

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

CARLOS RENATO CUNHA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Carlos Renato Cunha; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-752-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O VI Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 20 e 24 de junho de 2023, apresentou como temática central “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, sendo realizado em parceria com a Faculdade de Direito de Franca (FDF) e da Faculdades Londrina.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 22 de junho de 2023 das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Carlos Renato Cunha.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 16 artigos efetivamente apresentados, cujos temas e autores são citados abaixo:

Bloco 1- Direitos fundamentais e tributação

1. Mínimo existencial, desigualdade social e o princípio do não confisco: a justiça fiscal como instrumento para a efetivação da dignidade da pessoa humana - Saulo Capelari Junior, Tiago Domingues Brito e Jaime Domingues Brito
2. Princípio da capacidade contributiva x extrafiscalidade - Manuela Saker Morais e Livio Augusto de Carvalho Santos
3. “In tax we trust”: solidariedade social em um mundo pós pandemia - Ana Luiza Godoy Pulcinelli, Tiago Cappi Janini e Ricardo Pinha Alonso

4. A injustiça fiscal: o Robin Hood às avessas - Raymundo Juliano Feitosa, João Hélio de Farias Moraes Coutinho e Gustavo Henrique Maciel de Oliveira

5. O sistema tributário nacional à luz do movimento feminista: como lentes de gênero podem contribuir para uma efetiva justiça tributária - Bianca Tito e Bibiana Terra

Bloco 2 - Reforma tributária

6. Reforma tributária: a criação de um imposto sobre valor agregado como proposta para um sistema tributário mais justo e eficiente - Alessandra Rodrigues Pereira

7. O cashback tributário como mecanismo de justiça fiscal na reforma tributária - Daniela Ramos Marinho Gomes, Giovana Aparecida de Oliveira e Thaís Roberta Lopes

Bloco 3 - Direito tributário ambiental

8. Meio ambiente e fundamentos teóricos na gestão empresarial de políticas de proteção ambiental - Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres, João Vitor Martin Correa Siqueira e Ana Laura Gonçalves Chicarelli

9. Tributação e política ambiental: o IPTU como instrumento de preservação do meio ambiente urbano - Mariana Luíza Pereira do Nascimento

Bloco 4 - Direito financeiro

10. O orçamento público e as emendas parlamentares impositivas em nível municipal: limites e possibilidades - Giovani da Silva Corralo e Lucas Monteiro Alves de Oliveira

11. Plano plurianual: deficiências para o planejamento orçamentário de longo prazo - Alexandre Coutinho da Silveira

Bloco 5 - Temas residuais

12. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de Súmula Vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal - Diego Francivan dos Santos Chaar, Evelyn Vannelli De Figueredo Castro e Marcela Dorneles Sandrini

13. Oo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços seria o principal responsável pelos sucessivos aumentos nos preços dos combustíveis? - Francelino das Chagas Valença Junior e Jessica Manuella Duarte Valença

14. Considerações acerca da teoria da incidência econômica tributária sob à conjuntura da digitalização da economia - Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior e Carlos Renato Cunha

15. Imunidade musical e a suposta ofensa ao regime tributário especial da zona franca de Manaus - Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rodrigo Pacheco Pinto

16. Ttokenização de imóveis federais e interlocução entre devedor, PGFN, arrematante e cartórios: desafios ante a ausência de regulamentação de ativos digitais imobiliários no Brasil - Guiomar Rocha Pereira Magalhaes Bittencourt e Jonathan Barros Vita

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Faculdades Londrina

IMUNIDADE MUSICAL E A SUPOSTA OFENSA AO REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS

MUSICAL IMMUNITY AND THE ALLEGED OFFENSE TO THE SPECIAL TAX REGIME OF THE MANAUS FREE ZONE

Paulo Roberto Lyrio Pimenta ¹
Rodrigo Pacheco Pinto ²

Resumo

As imunidades tributárias representam hipóteses de impedimento ao exercício da competência tributária sobre pessoas, situações ou coisas. Não se trata de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, muito menos de supressão de competência. O presente trabalho irá traçar o perfil das imunidades tributárias, inicialmente, para, em seguida, investigar a origem, os fundamentos e a classificação da imunidade tributária musical. Como ponto central, busca-se analisar se a imunidade musical inserida pela EC. 75/2013 revela alguma inconstitucionalidade, notadamente quanto a uma suposta ofensa ao regime tributário especial da Zona Franca de Manaus, tal qual apontado pelo Estado do Amazonas quando do ajuizamento da ADIn 5.058/DF. Ao final do estudo, serão apresentadas as conclusões no sentido de que a imunidade musical não representa qualquer ofensa ao regime tributário especial da Zona Franca de Manaus, pois não se considera as disposições a respeito do regime especial como cláusula pétrea, ou seja, não impõe qualquer cláusula de imutabilidade, tampouco violação a direito adquirido ou segurança jurídica.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Musical, Zona franca, Benefício, Tributário

