

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

LINA RAHAL DO NASCIMENTO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, ALÍNEA “E” DA CONSTITUIÇÃO  
FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE

São Paulo

2023

LINA RAHAL DO NASCIMENTO

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no Curso  
de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Orientador(a): Prof.<sup>a</sup> Fulvia Helena de Gioia

São Paulo

2023

LINA RAHAL DO NASCIMENTO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, ALÍNEA “E” DA CONSTITUIÇÃO  
FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no Curso  
de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprovad(o)a em: \_\_/\_\_/2023

BANCA EXAMINADORA

---

Orientadora(a): Prof.<sup>a</sup> Fulvia Helena de Gioia

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

## AGRADECIMENTOS

Preliminarmente, gostaria de agradecer a Deus, que eu nem sempre entendi, mas sempre senti. Seja em momentos ruins ou em momentos bons, sempre foi a Ele para quem recorri e neste momento não poderia ser diferente.

Aos meus pais, os grandes amores da minha vida, por me apoiarem, incentivarem e acreditarem em mim mesmo quando nem eu mesma acredito. Não tem um dia que eu não agradeça a Deus pelos pais que tenho. Sou eternamente grata por tudo o que fizeram e fazem por mim. A palavra “amor” nunca será o suficiente para definir a dimensão do que sinto. Espero um dia ser metade do que vocês são.

A minha irmã, por ser o meu complemento, o melhor presente que meus pais poderiam ter me dado. Nunca estaremos sozinhas porque sempre teremos uma a outra. Sempre farei o que for possível para que nada nunca lhe falte ou faça mal.

Aos meus avós, por serem o porto seguro de toda a família. Serei eternamente criança na casa da Sito.

A minha tia Najet, por ser meu grande exemplo de mulher forte e independente.

Aos meus tios Hussein e Nagham, por sempre cuidarem de mim como filha, me recebendo em sua casa como se fosse a minha e por sempre me lembrarem da importância da religiosidade.

Aos meus tios Ziad e Juliana, por serem a combinação perfeita de diversão e serem exemplo sobre como aproveitar a vida. Não existe tempo ruim com vocês.

A minha prima Dunia, por ser minha irmã mais velha e por se fazer presente em todas as minhas melhores lembranças, seja na infância, adolescência ou agora na vida adulta.

A minha prima Yasmin, por ter sido minha grande companheira nesses anos de faculdade, acompanhando de perto cada momento.

Aos meus primos Nara, Fetina, Hamud e Tarik, pelas risadas e brincadeiras que me fazem esquecer das preocupações da vida adulta.

Aos meus amigos de faculdade, pelos momentos inesquecíveis que carregarei para sempre no coração. Vocês tornaram esses 5 anos de faculdade mais leves.

Eu sempre soube que vivi um pouco diferente de outros homens. Quando eu era um garoto não vi nenhum caminho antes de mim, simplesmente dei um passo e depois outro. Sempre em frente, sempre para a frente, correndo em direção a algum lugar que eu não sabia onde. E um dia eu virei e olhei para trás e vi que cada passo que eu tinha tomado era uma escolha, ir para a esquerda, ir para a direita, ir em frente ou até não ir. Cada dia, cada homem tem uma escolha entre o certo e o errado, entre o amor e o ódio, e às vezes entre a vida e a morte, e a soma dessas escolhas torna-se sua vida. O dia que eu percebi isso foi o dia que eu me tornei um homem.

(Diana Gabaldon)

# A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, ALÍNEA “E” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE

**Lina Rahal do Nascimento**

**Resumo:** O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo o estudo da Imunidade Tributária presente no artigo 150, VI, alínea “e” da Constituição Federal, bem como o seu reflexo na esfera tributária e social em decorrência da sua aplicabilidade.

**Palavras chaves:** Imunidade Tributária. Imunidade Tributária Musical. Imunidade Tributária Objetiva. EC nº 75/2013. Impostos. Replicação Industrial de Mídias Ópticas de Leitura a Laser. ICMS. ISS. IPI. Repercussão Geral. ARE 1244302 RG/SP. GATT. ALADI.

**Abstract:** This Final Paper aims to study the Tax Immunity present in article 150, VI, paragraph “e” of the Federal Constitution, as well as its impact on the tax and social sphere as a result of its applicability.

**Key words:** Tax Immunity. Music Tax Immunity. Objective Tax Immunity. EC nº 75/2013. Taxes. Industrial Replication of Optical Laser Reading Media. ICMS. ISS. IPI. General Repercussion. ARE 1244302 RG/SP. GATT. ALADI.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Dos Aspectos Gerais da Imunidade Tributária. 2.1. Da Imunidade Tributária e Suas Classificações. 2.2. Da Emenda Constitucional nº 75/2013. 3. Da Imunidade Tributária Musical 3.1. Do Artigo 150, VI, alínea “e” da Constituição Federal 3.2. Dos Suportes Materiais e Dos Arquivos Digitais. 3.3. Do Caráter Objetivo da Imunidade Tributária Musical. 4. Da Aplicabilidade da Imunidade Tributária Musical. 4.1. Da Ressalva à Imunidade Tributária. 4.2. Dos Impostos Afastados. 4.3. Da Questão Internacional. 5. Considerações Finais. 6. Referências

## 1 INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como pretensão o estudo da Imunidade Tributária presente no artigo 150, VI, alínea “e” da Constituição Federal, conhecida como Imunidade Tributária Musical e a sua aplicabilidade.

Para isso, inicialmente será necessário um breve estudo sobre o que é Imunidade Tributária, o que ensejou a criação da Imunidade Tributária Musical por meio da EC nº 75/2013, para assim, então, destrinchar a alínea objeto de estudo, com o intuito de identificar quais são e descobrir o que são os “*suportes materiais ou arquivos digitais*”, e como a imunidade se aplicada à eles.

Além disso, o presente trabalho também tem como foco aprofundar os estudos no que tange o caráter objetivo de tal imunidade tributária, bem como na ressalva presente na alínea a qual é objeto de estudo e nas questões internacionais vinculados a ela, visando entender como tais questões impactam em sua aplicabilidade.

