Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Magno de Aguiar Maranhão Junior

A infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e *video on demand*

Rio de Janeiro

2021

Magno de Aguiar Maranhão Junior

A infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e *video on demand*

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Estado, Cidadania e Globalização; Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento

Orientador: Prof. Dr. Marcus Abraham

Rio de Janeiro

2021

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

M311 Maranhão Junior, Magno de Aguiar.
A infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e *video on demand* / Magno de Aguiar Maranhão Junior. - 2021.

198 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Abraham.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Hermenêutica - Teses. 3. Isenção tributária - Teses. I. Abraham, Marcus. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

_____ _____

Assinatura Data

Magno de Aguiar Maranhão Junior

A infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e *video on demand*

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Estado, Cidadania e Globalização; Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 13 de agosto de 2021.

Banca Examinadora:

_____

Prof. Dr. Marcus Abraham (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

_____

Prof. Luís Cesar Souza de Queiroz

Faculdade de Direito – UERJ

_____

Prof. Valter de Souza Lobato

Universidade Federal de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2021

DEDICATÓRIA

Os governos são transitórios, mudam ao longo dos anos. A alternância de poder é uma das características essenciais das democracias modernas. Logo, o servidor público brasileiro de carreira, seja ele juiz de Direito ou um técnico de autarquia, trabalha para o povo brasileiro, não para os governos. Aliás, essa é a *ratio* da estabilidade ou vitaliciedade dos cargos públicos. Dessa maneira, o servidor público tem a incumbência de reunir dados de inteligência para melhoria das atividades, permitindo assim que o órgão administrativo ou o poder judiciário possam identificar e apurar eventuais irregularidades em benefício da população. O servidor público jamais deve trabalhar para ocultar irregularidades. Portanto, dedico esse trabalho a todo o servidor público que trabalha para o seu povo, pelo seu povo e por um país melhor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à minha família e à amada Mariana Tonini pela compreensão deste período de afastamento e reclusão. Muito obrigado também ao grande amigo Arthur Gentil Ponte Souza pela parceria e pela confiança nesse momento tão importante.

Agradeço imensamente ao meu orientador, o professor Dr. Marcus Abraham, por todo o suporte e confiança que favoreceram a construção deste trabalho. Espero que esse seja só o começo de uma jornada acadêmica que me permita aprender cada vez mais e permanecer em transformação contínua, em pleno processo de vir-a-ser, na terminologia de Heidegger.

Ao professor Dr. Luís Queiroz pelos debates, indicação de textos e pelas discussões fundamentais para a minha formação jurídica na academia. Ainda que as aulas tenham sido ministradas virtualmente em tempos de pandemia, a forma como o professor conduziu os trabalhos, sempre escutando e estimulando todos os alunos, fez com que parecesse que todos os membros da turma estivessem bem próximos.

Ao professor Dr. Marcus Lívio Gomes, pelos momentos felizes deste mestrado acadêmico. Foi pelo *New Trends in Common Law* que pude conhecer a belíssima cidade de Londres à qual pretendo retornar para outros compromissos acadêmicos e enriquecedores.

Ao professor Dr. Carlos Alexandre, por ter escrito um dos textos que inspirou para a construção deste trabalho, que trata da *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário* publicado na coletânea em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Não posso também deixar de fazer um agradecimento especial ao amigo doutorando Diego Ximenes, que, junto com o professor Carlos Alexandre, completava o nosso trio de degustadores da IPA Londrina.

Por fim, ao amigo Marcos Tavolari, sem o qual essa dissertação não teria sido a mesma. Muito obrigado por todo o apoio na confecção de pedidos pela Lei de Acesso à informação, o que permitiu a obtenção de dados públicos para a realização destes estudos – além das nossas valorosas conversas jurídicas sobre diversos temas aqui descritos.

How did I escape? With difficulty. How did I plan this moment? With pleasure.

Alexandre Dumas

RESUMO

MARANHÃO JUNIOR, M. A. *A infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e video on demand*. 2021. 198 f. Dissertação (Mestrado em Finanças, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

O presente trabalho visa tratar da infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e vídeo por demanda. Desse modo, é realizada a analogia constante na passagem das modalidades de evasão fiscal para as espécies de infração direta e oblíqua das leis e da Constituição pelo agente regulador, ponto nevrálgico de onde se extraem as novas modalidades de evasão fiscal nas novas tecnologias de mídia. Na sequência, são abordados dois estudos de caso que são de conhecimento público e que configuram um verdadeiro drible ou contorno aos dispositivos legais e constitucionais. Frise-se que estes atos normativos infralegais, apesar de ostentarem aparência de legalidade, acabam se equivalendo aos fenômenos da infração regulatória das leis e da Constituição por parte do agente regulador, representando violações tanto de cunho frontal como oblíquo face às disposições da legislação e da Constituição Federal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Condecine. Hermenêutica Filosófica.
Hermenêutica Fenomenológica. Regulação. Vídeo por Demanda.
Isenção Fiscal. Art. 39, X. Evasão Regulatória das leis e da Constituição.

ABSTRACT

MARANHÃO JUNIOR, M. A. *A Infração regulatória na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia no cinema, televisão e video on demand*. 2021. 198 f. Dissertação (Mestrado em Finanças, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

The present work aims to deal with the regulatory infraction in the taxation of Condecine in the new media technologies in cinema, television and video on demand. Thus, an analogy is made consisting in the transition from tax evasion modalities to the types of direct and oblique infraction of laws and the constitution by the regulatory agent, a key point from which the new tax infraction modalities in the new media technologies are extracted. In the sequence, two case studies that are of public knowledge and that constitute a real dribble or contour to the legal and constitutional provisions are approached. It should be noted that these non-legal normative acts, despite showing an appearance of legality, end up being equivalent to the phenomena of regulatory infraction of laws and the Constitution by the regulatory agent, representing violations of both a frontal and oblique nature in relation to the provisions of legislation and Constitution.

Keywords: Tax law. Condecine. Philosophical Hermeneutics.

Phenomenological Hermeneutics. Regulation. Video on Demand. Tax Exemption.

Art. 39, X. Regulatory evasion of laws and the Constitution.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Fórmula da Regra-Matriz de Incidência Tributária..... 40
Figura 2 - Esquema de Infração Regulatória Oblíqua na modalidade de fraude à Constituição..... 81
Figura 3 - Esquema de Infração Regulatória Oblíqua nas modalidades de abuso de direito e desvio de finalidade no Fluxo Cronológico da Aprovação Irregular de Projetos..... 88
Figura 4 - *Looping* Interruptivo/Suspensivo do Prazo legal de 270 dias..... 89
Figura 5 - Janelas de Exibição antes do advento da tecnologia *OTT*..... 102
Figura 6 - Janelas de Exibição do *VoD* após o advento da tecnologia *OTT*..... 104
Figura 7 - Reunião das Janelas de Exibição antes e após o advento da Tecnologia *OTT*..... 107
Figura 8 - Fluxo de Tributação da Condecine Remessa..... 131
Figura 9 - Fluxo da Isenção Fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001..... 136
Figura 10 - Fluxo da Burla à Isenção Fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001..... 141
Figura 11 - Fluxo da Aprovação Irregular de Projetos..... 143
Figura 12 - Fluxo das Contas - Dimensão de Fomento..... 156
Figura 13 - Fluxo do Esquema Simplificado da Operação Irregular..... 167

Quadro 1 - Hipótese de Incidência e Consequência Jurídica..... 38
Quadro 2 - Exemplo de Norma Tributária na Condecine Remessa..... 40
Quadro 3 - Critérios de distinção da Elisão, Evasão e Evasão Oblíqua Fiscal..... 67
Quadro 4 - Planilha com pequena amostragem de valores constantes no ANEXO A..... 69
Quadro 5 - Exemplo de Norma Tributária na Condecine Título..... 98
Quadro 6 - Hipóteses de Infração Regulatória nas Novas Tecnologias de Mídia encontradas nos fatos narrados no Item 4.2..... 163
Quadro 7 - Hipóteses de Infração Regulatória nas Novas Tecnologias de Mídia..... 179

ANEXO A - Listagem com as empresas que optaram pela isenção fiscal do art. 39, X da MP nº 2228-1/2001 e não aplicaram os 3% correspondentes à Condecine Remessa em obras audiovisuais..... 197

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABERT	Associação Brasileira de Rádio e Televisão
ABTA	Associação Brasileira de Televisão por Assinatura
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
Agcom	*Autorità per le garanzie nelle comunicazioni*
AgR	Agravo Regimental
Ag. Rg. RESP	Agravo Regimental e Recurso Especial
Ag. RESP	Agravo em Recurso Especial
AGU	Advocacia Geral da União
AI	Agravo de Instrumento
AM	Amazonas
Anacom	Autoridade Nacional de Comunicações
ANCINE	Agência Nacional do Cinema
Anatel	Agência Nacional de Telecomunicações
Art	Artigo
AVOD	Vídeo por Demanda por publicidade *(advertising video on demand)*
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CC	Código Civil
CD	*Compact Disc*
CDI	Coordenação de Análise de Direitos
CEO	*Chief Executive Officer*
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CGP	Coordenação de Gestão de Processos de Fomento
CGU	Controladoria Geral da União
Condecine	Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
COVID-19	Doença do Coronavirus - 2019 *(corona vírus disease - 2019)*
CP	Código Penal
CPB	Certificado de Produto Brasileiro

CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CRTC	*Canadian Radio-Television and Communications*
CSC	Conselho Superior de Cinema
CRT	Certificado de Registro de Título
CTN	Código Tributário Nacional
DDC	Decisão da Diretoria Colegiada
DVD	*Digital Versatile Disc*
DF	Distrito Federal
DJ	Diário da Justiça
DOU	Diário Oficial da União
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EA	Exposição de Assunto
EC	Emenda Constitucional
ED	Edição
EMERJ	Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro
ERESP	Embargos em Recurso Especial
Ex	Exemplo
FCC	*Federal Communications Commission*
FNC	Fundo Nacional da Cultura
FSA	Fundo Setorial do Audiovisual
FUNCINES	Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional
HC	Habeas Corpus
In	Instrução Normativa
Inq	Inquérito
IP	*Internet Protocol*
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
GT	Grupo de Trabalho
MC	Medida Cautelar
MI	Mandado de Injunção
Min	Ministro
MinC	Ministério da Cultura

MP	Medida Provisória
MPA	*Motion Picture Association*
MPF	Ministério Público Federal
MS	Mandado de Segurança
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
Ofcom	*The Federal Office of Communications*
OTT	*Over the Top*
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PC do B	Partido Comunista do Brasil
PGR	Procuradoria Geral da República
PPV	*Pay-per-view*
PR	Paraná
PRODAV	Programa de Apoio ao Audiovisual Brasileiro
PRODECINE	Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional
PROINFRA	Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infraestrutura do Cinema e do Audiovisual
PT	Partido dos Trabalhadores
RDC	Resolução da Diretoria Colegiada
Rel	Relator
Red	Redação
Resp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
RJ	Rio de Janeiro
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência
SALIC	Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura
SANFOM	Sistema de Aprovação de Projetos de Fomento
SC	Santa Catarina
SEAC	Serviço de Acesso Condicionado
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SINDITELEBRASIL	Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal
SFI	Superintendência de Fiscalização
SP	São Paulo
SRE	Superintendência de Registro