Abstract/Resumen/Résumé

Tax immunities represent hypotheses of impediment to the exercise of tax jurisdiction over people, situations or things. This is not a hypothesis of constitutionally qualified non-incidence, much less of suppression of jurisdiction. The present work will outline the profile of tax immunities, initially, to then investigate the origin, foundations and classification of musical tax immunity. As a central point, we seek to analyze whether the musical immunity inserted by CE. 75/2013 reveals some unconstitutionality, notably regarding an alleged offense to the special tax regime of the Manaus Free Zone, as pointed out by the State of Amazonas when ADIn 5.058/DF was filed. At the end of the study, the conclusions will be presented in the sense that musical immunity does not represent any offense to the special tax

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal da Bahia (1990), Mestrado em Direito pela UFBA (1997), Doutorado em Direito pela PUC de São Paulo (2001) e Pós-Doutorado pela Ludwig-Maximilians-Universität, München

² Possui graduação em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2017), Especialista em Direito Tributário (2019), Mestrando em Direito pela Universidade Federal da Bahia (2023). Advogado e Procurador Municipal.

regime of the Manaus Free Zone, since the provisions regarding the special regime are not considered as an immutable clause, that is, it does not impose any immutability clause, nor violation of acquired right or legal certainty.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax immunity, Musical, Free zone, Benefit, Tax

1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária musical é compreendida como uma importante iniciativa legislativa com o objetivo de promover a cultura nacional, notadamente através da difusão da música brasileira. Neste sentido, este trabalho busca compreender se existe algum tipo de ofensa da referida imunidade tributária ao regime tributário especial instituído em favor da Zona Franca de Manaus.

Para tanto, busca-se compreender as imunidades tributárias de forma geral, ao estudar sobre suas origens, natureza jurídica e principais definições doutrinárias adotadas pelos juristas brasileiros.

Estabelecidas as premissas de entendimento sobre as imunidades tributárias em geral, avançar-se-á ao próximo tópico cujo objetivo é o de compreender a origem, fundamentos e classificação da imunidade musical, para ao final analisar se a imunidade tributária musical sofre de algum vício de inconstitucionalidade, notadamente, quanto a uma suposta ofensa ao regime tributário especial instituído em favor da Zona Franca de Manaus.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é traçada em nosso sistema por normas veiculadas pela Constituição Federal, por meio de vários critérios, como examinado anteriormente. São normas de estrutura, eis que regulam a produção de outras normas. Vale dizer, normas sobre normas jurídicas, e não sobre comportamentos privados. São normas dirigidas aos legisladores dos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Sendo assim, a competência surge no texto constitucional devidamente delimitada, de maneira que só pode ser alterada por Emenda à Constituição, e mesmo assim se não violar nenhuma cláusula pétrea.

Ao regular a competência em pauta, tais normas estabelecem limites positivos e negativos. No primeiro caso, preveem a obrigação do legislador adotar determinada conduta. É o que ocorre, por exemplo, com a previsão do art.145, §1º da CF, que estabelece a necessidade de observância da capacidade econômica do contribuinte, pelos impostos. De outro lado, as normas de competência gizam limites negativos, ou seja, estabelecem proibições, obrigações de não fazer para o legislador. Por exemplo, o princípio da irretroatividade estabelece a proibição de edição de leis tributárias retroativas. Dentre tais limites, uma modalidade merece um exame mais apurado: as imunidades tributárias.

2.1. CONCEITO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A competência tributária é traçada em nosso sistema por normas veiculadas pela Constituição Federal, por meio de vários critérios, como examinado anteriormente. São normas de estrutura, eis que regulam a produção de outras normas. Vale dizer, normas sobre normas jurídicas, e não sobre comportamentos privados. São normas dirigidas aos legisladores dos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Sendo assim, a competência surge no texto constitucional devidamente delimitada, de maneira que só pode ser alterada por Emenda à Constituição, e mesmo assim se não violar nenhuma cláusula pétrea.

Ao regular a competência em pauta, tais normas estabelecem limites positivos e negativos. No primeiro caso, preveem a obrigação do legislador adotar determinada conduta. É o que ocorre, por exemplo, com a previsão do art. 145, §1º da CF, que estabelece a necessidade de observância da capacidade econômica do contribuinte, pelos impostos. De outro lado, as normas de competência gizam limites negativos, ou seja, estabelecem proibições, obrigações de não fazer para o legislador. Neste sentido, o princípio da irretroatividade estabelece a proibição de edição de leis tributárias retroativas. Dentre tais limites, uma modalidade merece um exame mais apurado: as imunidades tributárias.

2.2. CLASSIFICAÇÃO

São vários os critérios para classificar as imunidades tributárias.

O primeiro critério, mais tradicional, separa as imunidades levando em consideração a forma de previsão na Constituição. Trata-se de um critério importante, pois delimita o alcance da norma imunizante. É possível, de acordo com tal critério, identificar três tipos de imunidades: subjetivas (pessoais), objetivas (reais) e mistas.

