de expor à venda CDs e DVDs piratas. In: BRAVIN, Flávia Alves (Org.). *Vade Mecum* Saraiva Compacto. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1715.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 657. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. In: BRAVIN, Flávia Alves (Org.). *Vade Mecum* Saraiva Compacto. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1695.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 24ª ed. São Paulo, Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo, Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993”. *RD Tributário* 62/76-98. São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social”. *RDA* 66/367-375. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1961.

HARADA, Kiyoshi, Direito financeiro e tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. “A imunidade tributária e seus novos aspectos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 34/21-22. São Paulo, Dialética, julho de 1998.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2ª ed., t. II. São Paulo, Ed. RT, abril de 1970.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, Saraiva, 2017.

Site da Associação Brasileira de Produtores de Discos: https://pro-musicabr.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Pro_MusicaBr_IFPIGlobalMusicReport2018_abril2017-003.pdf

TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.