SRF	Secretaria da Receita Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
SVOD	Vídeo por demanda por assinatura *(subscription video on demand)*
TAP BRASIL	Associação dos Programadores de Televisão
TJ	Tribunal de Justiça
Trad	Tradução
TSA	Taxa de Serviços Administrativos
TV	Televisão *(television)*
TVOD	Vídeo por demanda transacional *(transactional video on demand)*
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
VHS	*Video Home System*
VOD	Vídeo por demanda *(video on demand)*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO..... 15

1 **O MODELO DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA HERMENÊUTICA FILOSÓFICA**..... 24

1.1 **A simbiose fundamental entre os enunciados normativos e o caso concreto**..... 28

1.2 **A hipótese e a consequência da norma tributária**..... 35

2 **A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE**..... 41

2.1 **A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine**..... 45

2.2 **O papel da ANCINE e os riscos da teoria da captura**..... 56

3 **A INFRAÇÃO REGULATÓRIA DAS LEIS E DA CONSTITUÇÃO**..... 61

3.1 **Infração regulatória das leis e da Constituição**..... 71

3.2 **Infração regulatória oblíqua por fraude às leis e à Constituição**..... 75

3.3 **Infração regulatória oblíqua por abuso de Direito**..... 80

3.4 **Infração regulatória oblíqua por desvio de finalidade**..... 84

4 **ESTUDOS DE CASO**..... 91

4.1 **Estudo de Caso 1: infração regulatória das leis e da Constituição no video on demand**..... 92

4.1.1 As janelas de exibição da obra cinematográfica ou videofonográfica e o video on demand..... 98

4.1.2 O RE nº 916.809 e os fundamentos jurídicos acerca da inclusão ilegal e inconstitucional de hipóteses de incidência no texto da instrução normativa infralegal..... 108

4.1.3 O “oblívio” acerca do enquadramento jurídico tributário do video on demand na Condecine Remessa..... 121

4.1.4 A inércia injustificável do órgão regulador..... 123

4.2 **Estudo de Caso 2: os “filmes fantasmas” do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 e a infração regulatória das leis e da Constituição Federal**..... 127

4.2.1 A ADI nº 5.282/PR e os fundamentos jurídicos das irregularidades no caso dos “filmes fantasmas” que são objeto de isenção fiscal ilegal..... 144

4.2.2 Esquema hipotético ilustrativo da concessão de isenção fiscal acerca dos três projetos aprovados sob a égide do regulamento anterior com a norma substitutiva já aprovada, mas não publicada..... 162

5 **ANÁLISE CRÍTICA DOS ESTUDOS DE CASO E A IDENTIFICAÇÃO DAS NOVAS MODALIDADES DE INFRAÇÃO REGULATÓRIA DAS LEIS E DA CONSTITUIÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DA CONDECINE NAS NOVAS TECNOLOGIAS DE MÍDIA**..... 170

CONCLUSÃO..... 181

REFERÊNCIAS..... 184

INTRODUÇÃO

We are kings or pawns, a man once said...[1]

Alexandre Dumas

Na obra de Hesíodo (2002) intitulada *Os Trabalhos e os Dias*[2], consta o conhecido mito de Pandora. Reza a história que o titã Prometeu, defensor da humanidade e afamado pela sua inteligência, foi o responsável por pegar o fogo de Zeus e entregá-lo aos mortais. Porém, como vingança, Zeus encarregou Hefesto e Atena de criarem Pandora para ser enviada a seu irmão, Epimeteu.

Ao ser mandada para a Terra, Pandora recebeu, das mãos de Zeus, uma caixa com a recomendação de que a mesma jamais deveria ser aberta. Esta caixa continha várias desgraças do mundo: a guerra, a discórdia, o ódio, a inveja, as doenças do corpo e da alma, bem como a esperança. Pandora não conseguiu resistir à curiosidade e, ao abrir a caixa, acabou libertando todos os males. Arrependida, tornou a fechá-la, mantendo presa a esperança[3]. É com base na esperança que essa dissertação será fundada.

Preambularmente, a respeito dos instrumentos utilizados para a realização da pesquisa, perfaz-se necessário ressaltar que o presente trabalho foi construído a partir de uma profunda investigação com base na jurisprudência, na doutrina, bem como em documentos públicos oriundos de processos regulatórios e de fomento obtidos através de órgãos da administração pública por intermédio da Lei nº. 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação[4], que é um importante instrumento que preconiza o pilar da transparência no estado democrático de direito.

---

[1] "Somos reis ou peões, um homem disse uma vez." Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (01:05:56 min)

[2] HESÍODO. *Os trabalhos e os dias*. Trad. Lafer. M. C. N. São Paulo: Iluminuras, 2002. p.59-61.

[3] Outra leitura do mito de Pandora é traduzir a palavra grega *Elpis* como expectativa ao invés de esperança. Assim, o homem é poupado de ter a expectativa do mal a todo instante, tornando a vida algo suportável apesar dos males. A interpretação de Friedrich Nietzsche em *Humano, demasiado humano* aduz que "Zeus quis que os homens, por mais torturados que fossem pelos outros males, não rejeitassem a vida, mas continuassem a se deixar torturar. Para isso lhes deu a esperança: ela é na verdade o pior dos males, pois prolonga o suplício dos homens." NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. *Humano demasiado humano.* Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p.39.

[4] A Lei nº. 12.527/2011 dispõe em seu art. 3º que a publicidade se estabelece como preceito geral, e o sigilo, como exceção. Trata-se, portanto, de um instrumento pleno de Participação e Controle Social.

Frise-se que o primado da transparência é nuclear para o exercício do controle social da administração pública, nos termos do art. 5º, LXXIII da Constituição Federal[5]. A esse respeito, cumpre trazer à baila a decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello, nos autos do Inquérito 4.831/DF, *in verbis*:

> Os estatutos do poder, em uma República fundada em bases democráticas, não podem privilegiar o mistério nem legitimar o culto ao sigilo: consequente necessidade de este Inquérito transcorrer sob a égide do postulado da publicidade. [...]. Não constitui demasia rememorar, aqui, na linha da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do MI 284/DF, Red. p/ o acórdão Min. CELSO DE MELLO (RTJ 139/712-732), que o novo estatuto político brasileiro – que rejeita o poder que oculta e que não tolera o poder que se oculta – consagrou a publicidade dos atos e das atividades estatais como valor constitucional a ser observado, inscrevendo-a, em face de sua alta significação, na própria declaração de direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados pela Constituição da República aos cidadãos em geral.
> Na realidade, os estatutos do poder, numa República fundada em bases democráticas, não podem privilegiar o mistério, porque a supressão do regime visível de governo – que tem na transparência a condição de legitimidade de seus próprios atos – sempre coincide com os tempos sombrios em que declinam as liberdades e transgridem-se os direitos dos cidadãos. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2020, p. 3 e 4)[6]

No mesmo sentido, destaca-se a antológica frase proferida pela Ministra Cármem Lúcia. Devidamente citada no recente voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowsky nos autos da RCL 43007 AGR / DF, que tratava do compartilhamento de provas da denominada Operação *Spoofing*, ela foi plasmada no voto oriundo na ADI 4815/DF, em defesa da ampla divulgação de informações de interesse público – naquela ação derivada de obras biográfica, literárias ou audiovisuais –, recordando conhecido adágio popular: "Cala boca já morreu...!"[7].

Nessa toada, vale mencionar que, para obtenção dos documentos e dados necessários para a confecção deste trabalho, foram formulados mais de 20 (vinte) pedidos de acesso à informação com base na lei nº. 12.527/2011, foram interpostos mais de 50 (cinquenta) recursos

---

[5] "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência [...]."

[6] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Inq. 4.831/DF, Relator(a): Min. Celso de Mello, decidido em 05/05/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Inq4831decisao5mai.pdf>. Acesso em 10 de agosto de 2020.

[7] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RCL 43007 AGR / DF, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowsky, decidido em 09/02/2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/VotoMinistroRicardoLewandowskiRcl43007AgR1.pdf>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

administrativos, além da impetração de 1 (um) mandado de segurança na Justiça Federal. Sendo certo que um número bastante significativo dessas informações solicitadas já deveria estar disponível para o acesso público, tendo em vista o primado da transparência ativa[8] que deve ser observado pelos órgãos públicos. Esse fato corrobora a necessidade de amadurecimento da sociedade brasileira com o fito de atingir um estágio de maior transparência pública, essencial para a construção de um verdadeiro estado democrático de direito.

Frise-se que a garantia ao exercício do controle social sobre recursos públicos transferidos ao setor privado por meio de gastos indiretos do Estado somado ao interesse maior de prevenção e combate à corrupção, justificam que seja dada a mais lúcida transparência em relação aos benefícios e ajustes fiscais efetivados.

Não é à toa que o professor Ricardo Lobo Torres (2003, p.645) aduz que a legitimidade do estado democrático de direito depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade. O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública.

Assim, a publicidade dada aos valores que deixam de ser arrecadados e são frutos de incentivos fiscais – implicando renúncia fiscal –, é necessária para coibir a má gestão do recurso público e é imprescindível para o controle social sobre a eficiência oriunda desta prática, o que se coaduna com a necessidade de transparência dos valores relacionados.

Nesse sentido, buscou-se que os dados e informações de natureza pública fossem devidamente fornecidos pelos órgãos responsáveis[9]. Registre-se que é inadmissível que

---

[8] Transparência ativa é o princípio que exige de órgãos e entidades públicas a divulgação de informações de interesse geral, independentemente de terem sido solicitadas.

[9] Quando um documento público requerido era ocultado no órgão de origem, eram elaborados Recursos Administrativos com base na Lei de Acesso à Informação e com fundamento no sigilo de dados pessoais e fiscal. Sendo certo que houve um caso em que a ocultação dos documentos (processos administrativos) foi tão flagrante que deu ensejo ao manejo de um *writ of mandamus*, requerendo a entrega imediata dos documentos solicitados pela Lei de Acesso à Informação. Utilizou-se assim, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento ao Mandado de Segurança (MS) 33340, DJe-151, divulgado em 31-07-2015 e publicado em 03-08-2015, o qual trata de sigilo bancário, decidiu favoravelmente ao acesso a dados por parte do Tribunal de Contas da União, asseverando que "o sigilo de informações necessárias para a preservação da intimidade é relativizado quando se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos. Operações financeiras que envolvam recursos públicos não estão abrangidas pelo sigilo bancário a que alude a Lei Complementar nº105/2001, visto que as operações dessa espécie estão submetidas aos princípios da administração pública insculpidos no art. 37 da Constituição Federal." Do julgado supracitado, observa-se o entendimento da Corte Suprema de que há necessária prevalência da transparência nos casos em que figurem recursos públicos, em respeito aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, dispostos no art. 37, da Constituição Federal.

retornemos aos tempos mais sombrios de nossa história nos quais imperava o sigilo em detrimento da publicidade e transparência.