As imunidades subjetivas são aquelas estabelecidas levando-se em consideração as qualidades dos sujeitos que serão por ela atingidos. A imunidade recíproca, por exemplo, é conferida aos entes federados, em função de integrarem um regime federativo. Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em razão dos bens, fatos ou situações que atingem. Neste caso, pode ser citada a imunidade destinada aos livros, jornais e periódicos.

Por sua vez, as imunidades mistas alcançam pessoas e consideram, também, situações, fatos ou bens. É o caso da imunidade prevista pelo art. 153, §4º da CF, que exonera “pequenas glebas, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário e não possua outro imóvel”.

Um segundo critério diferencia as imunidades quanto à sua amplitude ou alcance. Neste mister, duas modalidades podem ser identificadas: imunidades genéricas (gerais) e específicas (especiais). As imunidades gerais são aquelas previstas pelo art. 150, VI da CF e que atingem todos os impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos sujeitos por ela atingidos. De outro lado, as imunidades específicas são limitadas a um único tributo, dirigindo-se a um ente tributante apenas, tal qual a imunidade do art. 153, §3º, III e a prevista no art. 155, §3º da CF.

A doutrina separa, ainda, as imunidades considerando serem estas decorrências ou não de um princípio constitucional.¹ Duas modalidades são identificadas com base nesse critério: imunidades ontológicas e políticas. As primeiras são consequências necessárias de um princípio constitucional, como acontece na imunidade recíproca, que decorre do princípio federativo, que exige uma isonomia entre os entes tributantes.

Já as imunidades políticas, são conferidas para prestigiarem em maior intensidade algum princípio constitucional, sem que seja consequência necessária deste. Esse é o caso das imunidades dos templos, que são conferidas para realizar o princípio da liberdade de culto (art.5º, VI).

Um setor da doutrina distingue, também, as imunidades explícitas das implícitas, considerando o modo de previsão constitucional. As primeiras são veiculadas por enunciados normativos explícitos na Constituição Federal como as previstas no art. 150, VI, enquanto as demais não são formuladas em caráter expresso, mas decorrem de interpretação de um princípio constitucional, como a imunidade do mínimo vital.

Esse critério é de aplicação duvidosa, tendo em vista que em nosso sistema as imunidades são previstas em caráter expresso pela Carta Magna. As imunidades que a doutrina denomina de implícitas têm tido a existência recusada em muitos casos pela jurisprudência. No entanto, se o critério for interpretado de modo diverso, para significar que as implícitas são aquelas que mesmo diante de ausência de previsão, são admitidas, neste caso a separação se justifica, havendo, então, uma coincidência entre as imunidades ontológicas e as implícitas e as políticas com as expressas.²

Por fim, há, ainda, outro critério de separação, que apresenta grande relevância para o estudo das imunidades, separando-as em condicionadas e incondicionadas. As incondicionadas são as veiculadas por normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata (ex:

¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2015.

² Regina Helena Costa segue esta linha (Op. cit., p.132).

imunidade recíproca). As imunidades condicionadas são veiculadas por normas de eficácia restrigível, sendo suscetível, portanto, de regulamentação (ex: imunidades das entidades de assistência social).³ Para nós, é melhor falar em imunidades condicionáveis, pois a CF estabelece a possibilidade de restrição, sem regulá-la diretamente.

2.3. DISTINÇÕES ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

A imunidade tributária apresenta algumas semelhanças e distinções com a isenção tributária, hipótese de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I).

A doutrina tradicional aponta que enquanto a imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. No entanto, como examinado no item anterior, não é adequado qualificar a imunidade como uma mera hipótese de não incidência, posto que se trata de uma norma sobre competência tributária. Assim, essa diferenciação deve ser afastada.

Em verdade, as semelhanças que podem ser traçadas são as seguintes: a) ambas são veiculadas por regras de competência (regras de estrutura);⁴ b) ambos impedem a ocorrência do fato jurídico tributário em relação a determinadas situações; c) podem ter por objeto qualquer tipo de tributo; d) ambas são veiculadas por normas dependentes,⁵ pois necessitam de uma outra para atuarem.⁶

Todavia, enquanto a imunidade é veiculada por uma norma constitucional, a isenção é estabelecida por uma norma infraconstitucional. Assim, enquanto a imunidade diz respeito à outorga de competência, a isenção atua no momento do exercício da competência. Outro ponto de diferenciação é que algumas imunidades só podem ser eliminadas por meio de uma Emenda à Constituição – nas hipóteses em que não representam cláusulas pétreas,⁷ a isenção pode ser revogada por lei infraconstitucional.

2.4. IMUNIDADES E DIREITOS FUNDAMENTAIS

³ Regina Helena Costa, op. cit., p.133-134.

⁴ Regras de estrutura são regras que regulam a elaboração de outras regras, segundo a formulação do autor da idéia, o jusfilósofo italiano Norberto Bobbio.