## **2 DOS ASPECTOS GERAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

### **2.1 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS CLASSIFICAÇÕES**

O presente trabalho tem como objeto de estudo a Imunidade Tributária do artigo 150, VI, alínea “e” da Constituição Federal, conhecida como Imunidade Tributária Musical, e a sua aplicabilidade aos arquivos digitais. Entretanto, inicialmente, faz-se necessário elucidar o que é a Imunidade Tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, tem-se que a Constituição Federal confere competência tributária à União, aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal<sup>1</sup>, para legislar sobre tributos. Isto é, “*a competência tributária diz respeito ao poder político de instituir o tributo através de lei*”<sup>2</sup>. É o que se considera como competência legislativa plena, conforme disposto no artigo 6º do Código Tributário Nacional.

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. (...) (g.n.)

---

<sup>1</sup> Artigos 153 e 154 (impostos da União); artigo 155 (impostos dos Estados e Distrito Federal) e artigo 156 (impostos dos Municípios).

<sup>2</sup> Bonfá, Isabela, Fernando e Ricardo de Jesus. Manual de Direito e Processo Tributário. São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 38.

No entanto, é possível observar no artigo acima transcrito que, para que tais entes federativos exerçam a competência tributária a eles atribuída, é necessário que estes respeitem às limitações ao exercício do poder de tributar dispostos no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, segundo Regina Helena Costa, tem-se que a “*repartição de competências tributárias, os princípios e as imunidades tributárias configuram limitações ao poder de tributar.*”<sup>3</sup>

Sobre tanto, explica Robinson Sakiyama Barreirinhas<sup>4</sup>:

Importante salientar que boa parte das imunidades está descrita no art. 150 da CF, no mesmo dispositivo que congrega os mais importantes princípios tributários. Embora imunidade tributária não se confunda com princípio tributário, que estudaremos mais adiante, o certo é que o constituinte tributário reuniu ambos na Seção II de Título VI, denominada Das limitações do poder de tributar. Assim, pelo texto constitucional, a imunidade é uma limitação constitucional do poder de tributar.

Cumprе ressaltar que, por mais que as imunidades e os princípios tributários estejam elencados no mesmo título da Constituição Federal, estes não se confundem. Isso porque, segundo Regina Helena Costa, os princípios jurídicos:

(...) cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.

Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e a abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante.<sup>5</sup>

Dessa forma, tem-se que a imunidade tributária é a dispensa ao pagamento de tributo, podendo ser de qualquer espécie tributária, que diz respeito a determinado caso concreto previamente estipulado na Constituição Federal. Assim, resta claro que, “*as imunidades tributárias demarcam a extensão das regras constitucionais que permitem tributar*”<sup>6</sup>, ao passo que a competência tributária autoriza o exercício da tributação e a imunidade o impede.

---

<sup>3</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 41

<sup>4</sup> Barreirinhas, Robinson Sakiyama. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: MÉTODO, 2009. p. 114

<sup>5</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 41 e 42

<sup>6</sup> Carazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 603



Robinson Sakiyama Barreirinhas explica que<sup>7</sup>:

(...) Nossa definição de imunidade, portanto, toma-as como normas delimitadoras das competências tributárias, como quer a melhor doutrina. Toda regra de imunidade é regra constitucional, não cabendo falar em imunidade que não conste do texto da Constituição Federal.

(...) Assim, sempre que a Constituição Federal afastar da tributação determinadas pessoas ou situações, estaremos diante de uma regra de imunidade (...).

Neste sentido, Regina Helena Costa distingue imunidade de isenção ao estabelecer que é possível que a competência tributária seja exercida nos casos de isenção, entretanto, esta não é pela existência de norma infraconstitucional que exclui a obrigação de pagar tributo em alguns casos específicos. Veja-se:

A imunidade consiste na eliminação, previamente, por ocasião da delimitação dos contornos da competência tributária - e, portanto, em nível constitucional -, de pessoas, bens ou situações do alcance desta. Independente, portanto, do querer legislativo das entidades tributantes.

Por ser regra constitucional, é elaborada para durar por tempo indeterminado; e, uma vez plasmada como cláusula pétrea pelo Poder Constituinte Originário, somente por ele é tangível.

Já na isenção a competência tributária, em princípio, é passível de ser exercida; não o é à vista de regra da mesma hierarquia normativa que vem amputar um ou mais aspectos da hipótese de incidência, impedindo o perfazimento desta e, conseqüentemente, o nascimento do fato jurídico tributário.<sup>8</sup>

A partir da leitura do texto constitucional, é possível observar que a Carta Magna afasta a tributação ao exercício de atividades religiosas, na manutenção das entidades federais, ao acesso à cultura e etc. Isto é, observa-se que a imunidade tributária surge como meio de proteção de valores constitucionalmente considerados relevantes.

Segundo Isabela, Fernando e Ricardo Bonfá “(...) surge a imunidade tributária, como meio de proteção dos direitos fundamentais, para que estes não sejam cerceados por meio da

---

<sup>7</sup> Barreirinhas, Robinson Sakiyama. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: MÉTODO, 2009. p. 113 e 114

<sup>8</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 119

*tributação. (...) A vedação à tributação em relação a tais valores foi a forma encontrada pelo constituinte para protegê-los, bem como incentivar sua difusão.”*<sup>9</sup>

A partir disso, tem-se que a imunidade tributária atinge o grau máximo de rigidez constitucional, tendo em vista esta se enquadrar como cláusula pétrea nos termos do disposto no §4º, IV do artigo 60 da Constituição Federal<sup>10</sup>. Conseqüentemente, “*não pode, deste modo, emenda constitucional reduzir ou invalidar o âmbito eficaz das cláusulas pétreas. (...) A imunidade tributária é, assim, direito não suprimível por emenda constitucional*”.<sup>11</sup>

Ademais, ressalta-se que o Ministro Dias Toffoli, no seu voto no RE nº 385.091/DF, dispõe que:

“(…) A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. Nesse sentido:

‘Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da competência, não apenas para impedir a cobrança de imposto (não se trata de uma simples isenção que seria mera dispensa do crédito de imposto devido CTN, art. 175), mas vedação 'a priori' da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das 'hipóteses negativas de atribuição de competência (...)’”. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p.18).’