Vale relembrar que no auge da idade média, era a religião que determinava os livros que poderiam ser lidos ou não pelo povo. Naquela época, os livros classificados como hereges eram levados ao fogo e queimados como forma de bloquear o conhecimento da população. Uma alusão a estes "livros proibidos" é brilhantemente encontrada na obra de Umberto Eco (1983) denominada *O nome da Rosa*[10], na qual é relatada a história de um mosteiro beneditino do século XIV em que ocorriam diversas mortes misteriosas. Até que, no desenrolar da história, se descobre que a origem de todo o mistério daquelas mortes ocorria porque as páginas dos livros ditos "proibidos" haviam sido envenenadas pelos monges que controlavam a abadia. Mas, como nos dias de hoje não se pode mais envenenar os escritos, há uma singela tentativa de vedar o acesso à informação por intermédio da imposição de um "sigilo", que obviamente inexiste quando se trata do direito de a sociedade poder auditar as contas públicas, mormente aquelas oriundas de incentivo fiscal.

Ultrapassada a questão acerca dos dados públicos de fomento e relativos à hipótese de incidência tributária que compõem importante parte metodológica deste trabalho, passa-se a uma breve justificativa sobre a escolha epistemológica que serviu como diretriz desta dissertação.

A respeito da teoria do conhecimento aplicada ao pensamento jurídico, podem ser elencadas, resumidamente, as seguintes linhas de pensamento filosófico: racionalismo, empirismo, criticismo e fenomenologia.

O racionalismo[11] afirma, em suma, que o conhecimento verdadeiro só pode derivar da razão humana, haja vista que os dados empíricos são mutáveis e não podem servir de base para a construção sólida do conhecimento. Por outro lado, os empiristas[12], explicando de modo mais rudimentar, afirmam que o conhecimento verdadeiro só pode derivar da experiência, limitando-se ao que pode ser captado do mundo externo, pelos sentidos, sendo geralmente descartadas as verdades reveladas e transcendentes do misticismo, ou apriorísticas e inatas do racionalismo.

---

[10] Eco, Umberto. *O Nome da Rosa.* 3ª ed. Trad. Aurora Bernardini e Homero Freitas de Andrade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1983.

[11] Ver PLATÃO, *República.* Tradução Maria Helena da Rocha Pereira. 9. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbbenkian, 2001. DESCARTES. René. Discurso do Método. Trad. Elza Moreira Marcelina. Brasília. EdUnB. 1989.

[12] Ver ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Torrieri Guimarães. 4.ed. São Paulo: Martin Claret, 2009.

Já o criticismo[13] concilia as duas correntes de pensamento ao afirmar que o conhecimento verdadeiro nasce da razão humana, mas que necessita de comprovação empírica.

Nesse diapasão, cabe mencionar que é usual na ciência jurídica a separação do texto normativo da norma jurídica. Isto porque o texto normativo seria o conjunto de palavras que formam os códigos, as leis, e a norma seria o conteúdo axiológico extraído desse texto. Percebe-se assim a estrutura do postulado kantiano nessa classificação, haja vista que a norma jurídica seria fruto da razão humana e o texto normativo seria o dado empírico que comprova a validade do conhecimento[14].

Por outro lado, a fenomenologia se baseia na máxima de que a existência precede a essência. A dificuldade de entendimento, na área jurídica, dos conceitos da fenomenologia – ou método fenomenológico – deriva dessa dogmática.

Enquanto no criticismo, que é a base teórica da ciência jurídica tradicional, a essência precede a existência, na fenomenologia ocorre o oposto: é a existência que precede a essência, ou seja, primeiro as coisas existem para que depois sejam formulados juízos sobre elas. É como se houvesse uma inversão na famosa frase de René Descartes (1999, p.62) *"cogito, ergo sum"*. Porquanto, ao invés de ser "penso, logo sou"[15], ela poderia ser trocada pela fórmula: "sou, logo penso".

Tipicamente, o conhecimento implica a dicotomia da relação sujeito-objeto, em que o homem, como ser pensante, é algo dentro desse ambiente.

Para Martin Heidegger (2006, p.468)[16], a essência do ser (seu significado) é construída em determinado tempo e lugar. Ou seja, as coisas nascem e morrem, inclusive as ideias. O fenômeno analisado naquele tempo e lugar não é mais o mesmo depois de um certo período ou em outro lugar, e, por isso, o significado também é alterado. No capítulo sobre o conceito de fenômeno, na obra *O Ser e o Tempo*, Martin Heidegger (2006) afirma que o termo "fenômeno"

---

[13] KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura.* São Paulo: Nova Cultura, 1999. (Coleção Os Pensadores), p.53-67.

[14] Neste particular, a comparação que se faz acerca do dado empírico é que o legislador, ao criar as leis, pensa em hipóteses extraídas do mundo concreto, ou seja, do empírico.

[15] Outras traduções livres apontam para a construção "penso, logo existo."
SILVA FILHO, José Carlos Moreira da. *Hermenêutica Filosófica e Direito:* o exemplo privilegiado da boa-fé objetiva no direito contratual. 2ª Ed. Rev. e Ampliada. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006, p. 85.

[16] "A análise da historicidade da presença *[Dasein]* busca mostrar que esse ente não é 'temporal' porque 'se encontra na história, mas ao contrário, que ele só existe e só pode existir historicamente porque, no fundo de seu ser, é temporal. Todavia, a presença deve ser chamada de 'temporal' também no sentido de ser e estar 'no tempo'."
HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Rio de Janeiro: Vozes, 2006, p.468.

significa “mostrar-se” ou aquilo que se revela, de modo que o autor conclui que os fenômenos constituem, pois, a totalidade do que está a luz do dia ou que se pode pôr à luz[17].

Portanto, a hermenêutica aqui é produtiva: constrói-se algo. Isso porque os fenômenos são diferentes – estão em tempo e lugar distintos, e a essência construída (norma jurídica) também se submete ao tempo e ao espaço, já que não possui existência própria “morrendo” junto com o fato. E tal conclusão é correlata ao pensamento de Friedrich Nietzsche (1999)[18], que, por intermédio do método genealógico da moral, conclui que os conceitos e valores tradicionais da moral têm sua razão de existir ou uma maior importância em um momento histórico e um local determinado.

Diante disso, cumpre assinalar que, no Direito, os significados são construídos pelo sujeito (intérprete), e pelo objeto, que por sua vez são definidos por um novo ser, o círculo hermenêutico. Esse novo ser – o círculo hermenêutico – só faz sentido com seus elementos juntos, haja vista que qualquer alteração nesses elementos faz surgir “um outro ser”, ou um outro círculo hermenêutico. O que considera a noção findável de tempo e espaço de Martin Heidegger (2006, p.481)[19].

Na obra *O Contrato Social* de J. J. Rousseau (1999), logo em seu capítulo I, há a afirmação de que “o homem nasce livre, e por toda parte encontra-se a ferros” (ROUSSEAU, 1999, p.53)[20], simbolizando todas as amarras e limitadores da conduta humana dentre as quais, além da ética, moral e religião, também se enquadra a categoria do Direito.

---

[17] “Há até a possibilidade de o ente mostrar-se como aquilo que, em si mesmo, ele não é.” [...] Chamamos de aparecer, parecer e aparência *(Scheinen)* a esse modo de mostrar-se” [...]. “A compreensão posterior de fenômeno depende de uma visão de como ambos os significados de fenômeno (fenômeno como o que se mostra, e fenômeno como aparecer, parecer e aparência) se inter-relacionam em sua estrutura”
HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Rio de Janeiro: Vozes, 2006, p.67-68.

[18] O filósofo mostra que os conceitos e valores tradicionais da moral não são estabelecidos objetivamente, pois têm suas origens em um momento histórico determinado, em uma cultura específica ou servem, tão-somente, a determinados interesses e propósitos que, com o passar dos anos, caem no esquecimento. “Ora, para mim está na palma da mão, primeiramente, que essa teoria procura o foco próprio de surgimento do conceito de ‘bom’ no lugar errado, e ali o põe: o juízo ‘bom’ não provém daqueles a quem foi demonstrada ‘bondade’! Foram antes ‘os bons’, eles próprios, isto é, os nobres, poderosos, mas altamente situados e de altos sentimentos, que sentiram e puseram a si mesmos e a seu próprio fazer como bons, ou seja, de primeira ordem, por oposição a tudo o que é inferior, de sentimentos inferiores, comum e plebeu.”
NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. Obras Incompletas. In: *Os Pensadores*. Trad. Rubens Rodrigues Torres Filho. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p.341).

[19] “O acontecer da história é o acontecer de ser-no-mundo. Em sua essência, historicidade da presença é historicidade de mundo que, baseada na temporalidade *ekstática* e horizontal, pertence à sua temporalização.”
HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Rio de Janeiro: Vozes, 2006, p.481.

[20] ROUSSEAU. Jean-Jacques. Obras Incompletas. In. *Os Pensadores.* Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural. 1999, p. 53.

Assim, percebe-se que a criação de parâmetros e balizas seguras para impingir uma limitação do poder é uma preocupação humana ancestral, de modo que os abusos dos homens que exercem ou exerceram o poder sempre incomodaram as sociedades. E a lei, como dito, é um dos instrumentos escolhidos justamente para coibir esses abusos. É precisamente a respeito desses abusos que este trabalho irá se desenvolver.

Em linhas gerais, o presente estudo tem o objetivo de desvelar a questão da evasão regulatória das leis e da Constituição na tributação das novas tecnologias de mídia.

Pretende-se neste estudo analisar hipóteses nas quais o agente regulador faz uma valoração equivocada ou distorcida de fatos e redige um ato normativo capaz de violar ou burlar uma outra regra contida em um dispositivo legal ou constitucional.

Portanto, assim como o contribuinte possui o dever fundamental de pagar tributos justos e democraticamente instituídos, no exercício do poder de tributar, o Estado também deve se ater aos limites impingidos na Constituição Federal, nas leis e nos atos normativos. Em outros termos: no Estado Democrático Fiscal, caracterizado pela liberdade econômica do indivíduo (TORRES, 2009, p.522) e pela responsabilidade do cidadão solidário, direitos e deveres tributários devem conviver em equilíbrio, em uma relação de implicações recíprocas (CAMPOS, 2019, p.622).

Assim, no cerne da liberdade individual do contribuinte que visa sempre alcançar o melhor resultado econômico possível, o planejamento fiscal como forma de economia tributária somente poderá ser considerado lícito quando não houver fraude, abuso de direito ou desvio de finalidade. Por outro lado, "[...] a mesma lógica que limita a liberdade de ação dos contribuintes pode ser aplicada em face da discricionariedade ou liberdade de conformação do legislador tributário [...]" (CAMPOS, 2019, p.622). E, na sequência, esse mesmo raciocínio se aplica à liberdade de conformação do agente regulador, que é responsável por regular e fomentar as novas tecnologias de mídia dentre os quais se enquadram o cinema, a televisão, os jogos eletrônicos e o vídeo por demanda.