⁵ A idéia de norma dependente decorre da teoria de Hans Kelsen sobre as normas não-autônomas, que são aquelas que não atuam isoladamente (Teoria Pura do Direito, São Paulo, Martins Fontes, 200, p.60-65.).

⁶ Cf. Regina Helena Costa, op. cit., p.107.

⁷ O tema é polêmico na doutrina, existindo posições tanto a favor quanto contra o caráter de cláusula pétrea das imunidades.

As imunidades relacionam-se com os direitos fundamentais de maneiras diversas.

As imunidades estabelecem uma impossibilidade de tributação nas situações por elas descritas. Conferem, dessa forma, aos administrados, um direito público subjetivo.

No entanto, isso não significa que as normas imunizantes, em tais situações, outorgam direitos fundamentais, pois nem todo direito público subjetivo, decorrente da incidência de uma norma constitucional, pode ser qualificado como um direito fundamental. É imprescindível, ainda, que a norma imunizante represente uma aplicação de um direito fundamental, previsto em um dos incisos do art. 5º da CF.

Em tais casos, as imunidades representam uma proteção, uma garantia para os direitos fundamentais. É o caso, por exemplo, da imunidade sobre os “templos de qualquer culto”, prevista pelo art. 150, VI, “b”, que busca estabelecer condições para realizar o direito à liberdade de crença (art.5º, VI).

Tais imunidades estão relacionadas com os direitos fundamentais à uma ação negativa do Estado.

Por outro lado, há imunidades que objetivam auxiliar na concretização dos direitos fundamentais sociais. É o caso da imunidade do art. 150, VI, “c”, que incide sobre as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, as quais buscam possibilitar a tais entes colaborarem com o Poder Público na efetivação desses direitos sociais. Assim, são imunidades a serviço dos direitos fundamentais a uma atuação positiva do Poder Público.

Por fim, há imunidades que são estabelecidas por outros motivos, por questão de política fiscal, sem qualquer relação com os direitos fundamentais, como, por exemplo, a imunidade dos fonogramas e videofonogramas (art.150, VI, “e”)

Por tais razões, nem toda imunidade tem natureza de direito fundamental. Quando isso ocorrer, representará uma cláusula pétrea da Constituição Federal, sendo insuscetível de abolição por meio de emendas constitucionais (CF, art.60, §4º, IV).

3. IMUNIDADE MUSICAL

3.1. ORIGEM – PEC 98/2007

A imunidade tributária musical foi instituída após a promulgação da Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013, atendendo a reivindicações da classe profissional artística, introduzindo a alínea “e” no inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal⁸.

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

O contexto de formação de qualquer imunidade tributária serve para sua melhor compreensão e interpretação, pois aquelas são relevadoras de valores e bens jurídicos relevantes para sociedade. Sendo assim, propõe-se um estudo a respeito das razões que levaram à sua criação, bem como os argumentos externados nas etapas que antecederam a aprovação da EC n. 75/2013, especificamente aqueles expostos na sua propositura e tramitação nas casas legislativas.

A proposta de emenda à Constituição n. 98/2007 foi apresentada pelo então deputado Otávio Leite, do PSDB/RJ. Sua proposta tinha como escopo a adição da alínea "e" ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo uma imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou lítero-musicais de autores brasileiros, e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.

Na exposição de motivos que justificam a proposta legislativa o deputado expõe a imunidade musical como um “brado em defesa da cultura nacional”, pois serviria de importante ferramenta na desoneração tributária a respeito de bens culturais. Outros defensores parlamentares da proposta, como a Rosinha da Adefal e Jandira Feghali, presidente à época, da frente parlamentar em defesa da cultura, seguem a mesma linha argumentativa no sentido de proteger e fomentar a cultura.

Por diversas vezes, em sessões legislativas, como a ocorrida em 2011, tombada sob o n. 342.1.54.O, o Deputado Otávio Leite promoveu discurso no sentido de que a proposta de emenda era uma tentativa de alçar a música brasileira ao status constitucional de imune a qualquer tributo, assim como já ocorria com os livros, desejando valorizar a música como elemento de unidade nacional, tal como a linguagem.

O contexto histórico de fato é limitador em razão de altos preços e dificuldades no acesso de bens culturais para a grande maioria da população que vive a margem das possibilidades de uma vida plena com condições mínimas de saúde, educação e segurança.

Então, como garantir acesso a bens culturais a pessoas que sequer possuem suas necessidades básicas atendidas? Essa indaga-se talvez tenha levado alguns parlamentares a

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]
e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

reflexão de que uma desoneração tributária pudesse auxiliar na promoção desse acesso e permitir que o povo brasileiro pudesse consumir um patrimônio cultural brasileiro de maneira mais acessível.

Muitas críticas foram realizadas em relação a imunidade musical e de fato não se pode desconsiderar, todavia, que a justificativa da proposta de emenda constitucional possui também um viés de proteção setorial com o objetivo de resguardar a indústria musical brasileira dos efeitos da pirataria e da difusão ilegal de conteúdo musical pela internet intensificados na primeira década do século XXI.