Ademais, é pertinente registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que a norma que versa sobre as imunidades tributárias, quando a serviço de um direito fundamental, constitui cláusula pétrea. Vide, a propósito, a ADI nº 939, Relator Ministro Sydney Sanches, dez/93.

Diante do exposto, verifico que as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações descritas e em relação às pessoas que apontam, a tributação não tolha o exercício de direitos constitucionalmente contemplados.(...)” (g.n.)

<sup>9</sup> Bonfá, Isabela, Fernando e Ricardo de Jesus. *Manual de Direito e Processo Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 63.

<sup>10</sup> “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:(...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais.”

<sup>11</sup> Costa, Regina Helena. *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. p. 76

Ainda, faz-se necessário demonstrar que, para a doutrina tradicional, as imunidades tributárias podem ser classificadas em:

- a) objetivas: é aquela que alcança determinado bem ou situação. Recai sobre as coisas. “*É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas*”<sup>12</sup>. Exemplo: artigo 150, VI, alínea ‘d’ e ‘e’ da Constituição Federal. Tal classificação será melhor aprofundada na seção 3.3.
- b) subjetivas: é aquela que alcança determinada pessoa ou entidade. Recai sobre o sujeito. “*São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha*”<sup>13</sup>. Exemplo: artigo 150, VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal.
- c) mistas: é aquela que alcança pessoas pela sua natureza jurídica e em razão dos bens ou situações a que estão relacionadas. Exemplo: artigo 153, §4º, II, da Constituição Federal.

Por todo o exposto, resta demonstrado a natureza jurídica e o conceito de imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, sua relação com a competência tributária dos entes federativos, bem como a sua importância como garantidor de direitos fundamentais e suas classificações. Deste modo, passa-se agora ao estudo da Emenda Constitucional nº 75/2013.

## **2.2 DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013**

Em 2007, surge na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição Federal - PEC nº 98/2007<sup>14</sup> a qual visava acrescentar a alínea ‘e’ ao inciso VI do artigo 150 da Carta Magna para atribuir imunidade tributária às obras musicais ou literomusicais em áudio e vídeo de autores brasileiros ou obras em geral interpretados por artistas brasileiros, bem como

---

<sup>12</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 140

<sup>13</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 139

<sup>14</sup> Na Câmara dos Deputados a PEC recebeu o número 98/2007, enquanto que no Senado Federal a mesma recebeu o número 123/2011.

sobre os suportes materiais e arquivos digitais que as contenham. Tal proposta ficou conhecida como a PEC da Música.

A partir da leitura do texto da PEC nº 98/2007, é possível perceber que esta se funda na justificativa de defesa da cultura nacional e no combate a pirataria. Isso porque, no texto da proposta foram apresentados dados os quais demonstravam uma queda de 49% nas vendas de CDs e DVDs no primeiro bimestre de 2007, em comparação com as vendas realizadas no mesmo período em 2006. No primeiro bimestre de 2006 foram vendidos 49 milhões de reais em CDs e DVDs de artistas brasileiros, ao passo que no mesmo período em 2007 foram vendidos somente 25 milhões de reais.

Além disso, o texto da PEC nº 98/2007 dispõe que, segundo a APDIF - Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos, o Brasil, naquela altura, caiu da sexta posição no ranking mundial de produtores fonográficos para o décimo segundo lugar, estando em primeiro lugar nas perdas causada em razão da pirataria no mercado musical. Ainda, o texto expõe que, entre 1997 e 2004, houve uma queda pela metade de artistas contratados, ocasionando na perda de 40% no número de lançamentos nacionais, juntamente com inúmeros pontos de vendas falidos e empregos que deixaram de existir.<sup>15</sup>

Com isso, tendo em vista que o mercado de música gravada é um dos mercados mais eficientes na exploração da propriedade intelectual no país, Regina Helena Costa preceitua que:

O intuito é incentivar a produção musical de autoria e/ou interpretação brasileiras, por meio de CDs, DVDs e outras mídias, desonerando esses itens da carga tributária de impostos. Como consequência prática imediata, tal exoneração tributária conduzirá a expressiva diminuição de custos no mercado fonográfico, desestimulando a 'pirataria'.<sup>16</sup>

A referida PEC teve tramitação bicameral, tendo sido aprovada em ambas as casas legislativas. Assim, originando a Emenda Constitucional nº 75/2013 que acrescentou ao inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal a alínea 'e' na seguintes estrutura:

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

---

<sup>15</sup> Dados apresentados no texto da PEC nº 98/2007.

<sup>16</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 209

(...) VI - instituir impostos sobre:

(...) e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Diante do exposto, a fim de facilitar o entendimento da imunidade tributária musical e a sua aplicabilidade prática no ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário o estudo detalhado da alínea acima transcrita, o qual será realizado adiante.

### 3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

#### 3.1 DO ARTIGO 150, VI, ALÍNEA “E” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como visto anteriormente, a Emenda Constitucional nº 75/2013, a qual é resultado da chamada “PEC da Música”, acrescentou a alínea ‘e’ ao inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, dando origem à imunidade musical. Veja-se:

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

(...) VI - instituir **impostos** sobre:

(...) e) **fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.**” (g.n)

Inicialmente, a partir da leitura do dispositivo transcrito acima, é possível observar que este veda a instituição e incidência de uma espécie específica de tributo: o imposto. Assim, segundo Eduardo Sabbag<sup>17</sup>:

O propósito do novel comando imunitário é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística de produção de imagem e som), musicais e literomusicais, produzidos no Brasil, sem prejuízo da extensão da imunidade tributária aos

---

<sup>17</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 402

suportes ou arquivos que os contenham. Desse modo, a obra intelectual do artista musical, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação.