Nesse diapasão, considerando que o agente regulador também realiza uma infração das leis e/ou da Constituição quando pratica fraude, abuso ou desvio do poder regulamentar, fica evidenciado que há uma fuga às limitações e imposições legais e/ou constitucionais sem violar diretamente as normas legais ou constitucionais. A configuração deste *template* revela a possibilidade de se traçar um paralelo com a evasão fiscal, porquanto as práticas têm estrutura e dinâmica similares, eis que, por meio de um comportamento inadequado, realiza-se uma violação direta ou indireta a um determinado dever, proibição ou limitação normativa.

Note-se que o objetivo da analogia não é o de construir mera alteração léxica ou terminológica, mas é o de contribuir no combate efetivo às práticas evasivas de maneira que o discurso ético de enfrentamento ao comportamento malicioso do contribuinte deve ser aplicado também ao agente regulador. É preciso que haja uma tutela reforçada no que diz respeito a exigência de reciprocidade entre os direitos e deveres preconizados no Estado Democrático Fiscal.

No que concerne à sua microestrutura, o texto é composto por uma introdução e outros seis capítulos, seguidos de uma conclusão.

O primeiro capítulo trata do modelo de interpretação do Direito Tributário a partir da hermenêutica filosófica. Desse modo, o texto perpassa pela filosofia de Martin Heidegger e faz uma breve explanação acerca da concepção hermenêutica construtiva utilizada neste trabalho. Em seguida, é feita a distinção entre hipótese e consequência encontradas na norma tributária.

O segundo capítulo ingressa na questão das Contribuições Especiais e das especificidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. Nele, o objetivo é iniciar o diálogo com o leitor em "um lugar comum", com o intuito de introduzi-lo no tema abordado nessa dissertação e trabalhar as características importantes das Contribuições Especiais, tais como a referibilidade indireta e os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva[21], que serão retomados posteriormente, quando o cerne do texto for alcançado.

Na sequência, é tratada a espécie de Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine. Nesta oportunidade, são devidamente explanadas as hipóteses de incidência da Condecine Título e as suas peculiaridades. Em seguida, são expostas as discussões jurisprudenciais no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a Condecine Teles. Doravante, é tratada a questão da Condecine Remessa acrescida das idiossincrasias

---

[21] O princípio da Capacidade Contributiva busca seu fundamento na ideia de Justiça fiscal, com apoio específico no campo da justiça distributiva, tal como preconiza Aristóteles. Além disso, entendemos que a capacidade contributiva também encontra substrato no princípio da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários dessas despesas. Assim, de acordo com esta diretriz, legítimas são as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam.
Para mais informações, ver ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Torrieri Guimarães. 4ª.ed. São Paulo: Martin Claret, 2009; TIPKE, Klaus. "Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário." I In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998, p. 517; e LEHNER, Moris. Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998, p. 151.

inerentes ao mecanismo de isenção fiscal condicionada previsto no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/01.

O terceiro capítulo inicia com a distinção entre as figuras da evasão e elisão fiscal. Isto é feito com o intuito de decodificar os signos simbólicos linguísticos e precisar o discurso. Após isso, é feita a analogia inspirada nos estudos do professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2019) para tratar da infração regulatória das leis e da Constituição Federal que compõem o ponto nevrálgico dessa dissertação.

O quarto capítulo trata dos estudos de caso presentes nesta obra. O primeiro estudo de caso versa sobre a hipótese de infração regulatória por abuso de direito presente no *video on demand – VoD.* Inicialmente, é feita a explanação acerca do fato gerador do tributo que envolve um cotejo entre os arts. 32 e 33 da MP 2.228-1/2001. Logo após, é exposta a problemática que circunda a rubrica “outros mercados” aposta no inciso I, alínea “e” do art. 33 da MP 2.228-1/2001 e que deixa uma brecha para que a ANCINE, por meio da elusão regulatória, “crie” novas hipóteses de incidência do tributo por mecanismo infralegal.

O segundo estudo de caso trata da questão dos projetos fantasmas e da indevida flexibilização do prazo improrrogável de 270 dias para a aplicação dos recursos oriundos do incentivo fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001.

Também é tratada a questão da impossibilidade de existirem "realocações" e "entendimentos excepcionais" permitindo prorrogações sucessivas do prazo de 270 dias, considerando o disposto no art. 38 da MP 2.228-1/01 atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, cuja competência pertence à Secretaria da Receita Federal. Por derradeiro, é feito um quadro sinótico com os enquadramentos de todas as irregularidades e nas hipóteses de infração regulatória das leis e da Constituição Federal para melhor compreensão do tema.

No quinto capítulo é realizada uma análise crítica dos estudos de caso constantes no capítulo anterior.

Finalmente, é feita a conclusão acerca da infração regulatória das leis e da Constituição Federal na tributação da Condecine nas novas tecnologias, seguidas das referências bibliográficas.

1. O MODELO DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA HERMENÊUTICA FILOSÓFICA

> Abbe Faria: In return for your help, I offer something priceless.
> Edmond: My freedom?
> Abbe Faria: No, freedom can be taken away, as you well know. I offer you my knowledge[22].
>
> *Alexandre Dumas*

Segundo Maurizio Ferraris (2004, p.7-8), a derivação comumente atribuída do termo hermenêutica ao deus grego Hermes, é uma reconstrução à *posteriori*. Esclarece o autor que a palavra *"hermenéia"* é que está na base de todas as palavras provenientes da mesma raiz tais como: *ermenèus, hermeneutès, hermèneutiké.* Dessa maneira, não haveria relação linguístico-semântica da palavra "hermenêutica" – além da semelhança fonética – com o deus grego Hermes.

Noutro giro, ao recorrer aos textos de Platão, Jean Grondin (1999, p.53) conclui que a palavra hermenêutica é uma versão latinizada de *hermèneutiké.* Deste modo, a natureza mediadora de *ermenèus* advém de seu entendimento como mediador entre Deus e os homens.

Assim, pelo fato da hermenêutica ser tida como uma espécie de filosofia da interpretação, seu elo com o deus Hermes oriundo da mitologia grega, ainda que à *posteriori,* dá-se em razão do poder de transformar tudo aquilo que ultrapassa a compreensão humana em algo que a inteligência consiga atingir. Hermes é responsável por entregar a "mensagem do destino", e a tarefa de interpretação é justamente esse "extrair algo" de qualquer coisa que traga uma mensagem.

Os gregos atribuíam a Hermes a descoberta da linguagem e da escrita, sendo estas as ferramentas essenciais para a compreensão humana, que as utiliza para chegar ao significado das coisas e para transmiti-los aos outros. Logo, "hermenêutica" sugere o processo de ser

---

[22] Abbe Faria: "em troca da sua ajuda, eu ofereço algo inestimável." Edmond: "Minha liberdade"? Abbe Faria: "Não, a sua liberdade pode ser retirada, como você bem sabe. Eu te ofereço o conhecimento." Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment,* 2002. (00:41:35 min)

tornado compreensível, interpretado, e especialmente enquanto esse método envolve a linguagem, visto ser a linguagem o meio por excelência neste processo.

O professor Ricardo Lobo Torres (2018, p.139) aduz que "a hermenêutica, como ciência do espírito, busca a compreensão dos objetos culturais (lei, texto sagrado, partitura musical, pintura, obra literária, etc.), e nela a interpretação jurídica ocupa lugar paradigmático."

Nesse sentido, a hermenêutica tem como função construir o pensamento do sujeito que se exterioriza em linguagem, mas que encontra como dificuldade em sua tarefa o anteparo, o hiato ou a distância temporal entre a época em que o discurso se deu e a época em que ele é recebido. Essa diferença temporal talvez seja a causa do mal-entendido que se faz presente nas interpretações corriqueiras, gerando assim ruídos interpretativos.

Esse pensamento se coaduna com a célebre frase: "tudo flui *(panta rei)*, nada persiste, nem permanece o mesmo" (HERÁCLITO, 1996, p.110), oriunda da teoria do devir de Heráclito de Éfeso, pois, segundo o filósofo: ninguém se banha duas vezes no mesmo rio. Quando imergimos, águas novas substituem aquelas que nos banharam antes.

Para Immanuel Kant (1999, p.53-67), o conhecimento sobre o mundo surge da combinação entre razão e a experiência sensorial. A razão, sem o empírico só é capaz de construções óbvias; enquanto o fenômeno, sem explicação racional, é vazio. Dessa maneira, o conhecimento é composto de matéria, que são as coisas conforme elas se apresentam diante de nós, e forma, atrelada à racionalidade.

Desse modo, através do criticismo, Immanuel Kant (1999, p.53-67) é quem concilia o pensamento racionalista com a noção empirista, ao afirmar que o conhecimento verdadeiro nasce da razão humana, mas que ele necessita de comprovação empírica.

Por outro lado, na fenomenologia, ocorre o movimento oposto. É a existência que precede a essência (HEIDEGGER, 2006) [23], ou seja, primeiro as coisas existem para depois se formular juízos sobre elas. Para Martin Heidegger (2006), a consciência é uma derivação da existência. Não existimos porque pensamos, mas pensamos porque existimos. Migra-se de uma filosofia da consciência para uma filosofia hermenêutica fenomenológica.

Em termos práticos, é possível tomar como exemplo um caso no qual o legislador observa um fenômeno e, por conseguinte, entende que aquele acontecimento merece ser passível de tributação ou criminalizado. É a partir deste momento que esse fato passa a ser

---

[23] "A fenomenologia é a via de acesso e o modo de comprovação para se determinar o que deve constituir tema da ontologia. *Ontologia* só é possível como *fenomenologia."* (...) "'Atrás' dos fenômenos da fenomenologia não há absolutamente nada."
HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Rio de Janeiro: Vozes, 2006, p.75.

juridicamente relevante. Assim, esta primeira valoração engendrada pelo legislador, quando positiva um texto normativo, voltará a ser utilizada no momento que o fenômeno (fato) tornar a ocorrer no mundo concreto *(ponderação ex ante)*, o que certamente deverá acontecer, inclusive em circunstâncias jamais pensadas por esse legislador e que serão objeto de uma análise ulterior pelo intérprete aplicador do Direto. É justamente a riqueza dos fenômenos que permite a mais variada construção do significado.

É nesta mesma visão que se manifesta Riobaldo, protagonista de Grande Sertão: Veredas, proseando no falar dos gerais: "O senhor... Mire, veja: o mais importante e bonito, do mundo, é isto: que as pessoas não estão sempre iguais, ainda não foram terminadas – mas que elas vão sempre mudando. Afinam ou desafinam." (ROSA, 2006, p.23).

Assim, considerando a atividade construtiva do intérprete para erigir a norma jurídica, são fundamentais as noções de tempo e de lugar. Ou seja, as coisas nascem e morrem, inclusive as ideias. O fenômeno analisado naquele tempo e lugar não é mais o mesmo depois de um certo período ou se observado em outro lugar, e, por isso, o significado também é alterado.