Essa crítica pode ser intensificada ao se analisar o curso da tramitação legislativa, pois após a admissão pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados, o deputado relator da proposta emitiu parecer em que o combate à pirataria figura como um dos seus principais argumentos.

No decorrer da tramitação na Câmara de Deputados, alguns representantes do estado do Amazonas, como os Deputados Pauderney Avelino e Carlos Souza, iniciaram um firme debate, levantando questionamentos sob argumento de que a nova imunidade tributária atingia os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, bem como apontar efeitos econômicos negativos para sua região, tal qual redução na geração de empregos e menor desenvolvimento daquele estado.

A bancada representativa do Amazonas solicitou em 2007, logo quando da propositura da PEC, a realização de audiência pública com representantes da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), da Receita Federal, dos produtores de discos, com o alvo de ajudar no exame dos efeitos da introdução da imunidade musical naquele estado. Estimava-se naquele momento uma possível perda de mais de 10 mil postos de trabalho no estado do Amazonas.

Os debates e a influência dos congressistas amazonenses acarretaram na proposição de uma emenda ao projeto original para acrescentar ao final do dispositivo a expressão “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”, que contemplava as atividades realizadas na Zona Franca de Manaus.

Afastar a imunidade na fase de replicação industrial teve como claro objetivo proteger o Estado de Manaus que em razão do art. 40 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) da Constituição continuava a possuir uma área com características de livre comércio, contando com benefícios fiscais pelo prazo de 25 anos a partir da promulgação da Constituição e que foi renovado por mais 10 anos.

De fato, as indústrias responsáveis pela replicação das mídias digitais somente mantêm suas sedes em Manaus, e não em locais mais próximos dos maiores centros consumidores, em virtude dos benefícios fiscais exclusivos da Zona Franca.

Após a aprovação da proposta pela Câmara de Deputados por trezentos e noventa e três votos favoráveis, uma abstenção e seis contrários, a PEC n. 98/2007 seguiu para o Senado Federal, onde foi renumerada como PEC nº 123/2011.

A tramitação no Senado Federal priorizou as discussões acerca da propagação cultural, ao contrário de muitos momentos na Câmara dos Deputados em que o foco foi destoado por parlamentares que dedicaram boa parte de seus esforços a garantir uma reserva de mercado à indústria da música, que até então era ainda mais concentrada em comparação ao que pode ser constatado hoje.

Prova disso é o parecer da Comissão e Justiça do Senado, sob relatoria do Senador Eunício Oliveira, em que a preocupação com a difusão cultural se mostra mais contundente quando comparada aos argumentos de mercado que tomaram conta de muitos discursos efetuados na Câmara de Deputados.

Dessa maneira, o parecer revela uma visão em que se reconhece uma série de desafios no cenário cultural contemporâneo, ao tempo que deseja o desenvolvimento de políticas públicas que consigam promover o máximo de manifestações e ao mesmo tempo preservar a cultura nacional. Adota ainda a necessidade em valorizar a diversidade e estimular a geração de conteúdos e eventos próprios das comunidades por todo País, tais como as iniciativas do Cultura Viva e do antigo Ministério da Cultura.

Em pese o foco no Senado ter sido mais voltado à cultura, a Emenda n. 2 ao projeto, de autoria do Senador Eduardo Fraga, que tinha como meta estender o benefício a outras manifestações culturais como ao teatro e espetáculos musicais em geral não foi aprovada pela Comissão.

Por fim, a PEC foi aprovada pelo plenário e transformada em norma jurídica através da Emenda Constitucional nº 75 de 15/10/2013, acrescentando a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, ressalvada a etapa de replicação industrial.

Na própria Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição que resultou na EC 75 afirmou-se que a novidade atenuará sensivelmente a barreira econômica que pesa

sobre o produto original, tornando-o mais acessível ao consumo, popularizando ainda mais seu acesso às classes menos privilegiadas do País.

Paulo de Barros Carvalho mostra uma visão positiva quanto aos objetivos da imunidade musical criada por meio da EC n.75/2013. Para o autor, os valores de proteção do patrimônio cultural brasileiro e de incentivo à produção artística, presentes no art. 215 da Constituição, irradiaram por todo sistema normativo brasileiro influenciando desde leis, como é o caso da “Rounaet” – Lei n. 8.313/1991, até atuação do Constituinte Derivado na criação da imunidade musical.

3.2. FUNDAMENTOS

Como visto no tópico anterior, a imunidade tributária musical busca seu fundamento no direito de acesso à cultura, ao dispor que 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. Todavia, é importante compreender as definições de fonogramas e videogramas, pois são esses objetos que a norma de imunidade alcança.

A Lei n. 4.944/66 foi o primeiro diploma normativo brasileiro a definir o fonograma como a “a fixação, exclusivamente sonora, em suporte material, dos sons de uma execução ou de outros sons”⁹. Posteriormente, a Lei n. 5.988/73 seguiu a definição dada anteriormente, dispondo o fonograma como a fixação, exclusivamente sonora, em suporte material¹⁰.