Com efeito, faz-se necessário esclarecer que “fonograma é o registro de ondas sonoras - a própria música -, e videofonograma, por sua vez, o registro de imagens e sons, em determinado suporte.”<sup>18</sup> Sobre tanto, cumpre informar que a definição de *fonograma* já se encontra positivada no artigo 5º, XI, da Lei de Direitos Autorais nº 9.610/98.

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...) IX - fonograma - toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual;

Observa-se que a imunidade abarcada no artigo 150, IV, alínea ‘e’ da Constituição Federal, veda a cobrança de impostos sobre os fonogramas e videofonogramas **produzidos no Brasil, que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por 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. Assim, entende-se que estão protegidos os:

- Fonogramas e videofonogramas **produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros;** e
- fonogramas e videofonogramas **produzidos no Brasil contendo obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.**

Isso significa dizer que o legislador constituinte protegeu os fonogramas e videofonogramas, bem como os suportes materiais e arquivos digitais que os contenham, pela imunidade tributária por considerá-los veículos difusores da cultura musical do povo brasileiro. Logo, somente obras de autores brasileiros ou interpretadas por artistas brasileiros, produzidos no Brasil, estão protegidos pela imunidade tributária musical.

Entretanto, há controvérsias quanto a necessidade da obras musicais e/ou literomusicais serem produzidas no Brasil, fato o qual será melhor analisado na seção 4.3. adiante.

---

<sup>18</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 209

Por meio da leitura atenta na alínea ‘e’, IV do artigo 150 da Constituição Federal, é possível perceber que o legislador constituinte estabeleceu uma ressalva à imunidade tributária musical. Isto é, ao final da alínea, estabeleceu-se que pode haver a instituição e incidência de impostos sobre a replicação industrial de mídias ópticas de leitura *a laser*, o que será melhor analisado na seção 4.2. adiante.

Segundo Eduardo Sabbag, a imunidade tributária musical depende do preenchimento de duas condições, sendo elas:

Fonogramas e videofonogramas musicais [(1ª **Condição**) **produzidos no Brasil**] contendo obras musicais ou literomusicais de [(2ª **Condição**) **autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros**] (...)

**1ª Condição:** a obra deve ser produzida no Brasil;

**2ª Condição:** a obra deve ser de autor brasileiro (melodia ou letra) **OU** a obra deve ser interpretada por artista brasileiro.

**CONCLUSÃO:** se a obra musical não for de autor brasileiro (melodia ou letra), para a garantia da imunidade, bastará a interpretação ser feita por um artista brasileiro. E outro detalhe decisivo: se a obra não for produzida no Brasil, cessará imediatamente a cogitação de imunidade.

Aplicando tais parâmetros, teremos a imunidade, presente nas seguintes hipóteses:

1. CD produzido em Curitiba-PR, contendo música brasileira (melodia e letra de artista brasileiro);
2. CD produzido em Curitiba-PR, contendo música brasileira (letra), mas melodia de artista chileno.
3. CD produzido em Curitiba-PR, contendo música chilena (letra) mas melodia de artista brasileiro.
4. CD produzido em Curitiba-PR, contendo música estrangeira (de autoria de Mozart), sendo interpretada por pianista brasileiro.”<sup>19</sup>

Por todo o exposto, resta claro que o legislador constituinte, ao considerar as obras musicais como difusores da cultura brasileira, protegeu os fonogramas e videofonogramas, bem como os suportes materiais e arquivos digitais que os contenham, pela imunidade tributária presente na alínea ‘e’, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, desde que tais obras sejam de artistas brasileiros ou interpretadas por estes, produzidas no Brasil.

Entretanto, conforme o objetivo do presente trabalho, a fim de que seja possível um melhor entendimento da aplicabilidade da imunidade musical, faz-se necessário a

---

<sup>19</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 415

conceituação do que são os suportes materiais e arquivos digitais mencionados na referida alínea, o qual será realizado na seção a seguir.

### 3.2 DOS SUPORTES MATERIAIS E DOS ARQUIVOS DIGITAIS

Como visto anteriormente, a Emenda Constitucional nº 75/2013, acrescentou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, assim, criando a imunidade musical. Veja-se:

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

(...) VI - instituir impostos sobre:

(...) e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

É possível observar que a imunidade presente no artigo 150, IV, alínea ‘e’ da Constituição Federal, veda a cobrança de impostos sobre os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por 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*.

Isso significa dizer que, a integralidade da *obra intelectual* do artista musical fica protegida da tributação. Para Eduardo Sabbag, tal proteção se justifica tendo em vista os fonogramas, videofonogramas e os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham serem difusores da cultura musical brasileira. Veja-se:

Nessa esteira, 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.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 211



Assim, faz-se necessário esclarecer o que são os suportes materiais e arquivos digitais abarcados pela imunidade musical. Dessa forma, Eduardo Sabbag, explica que os suportes materiais são os “(...) DVDs, CDs, Blu-Rays, (...). Da mesma forma, a desoneração alcançará os arquivos digitais, v.g., músicas baixadas pela internet ou por meio de aplicativos de música para celular.”<sup>21</sup>

Aqui, cumpre ressaltar que, os fonogramas e videofonogramas quando disponibilizados na internet ou em aplicativos para celular, tornam-se arquivos digitais. Logo, as plataformas online onde estes fonogramas e videofonogramas estão disponíveis, não são abrangidos pela imunidade tributária musical.

Isso porque, as músicas baixadas pela internet ou por meio de aplicativos de música para celular **não** se confundem com as plataformas online as quais tais músicas se encontram disponíveis, tendo em vista que sobre tais atividades incide o ISS. Isso porque, “a LC 157/2016 alterou o item 1.09 da lista de serviços, para nele incluir, como tributável, a disponibilização de dados sem cessão definitiva (streaming), a envolver serviços como o prestado por plataformas como Netflix, Spotify, Deezer, Apple Music, dentre outras”.<sup>22</sup> Veja-se redação do dispositivo:

**Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**

1 – Serviços de informática e congêneres.