O paradoxo do navio de Teseu[24] narrado pelo pensador grego (PLUTARCO, 2016, p.639), propõe o seguinte: Teseu parte de navio do ponto "A" para o ponto "B". Mas, ao longo de uma viagem de cinquenta anos, vai substituindo cada peça do barco conforme se desgasta, até que todas as peças são trocadas. Indaga-se: o navio que chegou no ponto "B" é o mesmo que saiu do ponto "A"[25]? A resposta há de ser positiva e, ao mesmo tempo, negativa. Basta indagar se você é a mesma pessoa que foi há dez anos atrás.

No Direito, os significados são construídos pelo sujeito (intérprete) em relação ao objeto (o fato que irá ser interpretado), que, por sua vez, é definido pelo círculo hermenêutico.

---

[24] Teseu o personagem da mitologia grega responsável por derrotar o Minotauro em seu labirinto.

[25] Uma outra versão do paradoxo de Teseu é a de que o referido navio foi aquele que levou os Atenienses para confrontar o Minotauro e, por isso, tornou-se uma espécie de monumento. Assim, por ter se tornando um objeto quase que sagrado, causador de boa fortuna, foi sempre mantido em bom estado, substituindo-se as madeiras que iam apodrecendo ao longo do tempo por peças novas. Em um certo dia, um forasteiro pediu que fosse levado até o verdadeiro Navio de Teseu e surgiu a dúvida sobre qual seria o objeto autêntico: o do porto ou os pedaços substituídos e guardados no armazém?
"Now the thirty-oared ship, in which Theseus sailed with the youths, and came back safe, was kept by the Athenians up to the time of Demetrius Phalereus. They constantly removed the decayed part of her timbers, and renewed them with sound wood, so that the ship became an illustration to philosophers of the doctrine of growth and change, as some argued that it remained the same, and others, that it did not remain the same."

PLUTARCH, *Parallel Lives.* Trad. Aubrey Stewart, M.A., Late Fellow of Trinity College, Cambridge, Edição do Kindle. 2016. p. 639.

Pela teoria de Martin Heidegger (2006, p.468), é o caráter histórico do homem que faz com que as pessoas realizem o ciclo vital em determinado tempo e em determinado lugar, assimilando o mundo a sua volta. Neste particular, esse entendimento se apresenta em plena consonância com o pensamento de Nietzsche (1999, p.341) exposto na Genealogia da Moral, obra na qual o filósofo alemão busca compreender os conceitos de acordo com o momento histórico determinado. É uma relação entre sujeito (quem percebe o fenômeno) e objeto (o que é percebido pelo sujeito ou o fato que irá ser interpretado) na qual o sujeito modifica objeto porque lhe atribui um significado e, concomitantemente, o objeto modifica o sujeito porque o objeto altera a subjetividade humana.

A possibilidade de idas e vindas ao texto normativo confrontado à realidade: texto e contexto; princípios, regras e postulados aos fatos; real e ideal; denomina-se espiral hermenêutica. Diz-se espiral tendo em vista a possibilidade de constante mutação ou evolução da interpretação, oferecendo maior grau de certeza e confiabilidade ao resultado ou resultados da tarefa interpretativa. Logo, percebe-se que o círculo hermenêutico, inicialmente formado pelo sujeito e objeto, transforma-se em espiral hermenêutica a partir do dinamismo do direito que possibilita a realização da tarefa contínua de construção e reconstrução das normas[26].

Diante disso, observa-se que uma norma jurídica carece de interpretação não só porque sua formulação linguística não é unívoca[27], ou porque se trata de um conceito jurídico indeterminado, ou de uma cláusula aberta, mas também porque ela deve também ser aplicada ao caso concreto. Nesse sentido, Paulo Bonavides (2000) afirma que:

> Toda concretização constitucional é aperfeiçoadora e criativa. Entender o contrário significa atar-se ao dogma e ao preconceito de perquirir o Direito onde ele já não existe: a vontade subjetiva do legislador ou essa mesma vontade quando se objetiva na lei, tratando-se ainda nesse caso, de uma vontade desatualizada e imobilizada pelo texto da norma. (BONAVIDES, 2000, p.461)

É com base nessa perspectiva que não se pode compreender as normas jurídicas como entes fossilizados. Esse entendimento pode ser danoso ao próprio Direito, haja vista que a

---

[26] Dois autores perceberam que o exercício da interpretação não significa pura e simplesmente realizar a exegese do texto de modo isolado e autônomo para depois extrair um sentido objetivo e aplicá-lo a tais fatos, foram eles: Friedrich Muller (2000), em *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, e Jan Schapp (1985), em *Problemas Fundamentais da Metodologia Jurídica*.

[27] "A necessidade de interpretação de uma lei não pode ser fundamentada com uma inexatidão própria da linguagem utilizada pela lei. Alguém que se serve, na vida cotidiana, da linguagem ordinária é compreendido sem problema."
SCHAPP, Jan *Problemas Fundamentais da Metodologia Jurídica*. Trad. Emílio Stein. Porto Alegre: SAFe, 1985, p.114.

petrificação das interpretações jurídicas acaba impedindo o acompanhamento das transformações sociais[28], em contradição a característica da dinamicidade do Direito, que nas palavras atribuídas Ulpiano, restam lembradas no *Corpus Iuris Civilis: "Ubi homo ibi societas; ubi societas, ibi jus"*. [29]

Sob o prisma metafórico, a visão fossilizada da interpretação jurídica pode ser comparada às diversas formas petrificadas pela Górgona[30] na mitologia grega. Tal como pintado no escudo de Perseu contido na pintura "Medusa" de Caravaggio, disposta na *Galleria degli Uffizi*, em Florença, ao se empedrar as formas, em última análise, pode acabar petrificando a si próprio a partir do olhar do seu reflexo no espelho.

1.1 A simbiose fundamental entre os enunciados normativos e o caso concreto

Conforme asseverado no título anterior, a tarefa de interpretação jurídica é uma atividade construtiva. Ou seja, se constrói um significado pela interpretação dos significantes a partir da interrelação entre o sujeito e o objeto.

Mas é importante salientar que a extração de significados não é obtida somente a partir da leitura de textos legais e de outros escritos. A hermenêutica é uma atividade muito mais rica, complexa e intrigante, que permite a simbiose entre a interpretação do texto da norma jurídica (criação da norma em abstrato) e os fatos do mundo real para a construção de uma solução jurídica para um determinado caso concreto.

Daí a afirmação do saudoso mestre Ricardo Lobo Torres, segundo a qual "a interpretação jurídica não está ligada apenas ao texto, mas também ao problema, pois a

---

[28] Para Herbert Hart, o formalismo e o ceticismo são como Cila e Caribde da teoria do direito (fazendo clara referência aos poderosos monstros da Odisseia de Homero) sendo referenciados como grandes exageros, saudáveis quando um corrige o outro, e a verdade está em algum ponto entre eles.
HART, H. L. A., *O Conceito de Direito*; pós escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz; Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara, São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2009, p. 191.
HOMERO. *Odisséia*. Trad. Carlos Alberto Nunes. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000, p. 210- 211.

[29] O termo em latim *"Ubi societas, ibi jus"* significa que onde há sociedade, existe o direito. Não há a possibilidade de idealizar uma sociedade organizada sem que haja a ideia de direito.
LEVY-BRUHL, Henry. *Sociologia do Direito*. Trad. Antônio de Pádua Danesi, 2.ed. São Paulo: Martins Fontes,1997, p. 23.

[30] Na mitologia grega apenas Medusa era considerada Górgona. As três filhas de Fórcis e Ceto eram: Medusa (Μέδουσα, "a impetuosa"), Esteno (Σθεννώ, "a que oprime") e Euríale (Εὐρυάλη, "a que está ao largo").
BRANDÃO, Junito de Souza. *Mitologia Grega*. Vol. I, Petrópolis/RJ: Vozes, 1986, p.238.

interpretação do texto depende da apreciação de problemas jurídicos concretos" (TORRES, 2018, p.141).

Nesse sentido, Erwin Panofsky (2019) desmembra suas ideias sobre a tarefa interpretativa e a extração de significados em três níveis de compreensão, utilizados na história da arte diante da analogia com a cena do homem cumprimentando na rua, como se verifica a seguir:

> Quando, na rua, um conhecido me cumprimenta tirando o chapéu, o que vejo, de um ponto de vista formal, é apenas a mudança de alguns detalhes dentro da configuração que faz parte do padrão geral de cores, linhas e volumes que constitui o mundo da minha visão. Ao identificar, o que faço automaticamente, essa configuração como um objeto (cavalheiro) e a mudança de detalhe como um acontecimento (tirar o chapéu), ultrapasso os limites da percepção puramente formal e penetro a primeira esfera do tema ou significado. (PANOFSKY, 2019, p.47-48)

Assim, o nível primário, aparente ou natural, denominado pré-iconográfico, é o nível mais básico de entendimento, é uma espécie de camada que consiste na percepção da obra em sua forma mais pura, permitindo a compreensão do "significado fatual" (PANOFSKY, 2019, p.48).

Na sequência, Panofsky (2007) prossegue sua análise afirmando que há uma segunda camada deste primeiro nível de apreensão do significado, chamada por ele de "expressional" Ao explicá-la, o historiador utiliza como exemplo a percepção de como ocorre o gesto, e se mostra atento às nuances psicológicas: "se está de bom ou mau humor, ou se seus sentimentos a meu respeito são de amizade, indiferença ou hostilidade" (PANOFSKY, 2007, p. 47-48).

Considerando que os significados "fatual" e "expressional" são partes da experiência prática e da familiaridade cotidiana do sujeito (intérprete), é certo dizer que eles se enquadram na mesma categoria (pré-iconográfica).

Logo em seguida, Panofsky (2007) aponta um segundo nível de apreensão de significado na cena, de cunho qualitativamente diverso do anterior, visto que se extrai que o ato de tirar o chapéu representa um cumprimento. Essa apreensão de significado que Panofsky (2007) intitula de "convencional" demanda um conhecimento do sujeito (intérprete) acerca da "ação da convenção" (oriunda da tradição histórica), extraindo ainda que esta ação denota um signo de polidez. Este nível secundário ou convencional também é intitulado de iconográfico[31].

---

[31] A esse respeito, Hans Kelsen exemplifica os atos que têm por sentido uma norma que não necessariamente tem cunho jurídico pode ser realizado de diferentes maneiras. "Através de um gesto: assim, com um determinado movimento de mão, o sinaleiro ordena que paremos, com outro, que avancemos. Através de outros símbolos: assim uma luz vermelha significa para o automobilista a ordem de parar, uma luz verde significa que deve

Por último, o terceiro nível de apreensão de significado é percebido apenas pelo "observador experimentado", como afirma Panofsky (2007, p.49). Trata-se de um estágio ao qual se alcança a partir do método iconológico, e cujo substrato está alocado no significado intrínseco ou no seu conteúdo.

Tomando-se, por exemplo, uma pintura da última ceia, no espectro de análise do primeiro nível, o quadro poderia ser percebido somente como uma pintura de treze homens sentados à mesa. Este primeiro nível (pré-iconográfico) é o mais básico para o entendimento da obra. Ele é despojado de qualquer conhecimento ou contexto cultural.