Ambas as leis foram revogadas pela Lei n. 9.610/98 (Lei de Direito Autoral), que no art. 5º, inciso VIII, “a”, definiu fonograma como “toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não sejam uma fixação incluída em uma obra audiovisual”. A inovação feita pela Lei de Direito Autoral foi a de retirar a ideia de suportes materiais, tendo em vista o avanço de tecnologias digitais.

A referida lei, por sua vez, não trouxe uma definição expressa de videograma, mas elencou em seu art. 5º, inciso VIII, “i”, o que seria uma obra audiovisual, como sendo aquela resultante da fixação de imagens com ou sem som e que tenha por finalidade criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, dos suportes e dos meios utilizados para sua veiculação.

⁹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14944.

¹⁰ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15988.htm

Essa definição legislativa abrange tanto obras cinematográficas quanto as videofonográficas, conforme definições encontradas na Medida Provisória nº 2.228-1/2001, que estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, dentre outras providências.

Desta forma, imunidade da alínea “e” diz respeito às faixas de áudio ou áudio e vídeo, assim como shows e videoclipes, com exceção das cinematográficas, abarcando também a fixação de fonogramas e videofonogramas tanto em suporte físico, como os CDs, DVDs e Blu-ray Disc, quanto em arquivos digitais.

Todavia, o texto constitucional, na alínea “e”, do inciso VI do artigo 150, faz ressalva aos fonogramas e videogramas, restringindo a imunidade apenas aos classificados como musicais, contendo obras musicais ou literomusicais. Ou seja, caso estejamos diante da produção de um filme de ficção científica, ainda que esse seja definido como da espécie de videograma, ele não será abarcado pela imunidade tributária referida.

Não existem dúvidas que a imunidade musical se dirige a uma garantia fundamental de acesso à cultura, mas não sob qualquer expressão da cultura, sendo tão somente direcionada à expressão por meio de músicas produzidas por autores brasileiros ou interpretadas por brasileiros no Brasil.

Sabe-se que a cultura nacional se expressa de variadas formas. Outras linguagens culturais, a exemplo do teatro, do cinema ao menos em tese deveriam obter proteção jurídica similar a concedida a música, pois não existe hierarquia dentro das artes. Nesse ponto, não há como negar o caráter fundamentalmente político da decisão de atribuir apenas a música o gozo da imunidade tributária.

Outro fator restritivo relevante diz respeito ao local de produção da obra. Veja-se que a norma restringe a imunidade dos fonogramas e videogramas aos produzidos no Brasil, ainda que sejam de autores brasileiros. Em 2020, foi reconhecida pelo STF a Repercussão Geral do tema discutido no RE COM AGRADO N. 1.244.302 SÃO PAULO, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, em que se buscará definir se a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “e”, alcança os suportes materiais produzidos fora do Brasil que contenham obra musical de artista brasileiro.

O caso em debate se trata de um agravo interposto contra decisão de inadmissão de recurso extraordinário fundado na letra a do permissivo constitucional interposto em face de acórdão da 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, dado que a empresa NOVODISC MIDIA DIGITAL LTDA, busca obter a imunidade no desembaraço aduaneiro de discos de vinil importados da Argentina que contém obras musicais de artistas brasileiros sem o recolhimento de ICMS.

Esse julgamento provavelmente trará uma elucidação do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre se é devida a incidência da norma imunizante de que trata a Emenda Constitucional nº 75/2013 voltada à proteção tributária de fonogramas e videogramas musicais, bem como aos suportes materiais e arquivos digitais que os contêm, em importações de suportes materiais produzidos fora do Brasil que contenham obra musical de artista brasileiro.

Em resumo, a atuação da jurisdição constitucional irá definir os limites ao objetivo constitucional de promover a liberdade de expressão, fomentar e tornar acessível a cultura nacional e combater a contrafação, podendo adotar tanto uma linha de interpretação restritiva quanto extensiva da norma de imunidade tributária musical.

3.3. CLASSIFICAÇÃO

Assim como ocorre com a imunidade dos livros, jornais e periódicos, a imunidade musical é objetiva pois se direciona aos fonogramas e videogramas musicais de autores ou intérpretes brasileiros produzidos no Brasil, bem como aos suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, ainda que acabe por beneficiar os seus artistas ou autores.

A imunidade musical apesar de fazer restrição a nacionalidade dos autores ou intérpretes das obras sejam artistas brasileiros, não são essas pessoas que farão jus a imunidade. Tanto os autores quanto às empresas possivelmente envolvidas no processo de criação da obra permanecem obrigadas pela tributação de cada ente.