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

No que tange o Serviço de Acesso Condicionado acima mencionado, o artigo 2º, XXIII da Lei 12.485/2011 esclarece a sua natureza. Veja-se:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

---

<sup>21</sup> Idem.

<sup>22</sup> Segundo, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Barueri: Atlas, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883>>. Acesso em: 09 set. 2032. p. 92

(...) XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

Isto é, o Serviço de Acesso Condicionado nada mais é do que TV por assinatura, a qual é regulada pela chamada Lei do SeAC (Lei nº 12.485/2011), logo, não se enquadra nos termos e objetivos do presente trabalho.

Dessa forma, haja vista que as plataformas online que permitem o acesso e *download* de músicas não se confundem com as músicas baixadas pela internet de fato, tem-se que a imunidade musical presente no artigo 150, inciso VI, alínea ‘e’ afeta os impostos relacionados à música, tendo em vista o seu caráter objetivo que será melhor estudado adiante.

### **3.3 DO CARÁTER OBJETIVO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL**

Conforme demonstrado anteriormente, para a doutrina tradicional, as Imunidades Tributárias podem ser classificadas em:

- a) objetivas: é aquela que alcança determinado bem ou situação. Recai sobre as coisas. Exemplo: artigo 150, VI, alínea ‘d’ e ‘e’ da Constituição Federal.
- b) subjetivas: é aquela que alcança determinada pessoa ou entidade. Recai sobre o sujeito. Exemplo: artigo 150, VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal.
- c) mistas: é aquela que alcança pessoas pela sua natureza jurídica e em razão dos bens ou situações a que estão relacionadas. Exemplo: artigo 153, §4º, II, da Constituição Federal.

Para o desenvolvimento do presente trabalho, faz-se necessário melhor elucidar a Imunidade Tributária Objetiva, haja vista esta tratar-se da classificação a qual a Imunidade

Tributária Musical se enquadra. Dessa forma, vejamos a definição de Imunidade Tributária Objetiva dada pela doutrinadora Regina Helena<sup>23</sup>:

As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É a hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d").

Isso significa dizer que, a imunidade tributária objetiva alcança determinado bem ou situação, não se estendendo para as pessoas ou entidades envolvidas. Isto posto, Roque Antonio Carrazza dispõe<sup>24</sup>:

VI- Anotamos, por derradeiro, que a imunidade em foco é objetiva, vale dizer, alcança apenas os impostos diretamente relacionados à música (*lato sensu*) e aos bens a ela afetos. Assim, por exemplo, a comercialização de CDs que contenham obras musicais de autores brasileiros não pode ser tributada nem por meio de ICMS nem de IPI, mas a empresa gravadora terá que suportar o IPTU, o IRPJ, o IPVA etc.

Logo, temos que a Imunidade Tributária Musical presente no artigo 150, inciso VI, alínea 'e' da Constituição Federal possui caráter objetivo, uma vez que abrange apenas os impostos relacionados à música e os suportes que a contém. Assim, Eduardo Sabbag explica que, conseqüentemente, os *"(...) tributos incidentes sobre a gravadora (IPTU, IPVA, taxas, contribuições) continuarão a incidir normalmente, porquanto a norma imunizante é clara ao desonerar apenas as obras musicais e os objetos afetos a ela"*<sup>25</sup>.

Neste sentido, a Imunidade Tributária Musical se assemelha com a imunidade que alcança os livros, jornais, periódicos e os papéis destinados à sua impressão. *Vide* ementa do Acórdão proferido no Recurso Especial nº 330817 / RJ:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos

<sup>23</sup> Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. p. 140

<sup>24</sup> Carazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 709.

<sup>25</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 214

economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “áudio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.” (RE 330817, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017). (g.n.)

Por todo o exposto, tendo em vista todo o estudo sobre que é Imunidade Tributária, bem como acerca da Imunidade Tributária Musical presente no artigo 150, inciso VI, alínea ‘e’ e o seu caráter objetivo, passa-se a analisar adiante a aplicabilidade de tal imunidade.

## 4 DA APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

### 4.1 DA RESSALVA À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

Por meio da leitura atenta na alínea ‘e’, IV do artigo 150 da Constituição Federal, é possível perceber que o legislador constituinte estabeleceu uma ressalva à imunidade tributária musical. Isto é, ao final da alínea, estabeleceu-se que pode haver a instituição e incidência de impostos sobre a replicação industrial de mídias ópticas de leitura *a laser*. *Vide* abaixo:

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

(...) VI - instituir impostos sobre:

(...) e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, **salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.** (g.n.)

Tal replicação diz respeito ao processo industrial de multiplicação da matriz do CD ou DVD em cópias idênticas.<sup>26</sup> A referida ressalva foi incluída no texto da alínea ‘e’, VI do artigo 150 da Constituição Federal, em decorrência da ADI nº 5.058, ajuizada pelo Estado do Amazonas.

Eduardo Sabbag explica que<sup>27</sup>:

Em termos resumidos, o Estado do Amazonas alega a violação ao princípio da legalidade tributária e aduz que a norma desonerativa ocasionará perdas econômicas à região incentivada, desestabilizando um modelo que é

---

<sup>26</sup> Botosso, Carolina. Behar, Eduardo. Artigo. Publicação eletrônica. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/191564/imunidade-tributaria-dos-cds-e-dvds---analise-da-ec-75-13>> Acesso em: 09 set. 2023.

<sup>27</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 411 e 412

responsável, há muito, pela redução de desigualdades regionais e sociais nas terras amazonenses. À guisa de ilustração, cita-se o trecho **ADI n. 5.058**, o qual ilustra o cenário:

Ao conceder a imunidade tributária aos fonogramas e videofonogramas e aos suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, a Emenda acaba por violar princípios e dispositivos que resguardam a Zona Franca de Manaus, causando grave desequilíbrio regional, que constituinte originário pretendeu evitar. Isso porque a ressalva atinente às etapas de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, além de representar um casuismo, não é suficiente para resguardar o Modelo da Zona Franca de Manaus.