Por conseguinte, o nível secundário ou convencional, também denominado iconográfico, sobe mais um degrau na escala e agrega à equação cultural o conhecimento iconográfico na análise interpretativa. Avançando no exemplo anterior, um observador do Ocidente já entenderia que a pintura daqueles treze homens sentados à mesa representa um retrato da "última ceia".

Finalmente, o significado intrínseco ou de conteúdo (iconologia) leva em conta as histórias pessoal, técnica e cultural para entender uma obra. Nessa perspectiva, a arte não é um incidente isolado, mas o produto de um ambiente histórico. Assim, trabalhando com estas camadas, o historiador de arte coloca-se questões como: por que Jesus Cristo foi importante para o patrono desta obra? Há alguma simbologia entre o vão em forma da letra "V" que se forma entre a figura de Jesus Cristo e Maria Madalena? Diante disto, verifica-se, essencialmente, que esta última camada é uma síntese; é o historiador da arte se perguntando: "o que isto significa"?

A esse respeito, de maneira muito precisa, o professor Ricardo Lobo Torres (2018)[32] afirma que "a interpretação do Direito é uma arte, embora a dimensão artística não elimine os aspectos técnicos e científicos presentes na atividade do intérprete" (TORRES, 2018, p.142).

Nesse diapasão, Hans-Georg Gadamer (2015), aprofundando os estudos sobre a construção de significados, é muito preciso ao fazer uma comparação similar entre o uso da

---

avançar. Através da palavra falada ou escrita: uma ordem pode ser dada no modo gramatical do imperativo, v. g.: Cala-te!"
KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998. p.5.

[32] "O Direito também possui características de arte, aparecendo como *poiesis*, ou *ars inveniendi*, o que vai exigir que a sua interpretação, para alcançar a plena normatividade, se desenvolva de modo artístico e 'astuciuoso', no sentido hegeliano do termo. [...] Como dizia Savigny [...] 'a arte da interpretação, como todas as outras artes, não se ensina com regras."
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.142-143.

obra de arte como paradigma e a incapacidade de se reconstruir significados. Nesta comparação, ele reafirma a atividade criativa da hermenêutica. Veja-se:

> Mesmo o quadro retirado do museu e recolocado na igreja ou edifício reconstruído segundo seu estado antigo não são o que foram: convertem-se em objetos para turistas. Igualmente a atividade hermenêutica que entenda a compreensão como a reconstrução do original não passa de um exercício de transmissão de um sentido morto (GADAMER, 2015, p.234).

De igual forma é o pensamento contido no trecho extraído da obra de Hegel quando trata da impotência de qualquer restauração. Confira-se:

> As obras da musa são agora o que são para nós: belos frutos arrancados da árvore; um destino amável no-los ofereceu, como uma jovem oferece aqueles frutos; não existe a vida real de sua existência, não existe a árvore que os produziu, nem a terra e os elementos que constituem sua substância, nem o clima que constitui sua determinação e nem a mudança das estações que dominavam o processo de seu devir. Assim, junto com as obras daquela arte, o destino não nos dá seu mundo, nem a primavera ou o verão da vida e dos costumes que floresceram e maduraram, mas apenas a lembrança velada daquela realidade (HEGEL apud GADAMER, 2015, p. 235).

Dessa maneira, ainda segundo Hans-Georg Gadamer (2015, p.236), Hegel expressa assim uma verdade categórica ao dizer que a essência do espírito histórico não consiste na restituição do passado, mas na mediação com a vida atual feita pelo pensamento.

De acordo com os estudos semióticos, toda a linguagem apresenta um significado por meio de signos. Portanto, signo é o fenômeno da nossa mente que se relaciona com outro fenômeno. É gênero que compreende as espécies: ícone, índice e símbolo. (i) ícone: é o signo que, de algum modo, retrata o objeto a que se refere, como é o caso da fotografia. (ii) índice: seria o símbolo que apresenta uma ligação física com o objeto que designa. Por exemplo, a fumaça é índice de fogo. (iii) símbolo: é a espécie de signo construída de forma arbitrária (e posteriormente consensual) sem que haja necessariamente qualquer tipo de ligação com o objeto que ele representa, significa (QUEIROZ, 2018, p.11-20).

Frise-se que a importância dos textos de lei é incontestável e imensurável para o Direito. Os textos normativos partem de uma análise prévia do legislador que se deparou com casos concretos e ponderou as hipóteses, consequências, princípios e bens jurídicos para realizar a valoração daquela conduta, a qual possui extrema relevância jurídica. Como já dito, a criação de parâmetros e balizas seguras para implementar uma limitação da liberdade humana é uma preocupação antiga, de modo que os abusos devem ser limitados pelas normas jurídicas de uma

sociedade, de modo que as leis são responsáveis por ditar as regras do jogo, oferecendo a garantia da segurança jurídica para a sociedade.

Diante disso, entende-se que o significado da interpretação jurídica será construído a partir da existência de um objeto, que é o fato a ser interpretado. A partir desse fato, o intérprete internaliza aquilo que ocorreu e faz uma análise interpretativa do compêndio normativo para construir a solução jurídica que irá ser constituída para aquela hipótese específica.

Portanto, exemplificativamente, se ocorre um homicídio no mundo concreto, o jurista irá associar aquele fato à norma prevista no art. 121 do Código Penal brasileiro[33]. Mas deverá,

---

[33] Art. 121 do CP. "Matar alguém:
Pena - reclusão, de seis a vinte anos.
Caso de diminuição de pena
§ 1º Se o agente comete o crime impelido por motivo de relevante valor social ou moral, ou sob o domínio de violenta emoção, logo em seguida a injusta provocação da vítima, o juiz pode reduzir a pena de um sexto a um terço.
Homicídio qualificado
§ 2° Se o homicídio é cometido:
I - mediante paga ou promessa de recompensa, ou por outro motivo torpe;
II - por motivo fútil;
III - com emprego de veneno, fogo, explosivo, asfixia, tortura ou outro meio insidioso ou cruel, ou de que possa resultar perigo comum;
IV - à traição, de emboscada, ou mediante dissimulação ou outro recurso que dificulte ou torne impossível a defesa do ofendido;
V - para assegurar a execução, a ocultação, a impunidade ou vantagem de outro crime:
Pena - reclusão, de doze a trinta anos.
Feminicídio (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
VI - contra a mulher por razões da condição de sexo feminino: (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
VII – contra autoridade ou agente descrito nos arts. 142 e 144 da Constituição Federal, integrantes do sistema prisional e da Força Nacional de Segurança Pública, no exercício da função ou em decorrência dela, ou contra seu cônjuge, companheiro ou parente consanguíneo até terceiro grau, em razão dessa condição: (Incluído pela Lei nº 13.142, de 2015)
VIII - com emprego de arma de fogo de uso restrito ou proibido: (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019) (Vigência)
Pena - reclusão, de doze a trinta anos.
§ 2º-A Considera-se que há razões de condição de sexo feminino quando o crime envolve: (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
I - violência doméstica e familiar; (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
II - menosprezo ou discriminação à condição de mulher. (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
Homicídio culposo
§ 3º Se o homicídio é culposo: (Vide Lei nº 4.611, de 1965)
Pena - detenção, de um a três anos.
Aumento de pena
§ 4º No homicídio culposo, a pena é aumentada de 1/3 (um terço), se o crime resulta de inobservância de regra técnica de profissão, arte ou ofício, ou se o agente deixa de prestar imediato socorro à vítima, não procura diminuir as conseqüências do seu ato, ou foge para evitar prisão em flagrante. Sendo doloso o homicídio, a pena é aumentada de 1/3 (um terço) se o crime é praticado contra pessoa menor de 14 (quatorze) ou maior de 60 (sessenta) anos. (Redação dada pela Lei nº 10.741, de 2003)
§ 5º - Na hipótese de homicídio culposo, o juiz poderá deixar de aplicar a pena, se as conseqüências da infração atingirem o próprio agente de forma tão grave que a sanção penal se torne desnecessária. (Incluído pela Lei nº 6.416, de 24.5.1977)
§ 6º A pena é aumentada de 1/3 (um terço) até a metade se o crime for praticado por milícia privada, sob o pretexto de prestação de serviço de segurança, ou por grupo de extermínio. (Incluído pela Lei nº 12.720, de 2012)

por conseguinte, perquirir se houve emprego de arma de fogo, se houve algum motivo fútil ou torpe, se foi praticado em legítima defesa ou se aquele homicídio ocorreu para assegurar que o agente conseguisse efetuar um roubo.

Perceba que a depender dos fatos concretos ocorridos, a capitulação jurídica pode modificar completamente, saindo de uma situação de homicídio simples para homicídio qualificado por um dos incisos do parágrafo 2º do art. 121 do CP. Em caso de legítima defesa, pode haver a excludente de ilicitude e, caso não haja excesso, não haverá crime (art. 23, inciso II do CP). Em caso de roubo, este pode ser tipificado como hipótese de latrocínio, na forma do inciso II § 3º do art. 157 do CP[34]. Noutro giro, pode acontecer até mesmo uma hipótese de homicídio em concurso material com o roubo ao invés de latrocínio, saindo de uma situação na

---

§ 7º A pena do feminicídio é aumentada de 1/3 (um terço) até a metade se o crime for praticado: (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
I - durante a gestação ou nos 3 (três) meses posteriores ao parto; (Incluído pela Lei nº 13.104, de 2015)
II - contra pessoa menor de 14 (catorze) anos, maior de 60 (sessenta) anos, com deficiência ou portadora de doenças degenerativas que acarretem condição limitante ou de vulnerabilidade física ou mental; (Redação dada pela Lei nº 13.771, de 2018)
III - na presença física ou virtual de descendente ou de ascendente da vítima; (Redação dada pela Lei nº 13.771, de 2018)
IV - em descumprimento das medidas protetivas de urgência previstas nos incisos I, II e III do caput do art. 22 da Lei nº 11.340, de 7 de agosto de 2006. (Incluído pela Lei nº 13.771, de 2018)"

[34] Art. 157 do CP – "Subtrair coisa móvel alheia, para si ou para outrem, mediante grave ameaça ou violência a pessoa, ou depois de havê-la, por qualquer meio, reduzido à impossibilidade de resistência:
Pena - reclusão, de quatro a dez anos, e multa.
§ 1º - Na mesma pena incorre quem, logo depois de subtraída a coisa, emprega violência contra pessoa ou grave ameaça, a fim de assegurar a impunidade do crime ou a detenção da coisa para si ou para terceiro.
§ 2º A pena aumenta-se de 1/3 (um terço) até metade: (Redação dada pela Lei nº 13.654, de 2018)
I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 13.654, de 2018)
II - se há o concurso de duas ou mais pessoas;
III - se a vítima está em serviço de transporte de valores e o agente conhece tal circunstância.
IV - se a subtração for de veículo automotor que venha a ser transportado para outro Estado ou para o exterior; (Incluído pela Lei nº 9.426, de 1996)
V - se o agente mantém a vítima em seu poder, restringindo sua liberdade. (Incluído pela Lei nº 9.426, de 1996)
VI – se a subtração for de substâncias explosivas ou de acessórios que, conjunta ou isoladamente, possibilitem sua fabricação, montagem ou emprego. (Incluído pela Lei nº 13.654, de 2018)
VII - se a violência ou grave ameaça é exercida com emprego de arma branca; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)
§ 2º-A. A pena aumenta-se de 2/3 (dois terços): (Incluído pela Lei nº 13.654, de 2018)
I – se a violência ou ameaça é exercida com emprego de arma de fogo; (Incluído pela Lei nº 13.654, de 2018)
II – se há destruição ou rompimento de obstáculo mediante o emprego de explosivo ou de artefato análogo que cause perigo comum. (Incluído pela Lei nº 13.654, de 2018)
§ 2º-B. Se a violência ou grave ameaça é exercida com emprego de arma de fogo de uso restrito ou proibido, aplica-se em dobro a pena prevista no **caput** deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)
§ 3º Se da violência resulta: (Redação dada pela Lei nº 13.654, de 2018)
I – lesão corporal grave, a pena é de reclusão de 7 (sete) a 18 (dezoito) anos, e multa; (Incluído pela Lei nº 13.654, de 2018)
II – morte, a pena é de reclusão de 20 (vinte) a 30 (trinta) anos, e multa".

qual o bem jurídico tutelado é o patrimônio para a inclusão do bem jurídico da vida humana na capitulação jurídica, a depender da intenção do agente tal como se extrai do caso concreto.