Em linhas gerais, poder-se-ia exemplificar da seguinte forma. Uma obra musical produzida no Brasil e aqui comercializada não ensejaria o pagamento dos tributos correspondentes, tais como ICMS (imposto de circulação de mercadorias e serviços) sobre sua circulação e IPI (imposto sobre produtos industrializados). Entretanto, o IPTU, referente ao imóvel da gravadora onde a obra foi produzida, e o IPVA do carro que levou o artista até o local da produção continuarão a incidir normalmente.

Dessa maneira, ao compreender que os objetos da imunidade são essencialmente os fonogramas e videogramas, precisar-se-á definir o que são tais objetos. O fonograma foi inicialmente definido pela Lei n. 4.944/66 como a “a fixação, exclusivamente sonora, em suporte material, dos sons de uma execução ou de outros sons”

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades, toma como base parâmetros que podem levar em consideração as pessoas beneficiadas pela exceção (imunidades subjetivas); os objetos cuja tributação é impedida (imunidades objetivas) ou as duas coisas ao mesmo tempo (imunidades mistas).

4. IMUNIDADE MUSICAL: OFENSA AO REGIME ESPECIAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS – ADIN 5.058/DF

Inicialmente é preciso esclarecer que a Zona Franca de Manaus (ZFM) não foi criada com a Constituição Federal. Em verdade, a sua criação remonta ao ano de 1957 por meio da Lei n. 3.173/57 e alterações realizadas pelo o Decreto Lei n. 288/67, em que houve a concessão de diversos incentivos fiscais¹¹. Os art. 40 e 92 do ADCT mantiveram a ZFM como uma área de comércio com todas suas características e incentivos até o ano de 2023.

Aproximando-se do fim do regime de benefícios e em razão da importância da zona franca para região, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 83/2014, que prorrogou os incentivos fiscais especiais do projeto Zona Franca de Manaus (ZFM) até o ano de 2073. A emenda cria, efetivamente, o artigo 92-A no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal, acrescentando 50 anos ao prazo fixado no dispositivo, segundo o qual a vigência dos benefícios se encerraria em 2023.

A ZFM foi definida por lei como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

A grande questão discutida neste artigo é a compatibilidade entre a imunidade tributária musical e o regime instituído para ZFM. Observa-se que o conteúdo normativo dos art. 40 e 92 do ADCT apenas mantém por determinado período a ZFM, não existindo qualquer garantia de imutabilidade das disposições legais que regiam a matéria no momento da promulgação da Constituição de 1988.

Em verdade, a própria disposição ressalva que lei ordinária federal pode modificar os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

¹¹ Art. 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados. (Vide Decreto-lei nº 340, de 1967)

Dessa maneira, não há que se falar em cláusula pétrea, tampouco de imutabilidade do regime jurídico especial instituído em favor da Zona Franca de Manaus ou limitação do poder constituinte reformador na instituição de uma imunidade tributária.

Ademais, não se pode confundir uma norma de imunidade com a concessão de benefícios fiscais, pois são categorias de exoneração tributária completamente distintas. Outrossim, a norma constante do art. 40 do ADCT, dirige-se ao legislador ordinário, não impedindo o Poder Constituinte Derivado de promover a introdução de emenda que veicule imunidade tributária¹².

Lembre-se que quando ainda da tramitação da emenda constitucional que resultou na instituição da imunidade musical, parlamentares da região amazônica conseguiram adicionar uma emenda ao projeto original para inserir a expressão “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

O objetivo da emenda era evitar que os benefícios fiscais provisórios ratificados na Constituição à zona franca de Manaus perdessem o sentido, visto que a desoneração da indústria fonográfica por meio da imunidade retiraria o atrativo fiscal que fez as indústrias se instalarem na região.

Todavia, logo após a aprovação da Emenda Constitucional n. 75 de 15 de outubro de 2013, o Governador do Estado do Amazonas propôs a ADIn 5.058/DF, tendo por objeto a EC n.75/2013. O governo do Amazonas sustentava que a emenda ensejaria o esvaziamento do modelo de estímulo regional direcionado à Zona Franca de Manaus, maculando o art. 5º, inciso XXXVI¹³ e o art. 150, inciso I¹⁴, da Constituição, bem como os arts. 40¹⁵ e 92¹⁶ do Ato das

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹³ Art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

¹⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁵ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

¹⁶ Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que garantem diferenciação tributária a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus até 2073.

Para o ente federativo, a norma atacada é inconstitucional, pois ao outorgar imunidade aos fonogramas e videogramas, a dita Emenda deferiu um favor fiscal de máxima extensão ao segmento, de modo a desprestigiar o regime diferenciado da ZFM. Além disso, elenca suposta violação ao princípio da segurança jurídica, porque no seu entender, o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias teria assegurado a incorporação do direito à manutenção de seu regime jurídico peculiar ao patrimônio das indústrias instaladas no Polo Industrial de Manaus, de forma imediata, e da população do Estado do Amazonas, de forma mediata.

Após distribuição, os autos foram conclusos ao então Ministro Relator Teori Zavascki, que iniciou a instrução processual. No curso processual, tanto o Congresso Nacional, quanto o Ministério Público Federal e a Advocacia Geral da União se manifestaram contra o pedido da ADIn.