Por outro lado, demonstrar-se-á que a EC n. 75/2013 merece, alternativamente, uma interpretação conforme que garanta a primazia da vontade do Constituinte Originário diante das características asseguradas à Zona Franca de Manaus por cláusula pétrea, enquanto perdurar o regime do art. 40 do ADCT, e, portanto, impassíveis de emenda (art. 60, §4, CF/88).

Para o Estado do Amazonas, o novo dispositivo constitucional faz com que o Estado-membro perca a exclusividade nas etapas da produção e distribuição dos CDs/DVDs/BDs no território nacional, competindo-lhe, de modo incentivado, apenas a fase de replicação. Nessa medida, as indústrias do segmento de produção e distribuição dos fonogramas e videofonogramas não precisam mais se instalar na Zona Franca de Manaus para usufruir os benefícios fiscais concedidos naquela região.

Em contrapartida, na Zona Franca de Manaus e nas demais regiões incentivadas, estão instaladas as empresas de replicação da obra musical, e, como a imunidade não afasta a incidência de impostos nessa fase, ainda, remanesce um campo arrecadatório nessa etapa, por mais que sobre eles pese a força exonerativa dos incentivos fiscais.

Dessa forma, tendo em vista que a Zona Franca de Manaus possui benefícios fiscais, os quais visam o incentivo econômico na região e, que muitas indústrias produção e distribuição dos fonogramas e videofonogramas estão instaladas na região, a solução encontrada para sanar o problema foi incluir na alínea “e”, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, ressalva por meio da qual estabeleceu-se que pode haver a instituição e incidência de impostos sobre a replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Entretanto, Carolina Botosso (OAB/SP 234.518) e Eduardo Behar (OAB/SP 183.068)<sup>28</sup> ressaltam que:

Há que se destacar, contudo, que a exclusão da imunidade, ou seja, a tributação destacada nesta frase vincula a replicação industrial a um modus

---

<sup>28</sup> Botosso, Carolina. Behar, Eduardo. Artigo. Publicação eletrônica. Disponível em:<<https://www.migalhas.com.br/depeso/191564/imunidade-tributaria-dos-cds-e-dvds---analise-da-e-c-75-13>> Acesso em 28 out. 2023

operandi específico, qual seja, mídias ópticas de leitura a laser. Vale dizer, portanto, que outras formas de mídias que não as ópticas de leitura a laser, poderão, numa primeira análise, estar abrangidas pela imunidade ou, no mínimo, não estão abarcadas pela tributação. Certamente esse assunto ainda será bastante debatido.

Isto posto, conclui-se que a ressalva presente na alínea “e”, inciso VI do artigo 150 que diz respeito a um *modus operandi* específico, sendo este a replicação óptica de leitura a *laser*. Logo, a Imunidade Tributária Musical somente não será aplicável aos suportes materiais de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, na fase de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, para que não haja prejuízos econômicos na região da Zona Franca de Manaus, a qual possui benefícios fiscais que visam o incentivo econômico na região.

#### 4.2 DOS IMPOSTOS AFASTADOS

Como visto na seção anterior, a Imunidade Tributária Musical trata de imposto, o qual é espécie do gênero tributo, logo, as contribuições e taxas, que tratam-se de outras espécies do gênero tributo, não estão abrangidas pela imunidade e incidirão normalmente.

Dessa forma, conforme analisado anteriormente, imunidade tem caráter objetivo, isto é, abrange apenas os impostos relacionados à música e os suportes que a contém. Conseqüentemente, os tributos que incidem sobre as gravadoras e os artistas se mantêm, no caso o ISS, IR, taxas e contribuições.

Segundo o professor Eduardo Sabbag, *na fase preliminar de produção de CDs, DVDs e BDs (ou Blu-rays discs) – contratação de estúdio, músico, mixagem –, há a normal incidência de dois impostos: o IR e o ISS*<sup>29</sup>. Ressalta ele que, a incidência do IR se justifica ao passo que este onera a pessoa jurídica e, no caso do ISS pois este alcança a prestação de serviço, logo, em ambos os casos, os referidos impostos não atingem diretamente o fonograma ou videofonograma.

---

<sup>29</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 214

Além disso, a incidência do ISS também se justifica tendo em vista os subitens 13.02 e 13.03 da lista anexa à LC nº 116/2003. *Vide* abaixo:

**Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**

(...) 13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

(...) 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

Assim, após a produção musical, ocorre a chamada replicação de mídia, etapa a qual não está abrangida pela Imunidade Tributária Musical tendo em vista a ressalva presente na alínea ‘e’, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Isso significa dizer que, nesta etapa, o IPI incidirá normalmente.

Na fase final, a qual implica a distribuição e comercialização, o professor Eduardo Sabbag explica que<sup>30</sup>:

(...) o CD/DVD/BD, ao deixar a fábrica e seguir para o lojista, não mais provocará a recolha pelo fabricante do ICMS-ST, uma vez prevalecente a imunidade tributária. Aliás, com a norma imunizante vigente, a sistemática da substituição tributária para este bem perde todo o sentido.

Neste sentido, Carolina Botosso (OAB/SP 234.518) e Eduardo Behar (OAB/SP 183.068)<sup>31</sup> explicam que:

(...) o ICMS aplicável na circulação do CD/DVD/Blu-ray que sai da fábrica e vai para o lojista, também será imune.

Isso porque a operação de venda de CDs e DVDs está sujeita, atualmente, à sistemática da substituição tributária, que determina que o imposto é retido

---

<sup>30</sup> Idem.

<sup>31</sup> Botosso, Carolina. Behar, Eduardo. Artigo. Publicação eletrônica. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/191564/imunidade-tributaria-dos-cds-e-dvds---analise-da-ec-75-13>> Acesso em 28 out. 2023



pelo estabelecimento fabricante; ou, em outras palavras, o ICMS devido na fase posterior (venda) já é retido na fonte na fase anterior (fábrica).

Mas, com a imunidade, essa retenção na fonte (substituição tributária - ST) deixará de existir. (...)