No Direito Tributário, a análise é bastante similar, pois, quando ocorre um fato que se amolda na hipótese tributária, é preciso verificar se ocorreu alguma ação que dá ensejo à isenção fiscal, que modifica a construção da norma jurídica tributária. Ou ainda, é preciso observar se o fato concreto se coaduna com uma espécie não abrangida pelo espectro de incidência do tributo. Ademais, também há que se observar se há algum outro tributo que se amolde melhor ao fato imponível. Veja-se, por exemplo, o caso das operações mistas onde há dúvidas fundadas acerca da aplicação efetiva do imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS ou do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS.

Metaforicamente falando, é como se o jurista possuísse uma caixa de ferramentas (que são os enunciados prescritivos) e se deparasse com diversos objetos a serem construídos, montados, consertados ou criados; pois, por exemplo, não há como o sujeito utilizar uma *Katana*[35] para construir um aparelho novo de televisão ou monitor. Da mesma forma, não se utiliza uma chave de fenda para cortar uma árvore e extrair madeira. Trazendo, ainda, esta analogia para o Direito Processual, não faz o menor sentido requerer a quebra do sigilo fiscal, bancário, telemático e determinar uma medida cautelar de busca e apreensão para investigar um suposto crime contra a honra, diante de tamanha desproporcionalidade das medidas invasivas face a baixa lesividade da conduta, que sequer pode ter sido efetivamente praticado pelo suposto agente.

Todos esses casos apontam o uso da ferramenta equivocada para a solução de determinada questão.

Isto posto, evidencia-se que a tarefa interpretativa pressupõe que haja, inicialmente, a construção de significado a partir do caso concreto o qual, a depender do objeto, o intérprete realiza as escolhas das ferramentas (textos normativos) os quais interpreta e dispõe para construir determinada interpretação jurídica. Sem olvidar que a realização da interpretação dos textos normativos jurídicos que se amoldam ao caso concreto e também demandam a construção de um significado para permitir a construção da solução jurídica ao caso concreto, concretizando o antigo brocardo jurídico *naha mihi factum dabo tibi ius*[36].

---

[35] A *Katana* é uma espada japonesa tradicional que foi usada pelos samurais do Japão antigo e feudal. A *Katana* é caracterizada por sua aparência distintiva: uma lâmina curva, de um único fio com um protetor circular ou esquadrado. Além de um cabo longo para acomodar duas mãos.

[36] Piero Calamandrei ilustra bem o dever dos advogados, que fazem as vezes do primeiro juiz da causa. Veja-se: "Há um momento em que o advogado do cível deve olhar a verdade frente a frente, com o olhar desapaixonado do juiz: é aquele em que, solicitado pelo cliente para o aconselhar sobre a oportunidade de propor uma ação, tem

1.2 **A hipótese e a consequência da norma tributária**

Paulo de Barros Carvalho (2019)[37] define as hipóteses de normas tributárias[38], separando-as em normas primárias e secundárias. Veja-se as palavras do referido autor:

> Na sua completude, as regras do direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária. [...]
> Não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen: norma primária a que prescreve a sanção e secundária a que estipula o dever jurídico a ser cumprido. Fico na linha de pensamento de Lourival Vilanova, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena. As duas entidades que, juntas, formam a norma completa, expressam a mensagem deôntico jurídica na sua integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu descumprimento. Em representação formal: $D\{(p \rightarrow q) \vee [(p.-q) \rightarrow S]\}$. Ambas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada ao caso concreto. Por isso mesmo, empregamos o disjuntor includente ("v"), que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra. (CARVALHO, 2012, p.34)

Nas hipóteses de incidência são apontados os seguintes aspectos[39]: (i) material, que denota o fato em si; (ii) temporal, que determina as circunstâncias temporais que envolvem o fato imponível já materialmente descrito; o (iii) espacial, indicativo das condições de lugar em

---

o dever de examinar imparcialmente, tendo em conta as razões do eventual adversário, se pode fazer com que seja de justiça a obra de parcialidade que lhe é pedida. Desta forma, o advogado que trabalha no cível deve ser o juiz instrutor dos seus clientes e a sua utilidade social é tanto maior quanto maior for o número de sentenças de improcedência que pronunciar no seu gabinete."
CALAMANDREI, Piero. *Eles, os juízes, vistos por nós, os advogados*. 7.ed. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 2000, p.121.

[37] "Lembremos que as qualidades — primárias e secundárias — acompanhando o termo 'norma' não dizem respeito, como alguns autores o afirmam, à cronologia dos eventos, isto é, à ordem temporal em que se dá a positivação desses enunciados. Na mesma linha, não procede a relação dessas normas tomando-a como de causa e efeito, isto é, entendendo a primeira — primária — como o enunciado jurídico que dá o motivo da criação de outra norma — secundária. No falar cotidiano, reflexões como estas poderiam até ser aceitas. Contudo, cientificamente, a situação é outra. Norma primária, regra que estatui direitos e deveres, e norma secundária, aquela que positiva a hipótese sancionatória, guardam entre si tão só a relação de antecedente e consequente [...]"
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.601.

[38] Segundo a concepção tradicional da teoria do conhecimento, a norma jurídica é extraída a partir do texto normativo (objeto), calcada no criticismo kantiano.

[39] Sacha Calmon Navarro Coêlho prefere a adoção da terminologia "aspecto" ao invés de critério para qualificar as facetas da hipótese e consequência da norma jurídico-tributária. Ver COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 379.

que o fato irá ocorrer; e o (iv) pessoal[40], que é essencial para a percepção da capacidade contributiva (ou custo/benefício do grupo)[41], para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento de isenções e de imunidades subjetivas, entre outros.

Além disso, de acordo com o entendimento de Valter Lobato[42], no caso específico das Contribuições, "a ordem constitucional deve estar posta na hipótese de incidência, ou seja, ela somente é permitida de ocorrer no mundo real dos fatos se, e somente se, houver a destinação correta ou a finalidade adequada ao Texto Constitucional."

Dito de outro modo, significa que nas contribuições especiais a finalidade determina que sequer existirá incidência tributária (não ocorrerá a hipótese antecedente) caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizado no plano fático, com a efetiva prestação estatal.

Por outro lado, nas consequências, são apontados outros dois aspectos: (i) aspecto subjetivo[43], que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da realização da hipótese de incidência; e (ii) aspecto quantitativo, que esclarece o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico. São traduzidos na base de cálculo e alíquota.

Ausculte-se a hipótese de incidência (antecedente) e a consequência jurídica inerentes à norma tributária em abstrato, consoante o quadro exposto a seguir.

---

[40] Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o fato jurígeno está sempre ligado a uma pessoa (um "ser", "ter", "estar" ou "fazer"). E muitas vezes os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência.
Ibidem, p. 379.

[41] Para o professor Ricardo Lobo Torres, se aplica o princípio do custo/benefício do grupo às contribuições *(gruppenmässige Äquivalenz).*
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 409.

[42] *Ibid.* p. 187.

[43] "A doutrina, com erronia, costuma chamar de 'aspecto subjetivo' da hipótese de incidência os dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o dever e seus sujeitos, ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não da hipótese da norma de tributação."
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.,* p. 380

Quadro 1 – Hipótese de Incidência e Consequência Jurídica[44]

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	CONSEQUÊNCIA JURÍDICA
Aspecto Material – o fato em si **Aspecto Temporal – condições de tempo** **Aspecto Espacial – condições de lugar** **Aspecto Pessoal – condições e qualificações dos envolvidos com o fato** **Aspecto Finalístico (contribuições)**	**Aspecto Subjetivo – sujeito ativo – credor** **Aspecto Subjetivo – sujeito passivo – devedor** **Aspecto Quantitativo – Alíquota e Base de Cálculo** **Aspecto Qualitativo – Como pagar, quanto pagar e onde pagar**

Fonte: O autor.

Diante de uma leitura detida do quadro, percebe-se a ambiguidade da expressão *fato gerador*[45]. A esse respeito, o professor Ricardo Lobo Torres (2018, p.236) relata que o problema não é uma exclusividade brasileira, pois o termo *fait générateur* em francês, *hecho imponible* em espanhol e *fattispecie* em italiano, compreendem simultaneamente o fato gerador concreto e abstrato. Somente o alemão, pela sua opulência vocabular possui dois termos distintos: *Tatbestand* para se referir a situação genérica e *Tatsache*, que corresponde ao fato concreto.

No mesmo sentido é a posição de José Souto Maior Borges (1969), mas com a utilização de uma nomenclatura distinta. Ausculte-se:

> Analisada sob o prisma de uma estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, *fatispecie, tabestand)* e uma regra ou preceito (regra de conduta). (BORGES, 1969, p.176)

Para Alfredo Augusto Becker (1972), em sua estrutura lógica, toda norma jurídica também se decompõe nessas duas partes: em primeiro lugar, a hipótese de incidência para definir o suporte fático – *fattispecie* ou *Tatbestand*. E, em segundo lugar, quanto à irradiação dos efeitos jurídicos ou consequência, aduzindo que "esta regra de conduta que, juntamente com a hipótese de incidência, integra a estrutura lógica de regra jurídica" (BECKER, 1972, p.27).

O professor Ricardo Lobo Torres (2018, p.235) sustenta que a expressão “fato gerador” deve ser reservada ao antecedente da regra de incidência, isto é, à descrição ou à definição da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, que abrange o objeto, o sujeito e o tempo do fato gerador. Portanto, ela corresponderia ao que os alemães chamam de

[44] Elaboração com base no quadro constante na obra de Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Ibidem*, p. 379.

[45] Comungamos do entendimento de que o fato gerador se subdivide em hipótese de incidência (fato gerador abstrato) e fato imponível (fato gerador concreto).