Em resumo, a AGU manifestou-se no sentido de que o conteúdo normativo dos art. 40 e 92 do ADCT apenas mantém por determinado período a ZFM, o que não garante a imutabilidade as disposições legais que regiam a matéria no momento da promulgação da Constituição de 1988. Ao contrário, a própria disposição ressalva que lei ordinária federal pode modificar os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Sendo assim, não há que se falar em cláusula pétrea, tampouco de imutabilidade do regime jurídico especial instituído em favor da Zona Franca de Manaus ou limitação do poder constituinte reformador na instituição de uma imunidade tributária.

Ademais, não se pode confundir uma norma de imunidade com a concessão de benefícios fiscais, pois são categorias de exoneração tributária completamente distintas. Outrossim, a norma constante do art. 40 do ADCT, dirige-se ao legislador ordinário, não impedindo o Poder Constituinte Derivado de promover a introdução de emenda que veicule imunidade tributária¹⁷.

Em 2019, sob relatoria do Min. Alexandre de Moraes, a ADIn referida foi conhecida e julgada improcedente na linha dos argumentos aqui expostos. O relator afasta os argumentos a respeito de suposta violação à cláusula pétrea, demonstrando que as matérias por elas protegidas

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2015.

dizem respeito a um núcleo intangível da Constituição Federal, tendo atenção específica à forma de Estado, à representatividade democrática, à organização dos Poderes do Estado e, sublinhe-se, aos direitos e garantias individuais, que não é caso dos autos, por mais que se perceba a importância da ZFM¹⁸.

5. CONCLUSÕES

Analisados os aspectos anteriores, entende-se que as imunidades são compreendidas como normas de competência que excluem a possibilidade de tributação de pessoas, situações ou bens, delimitando negativamente a competência dos entes tributantes e reduzindo parcialmente e conseqüentemente o seu âmbito de vigência.

Quanto a imunidade musical, especificamente, constatou-se com a análise da tramitação legislativa que o acréscimo da imunidade tributária musical por meio da EC n. 75/2013 nos faz crer que o legislador enunciou como objetivo principal da imunidade a difusão e o acesso à cultura musical brasileira. Vale reconhecer, entretanto, que outras razões circundam os discursos em defesa da imunidade, principalmente na câmara dos deputados, como as defesas feitas com base em argumentos de proteção de mercado e combate à pirataria.

Por seu turno, uma suposta ofensa da imunidade tributária musical inserida pela EC n. 75 ao regime tributário especial concedido à Zona Franca de Manaus não se sustenta. Primeiro, pois os artigos 40 e 92 do ADCT não garantem a imutabilidade das disposições legais regentes da matéria, haja vista que as disposições referidas fazem ressalva que lei ordinária federal pode modificar os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Não bastasse isso, não existe qualquer impedimento a atuação do constituinte derivado reformador, pois tal norma não pode ser considerada cláusula pétrea e conseqüentemente não passível de mudanças.

¹⁸ Trecho do voto do Min. Alexandre de Moraes no julgamento da ADI 5.058/DF. Não há, portanto, subsunção da norma originalmente veiculada pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sucessivamente alterada pelos arts. 92 e 92-A do mesmo ADCT, ao conceito de cláusula pétrea, cujo elenco está estampado pelo art. 60, § 4º e seus incisos, da Constituição Federal. Por mais que se enxergue importância e sensibilidade para previsões voltadas a uma zona fiscalmente privilegiada, como se conforma a Zona Franca de Manaus, nada nela se identifica como diretamente relacionado com o conjunto das cláusulas pétreas. Pretender como intocável, sobretudo a partir de supostos reflexos indiretos, tais como os derivados de previsões que estendem a outros limitação do poder de tributar previsto em norma tributariamente imunizante, é um excesso que não encontra amparo em adequada leitura da mensagem constitucional.

Ademais, não há porque se confundir uma norma de imunidade com a concessão de benefícios fiscais, haja vista que são categorias de exoneração tributária completamente distintas. Enquanto a primeira atua no plano constitucional e faz parte da delimitação do quadro de competências tributárias, a segunda age em plano infraconstitucional e deve respeito as referidas delimitações constitucionais.

6. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ªed. Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2015
- _____. O livro eletrônico é imune. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coord. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003, p.37.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro. In: AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coord). **Imunidade Tributária Recíproca**. Juiz de Fora, Idenc, 2008.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** (tradução: João Baptista Machado). 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes. 2009
- PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: RT, 2001.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Aspectos Controvertidos da Imunidade Recíproca na doutrina e na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: **Revista Pensamento Jurídico**. São Paulo – Vol. 15, Nº 1, jan./abr. 2021
- SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. 1ª ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

WASSERMAN, Rafael. *Notas sobre a Imunidade Musical: Liberdade de Expressão Artística e Cultura Nacional*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 853-854.