Por fim, ressalta-se que os fonogramas e videofonogramas quando disponibilizados na internet ou em aplicativos para celular, tornam-se arquivos digitais. Logo, as músicas compradas/baixadas pela internet ou por meio de aplicativos de música para celular **não** se confundem com as plataformas online as quais tais músicas se encontram disponíveis, tendo em vista que tais plataformas não são abrangidas pela imunidade, assim, há a incidência de ISS, conforme explica Hugo de Brito<sup>32</sup>:

Embora o STF não tivesse, à época, se posicionado ainda sobre o tema, as disposições da Lei Complementar 157/2016, que alteraram a lista de serviços anexa à LC 116/2003, na qual se acham arrolados os serviços passíveis de tributação pelo imposto sobre serviços (ISS), de algum modo reconhecem a imunidade do livro eletrônico. Além de reiterar – dentro de seu papel de dirimir conflitos de competência – que sobre tais atividades incide ISS (e não ICMS), a LC 157/2016 alterou o item 1.09 da lista de serviços, para nele incluir, como tributável, a disponibilização de dados sem cessão definitiva (streaming), a envolver serviços como o prestado por plataformas como Netflix, Spotify, Deezer, Apple Music, dentre outras. Tal disposição poderia, em princípio, alcançar serviços análogos existentes em relação a livros, como o Kindle Unlimited. A redação do dispositivo, porém, faz a ressalva, ao arrolar como tributáveis “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de auto, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos...”. (g.n)

### 4.3 DA QUESTÃO INTERNACIONAL

Como visto anteriormente, o legislador constituinte protegeu os fonogramas e videofonogramas, bem como os suportes materiais e arquivos digitais que os contenham, pela imunidade tributária por considerá-los veículos difusores da cultura musical do povo brasileiro. Logo, somente obras de autores brasileiros ou interpretadas por artistas brasileiros, produzidos no Brasil, estão protegidos pela imunidade tributária musical.

---

<sup>32</sup> Segundo, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Barueri: Atlas, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883>>. Acesso em: 29 out. 2023. p. 92

Entretanto, há controvérsias quanto a necessidade da obras musicais e/ou literomusicais serem produzidas no Brasil. Sobre tanto, Roque Antonio Carazza expõe que<sup>33</sup>:

III - Por outro lado, a nosso ver, a imunidade musical, por força de uma interpretação principiológica - vale dizer, que leve em conta sua *ratio* -, igualmente alcança fonogramas editados em estúdio localizado no exterior. Basta que contenham obras musicais ou literárias de autores brasileiros.

O mesmo raciocínio vale para os videofonogramas feitos no exterior (v.g., um DVD de um *show* musical gravado por brasileiros em Paris).

Também nos parece aceitável a ideia de que fonogramas e videofonogramas de obras artísticas não musicais (recitais, jograis, peças teatrais etc.) são abrangidos pela imunidade. Essa conclusão arrima-se no tópico “e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros”, que logicamente tem um alcance maior do que a dicção “obras musicais ou literomusicais”.

Ainda, sobre tanto, faz-se necessário destacar que, segundo Hugo de Britto, a *disposição, que tem por finalidade clara incentivar a produção nacional de música cinema, talvez incorra em violação ao princípio da igualdade, por se restringir ao que for produzido no Brasil e em torno de artistas brasileiros*<sup>34</sup>.

Neste sentido, Roque Antonio Carazza explica que<sup>35</sup>:

Deveras, esta alínea, ao consagrar medidas protecionistas apenas a produtos nacionais, malfez tratados e acordos internacionais de que o País é signatário (GATT, ALADI, OMC, MERCOSUL etc.) e que, tendo sido por ele ratificados, são de observância obrigatória (cf. art. 98 do CIN). Lembramos que esses diplomas normativos exigem que as operações jurídicas com produtos originários do exterior recebam o mesmo tratamento fiscal dispensado às realizadas com similares nacionais.

Isto é, tal diferenciação trazida pela norma imunizante vai contra tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil, os quais estabelecem a *não discriminação entre o produto nacional e o estrangeiro, no que tange aos tributos incidentes no mercado interno (a diferenciação poderia ser feita, apenas, pelo imposto de importação, se fosse o caso)*<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> Carazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 708.

<sup>34</sup> Segundo, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Barueri: Atlas, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883>>. Acesso em: 28 out. 2023. p. 94

<sup>35</sup> Carazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 709.

<sup>36</sup> Segundo, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Barueri: Atlas, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883>>. Acesso em: 28 out. 2023. p. 94

O artigo III do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT estabelece que:

3.4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto.

Dessa forma, já foi firmado pelo STF a proibição de tratamento desigual no quesito tributário, operações com produtos nacionais e estrangeiros na Súmula 575. *Vide* abaixo:

À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

Tal controvérsia é tão significativa que em 2020 foi reconhecida a Repercussão Geral no ARE 1244302 RG/SP, tendo em vista que no referido caso há a discussão sobre o desembaraço aduaneiro de discos de vinil importados e produzidos na Argentina que contém obras musicais de artistas brasileiros sem o recolhimento de ICMS. *Vide* ementa abaixo:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Imunidade tributária. Fonogramas e videogramas musicais. Importação. Emenda Constitucional nº 75/2013. Repercussão geral reconhecida. Possui repercussão geral a matéria relativa à incidência de norma imunizante na importação de suportes materiais produzidos fora do Brasil que contenham obra musical de artista brasileiro. (ARE 1244302 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 02-04-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 16-04-2020 PUBLIC 17-04-2020). (g.n.)

Entretanto, a Repercussão Geral ainda está pendente de julgamento, fato o qual mantém uma instabilidade jurídica acerca da necessidade das obras musicais ou literomusicais serem produzidas no Brasil ou não.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Constituição Federal 1988 concede relevante destaque e proteção aos chamados direitos fundamentais. Dessa forma, a EC nº 75/2013 se funda na justificativa de proteção de

direitos fundamentais para que estes não tenham o seu acesso dificultado, logo, no caso em tela, tal proteção visa a defesa da cultura nacional e no combate a pirataria

Isso porque, a EC nº 75/2013 criou a Imunidade Tributária Musical presente no artigo 150, IV, alínea ‘e’ da Constituição Federal, o qual veda a cobrança de impostos sobre os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por 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.

Assim, é possível observar que a referida imunidade possui caráter objetivo, uma vez que abrange apenas os impostos relacionados à música e os suportes que a contém. Isso significa dizer que, os tributos incidentes sobre as gravadoras e sobre os artistas que interpretam tais obras se mantêm.

Entretanto, há que se ressaltar a ressalva presente na alínea “e”, inciso VI do artigo 150, a qual diz respeito a um *modus operandi* específico, sendo este a replicação óptica de leitura a *laser*. Logo, a Imunidade Tributária Musical somente não será aplicável aos suportes materiais de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, na fase de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

Tal ressalva foi adicionada ao texto da alínea, tendo em vista a ADI nº 5.058, ajuizada pelo Estado do Amazonas, uma vez que a Zona Franca de Manaus possui benefícios fiscais que visam o incentivo econômico na região e a redação inicial do referido dispositivo faria com que não houvessem mais vantagens econômicas para as fábricas lá se instalarem.

Dessa forma, tem-se que a Imunidade Tributária Musical trata de imposto, conseqüentemente, as contribuições e taxas não estão abrangidas pela imunidade e incidirão normalmente. Assim, é possível observar a existência de três fases: i) a contratação de estúdio, músico, mixagem, produção fonográfica e videofonográfica, momento o qual a incidência de tributos se mantém devido ao caráter objetivo da imunidade, assim, incidindo o IR, ISS e eventuais contribuições e taxas; ii) replicação de mídia em suportes materiais,

momento o qual incidirá o IPI normalmente devido a ressalva presente no texto do dispositivo; e iii) a distribuição e venda, nesta esta o ICMS-ST será imune.

Ainda, ressalta-se que os fonogramas e videofonogramas quando disponibilizados na internet ou em aplicativos para celular, tornam-se arquivos digitais. Logo, as músicas compradas/baixadas pela internet ou por meio de aplicativos de música para celular não se confundem com as plataformas online, tendo em vista que tais plataformas não são abrangidas pela imunidade, assim, o ISS incidirá normalmente.

Por fim, cumpre mencionar que há debate quanto à necessidade das obras de autores brasileiros ou interpretadas por artistas brasileiros serem produzidas no Brasil. Isso porque, tal diferenciação trazida pela norma imunizante vai contra tratados e acordos internacionais firmados pelo Brasil.

Tal controvérsia é tão significativa que foi reconhecida a Repercussão Geral no ARE 1244302 RG/SP. Entretanto, a Repercussão Geral ainda está pendente de julgamento, fato o qual mantém uma instabilidade jurídica acerca da necessidade das obras que a alínea ‘e’, inciso VI do artigo 150 da Constituição trata serem produzidas no Brasil ou não.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 7 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 9610, de 19.10.1998. Brasília, 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: <[BRASIL. Lei n. 12.485, de 12.09.2011. Brasília, 2011. Dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 11.437, de 28 de dezembro de 2006, 5.070, de 7 de julho de 1966, 8.977, de 6 de janeiro de 1995, e 9.472, de 16 de julho de 1997; e dá outras providências. Disponível em: <\[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\\_03/\\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12485.htm\]\(https://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12485.htm\)>. Acesso em 07 out. 2023.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1998/leis/9610.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.610%2C%20DE%2019%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201998.&text=Altera%2C%20atualiza%20e%20consolida%20a,autorais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art.%201%C2%BA%20Esta%20Lei%20regula,os%20que%20lhes%20s%C3%A3o%20conexos.> . Acesso em: 10 set. 2023.</p></div><div data-bbox=)

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31.07.2003. Dispõe sobre Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp116.htm#anexo](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm#anexo)>. Acesso em: 07 out. 2023

Manual de Direito e Processo Tributário / Isabela Bonfá de Jesus, Fernando Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus ; [prefácio Elizabeth Nazar Carazza], – 5. ed. rev. e atual – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2019.

Manual de Direito Tributário / Eduardo Sabbag. - 15 ed. - São Paulo : SaraivaJur, 2023

Curso de direito constitucional tributário / Roque Antonio Carazza - 32. ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 99/2017. - São Paulo ; Malheiros, 2019

Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF / Regina Helena Costa - 3º ed. rev. e atual - São Paulo : Malheiros, 2015.

Manual de direito tributário / Robinson Sakiyama Barreirinhas - 2. ed. rev., atual. e ampl.- Rio de Janeiro : Forense ; São Paulo : MÉTODO, 2009.

Machado Segundo, Hugo de Brito. Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 13. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em:<<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>>. Acesso em: 07 out. 2023.

AMARO, Raquel Lemos. PREDOLIM, Emerson Alvarez. Artigo. Publicação eletrônica. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/191564/imunidade-tributaria-dos-cds-e-dvds---analise-da-ec-75-13>> Acesso em 28 out. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ. Repercussão Geral - Tema: 593. Estado do Rio de Janeiro e Elfes Edição Comércio e Serviços Ltda. Relator: Ministro Dias Toffoli, j. 04 fev. 2010. DJe-040, 30 ago. 2017. Publicado em 31 ago. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo em Recurso Extraordinário n. 1244302. Repercussão Geral - Tema: 1083. Relator: Ministro Presidente Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, j. 02 abr. 2020. DJe-091, de 16 abr. 2020. Publicado em 17 abr. 2020.


BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 385.091/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma, j. 06 ago. 2013. DJe-207, de 18 out. 2013 PUBLIC 19-10-2013.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Lina Rahal do Nascimento  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31931553, período noturno, turma R, tendo realizado o TCC com o título: A Imunidade Tributária do Artigo 150, VI, alínea 'e' da Constituição Federal e a sua Aplicabilidade sob a orientação do(a) Professor(a) Fulvia Helena de Gioia, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 08 de novembro de 2023 .

Documento assinado digitalmente  
 **LINA RAHAL DO NASCIMENTO**  
Data: 08/11/2023 23:19:15-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Assinatura do discente**