Tatbestand, de maneira que a regra de incidência contém ainda o consequente, ou seja, a estatuição do dever de pagar o tributo, referida pelos alemães como *Rechtsfolge* (LOBO TORRES, 2018, p.235).

Por outro lado, Coêlho (2009) realiza interessante conclusão não ortodoxa na qual aduz que o que realmente incide ou deixa de incidir é o "mandamento" (consequência) da norma jurídica em abstrato, criando deveres tributários. Sendo certo que, para o autor, a hipótese de incidência apenas "ocorre" no mundo concreto. Veja-se:

> Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo.* Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica. (COÊLHO, 2009, p. 386)

De modo sintético, segundo José Roberto Vieira (1993, p. 60-61), pode se identificar, tanto na hipótese (antecedente) como no mandamento (consequente), um seccionamento da norma jurídica tributária, para perfeita visualização da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, a despeito do entendimento acerca do antecedente da norma tributária "incidir" ou "ocorrer" no mundo concreto, o ponto nevrálgico deste capítulo gira em torno da discussão que pode ser extraída das conclusões do saudoso professor Ricardo Lobo Torres (2018) quando realiza junção do fato gerador e da obrigação tributária numa hipótese concreta, unindo assim o empírico e o racional, denominado pelo referido professor de fato gerador abstrato e fato gerador concreto. Ausculte-se:

> [...] a estrutura silogística do fato gerador e da obrigação tributária admite também a seguinte perspectiva: a premissa maior é constituída pelo fato gerador (antecedente = sujeito, objeto e tempo) e pela respectiva consequência (base de cálculo e alíquota); a premissa menor surge com o fato gerador concreto suscetível de se subsumir no fato gerador abstrato (João da Silva auferiu rendimentos no Rio de Janeiro no ano passado); a conclusão do silogismo consistirá na obrigação de João da Silva pagar o IR correspondente a 27,5% sobre o rendimento de R$ 100.000,00, isto é, R$ 27.500,00. (TORRES, 2018, p.236)

Veja-se o esquema da fenomenologia da incidência no quadro a seguir.

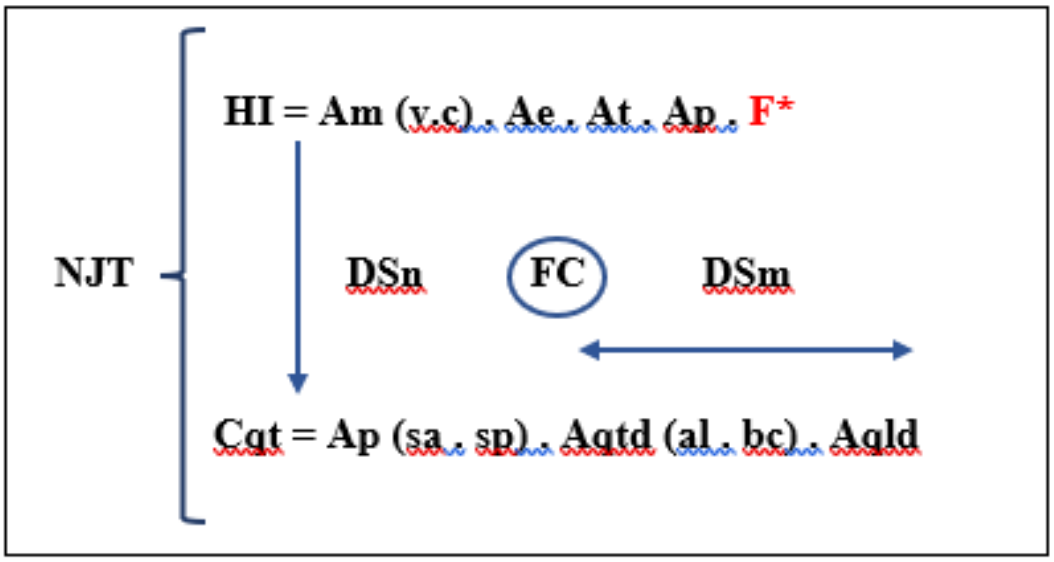
Quadro 2 – Exemplo de Norma Tributária na Condecine Remessa[46]

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	CONSEQUÊNCIA JURÍDICA
É realizada uma remessa ao exterior por uma Programadora Internacional de valores oriundos da exploração de obra audiovisual no Brasil (art. 32, parág. único da MP 2.228-1/01).	**Recolhimento da alíquota de 11% sobre o valor da remessa ao exterior e será destinado ao Fundo Nacional da Cultura - FNC.**
FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA	**FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA**
Uma Programadora Internacional "realiza" uma remessa de valores oriundos da exploração de obra audiovisual no Brasil.	**Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.**

Fonte: O autor

A partir desta explanação e no intuito de formalizar a linguagem, por intermédio da substituição das palavras por símbolos que as representem, pode ser construída a regra-matriz de incidência tributária exposta no seu esquematismo formal e apta para retratar o fenômeno do impacto jurídico tributário. Ausculte-se:

Figura 1 – Fórmula da Regra-Matriz de Incidência Tributária[47]



Fonte: O autor

[46] Inspirada no quadro constante na obra de Sacha Calmon Navarro Coêlho
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p.385.

[47] Inspirado no modelo de regra matriz tributária do professor Paulo de Barros Carvalho.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 430.

Onde:

NJT = Norma Jurídica Tributária

HI = Hipótese de Incidência, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

Am = Aspecto Material (núcleo da descrição fática)

= – Equivalência

V = verbo

. = conectivo

C = complemento

Ap = Aspecto Pessoal

Ae = Aspecto espacial da hipótese — condicionante de lugar

At = Aspecto temporal da hipótese — condicionante de tempo

Cqt = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo

Ap = Aspecto pessoal do consequente, sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor

Sp = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor

Aqtd = critério quantitativo da obrigação tributária — indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

al = alíquota — fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

bc = base de cálculo — grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

DSn = dever-ser neutro — conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado — operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor

FC = Fato Concreto

*F = finalidade (aplicável às Contribuições)

2. A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Life is a storm, my young friend. You will
bask in the sunlight one moment, be shattered
on the rocks the next. What makes you a man
is what you do when that storm comes[48].

Alexandre Dumas

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) encontra abrigo no art. 149, §2º, I, II e III da Constituição Federal de 1988. Ela possui o escopo predominantemente extrafiscal e obedece às concepções esculpidas na ordem econômica e financeira do Estado, consoante o disposto no art. 170 da CRFB/88.

Nesse sentido, o art. 149 da Constituição Federal de 1988[49] discrimina as seguintes espécies de Contribuições Especiais admitidas no ordenamento jurídico brasileiro, a saber: (i) Contribuições Sociais; (ii) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico; e (iii) Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

No tocante às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, que compõem parte fundamental deste trabalho acadêmico, cumpre registrar que estas são espécies de

---

[48] "A vida é uma tempestade, meu jovem amigo. Você vai se aquecer à luz do sol em um momento, e no próximo será estilhaçado nas rochas. O que o torna um homem é o que você faz quando a tempestade se aproxima." Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (01:37:25 min)

[49] Art. 149 da CRFB/1988. "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.
§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
III - poderão ter alíquotas:
a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.
§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.
§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."

Contribuições Especiais, as quais, consoante definição de Mauro Lopes (2010), "[...] são tributos caracterizados por serem cobrados para o atingimento de finalidades específicas, definidas na Constituição" (LOPES, 2010, p.37).

Nessa toada, por serem contribuições de caráter eminentemente contraprestacional e que, dada a natureza, têm função extrafiscal, elas destinam-se a cobrar de determinados grupos que se beneficiam direta ou indiretamente da atividade estatal indivisível (entre os integrantes do grupo), relativas à intervenção (regulação e fomento) na respectiva área econômica de seu interesse. Trata-se, portanto, de um instrumento de atuação do Estado para solucionar problemas ou questões concorrenciais, estimular o desenvolvimento ou superar dificuldades de determinado setor da economia nacional que se expressa nas hipóteses previstas no art. 174 da CRFB/1988 (ABRAHAM, 2018, p.406).

De acordo com o entendimento do professor Ricardo Lobo Torres (2018, p.395), a contribuição é um *tertium genus* de tributo que se situa entre o imposto e a taxa, de modo que a Contribuição Especial se diferencia das figuras do imposto e da taxa em razão de sua referibilidade indireta[50] a uma atividade estatal indivisível.

Assim, as Contribuições Especiais não podem ser confundidas com a taxa, pois conforme arremata Eduardo Sabbag (2019),

> havendo referibilidade direta entre a atividade estatal e o sujeito passivo, ter-se-á a taxa; se a referibilidade for indireta, sendo desenvolvida para o atendimento do interesse geral, porém deflagrando um benefício a uma pessoa ou um grupo de pessoas, ter-se-á a contribuição. (SABBAG, 2019, p. 589)[51]

Por conseguinte, também é correto afirmar que o respectivo tributo não se confunde com os impostos, tendo em vista que o produto da arrecadação das contribuições possui vinculação específica, diferentemente dos impostos que são tributos cuja finalidade do montante arrecadado é desvinculada.

---

[50] Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que: “relembrando a teoria jurídica dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, na hipótese das contribuições interventivas, por sua vez, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes da exação e aqueles que dela se beneficiam [...]. A hipótese de incidência implica sempre, inarredavelmente, uma atuação estatal voltada aos pagantes do tributo. Ou seja: a intervenção estatal deve, necessariamente, beneficiar os contribuintes da exação de modo direto” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p.114.

[51] A este respeito, o professor Luís Cesar Souza de Queiroz cita como exemplo a taxa de polícia como uma hipótese em que pode ser observada uma referibilidade indireta da taxa. Razão pela qual o referido critério seria insuficiente para diferençar da Contribuição. (Observação realizada na defesa desta dissertação de mestrado em 13 de agosto de 2021).

À despeito do disposto no enunciado prescritivo constante no art. 4º, II, do CTN, a partir do voto do Ministro Carlos Velloso exarado no julgamento da ADI 2.925[52], possível é depreender o entendimento no sentido de que este dispositivo apenas se aplica aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, indicados no art. 145 da CRFB/88. Contudo, quanto às contribuições que não as de melhoria, segundo o ministro relator: "a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação".

Noutro giro, segundo o professor Luís Cesar Souza de Queiroz (2009, p.646), nenhum desses critérios antecessores resolve a questão diferenciação da Contribuição para as demais espécies tributárias, de maneira que a hipótese da norma tributária, denominada pelo autor como antecedente, deve conter a descrição: (i) de um fato do qual participa o sujeito beneficiário ou a descrição de fato que realiza o sujeito beneficiário – fato revelador de riqueza do sujeito beneficiário; (ii) da existência de um texto legal que identifique qual é a situação estatal específica a ser realizada (destinação legal) consoante com a destinação constitucionalmente informada; (iii) da necessidade de a totalidade do valor arrecadado com a contribuição especial ser a fonte de custeio da atuação estatal (aspecto causal)[53].

Portanto, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, que são espécies do gênero "Contribuições Especiais", tem por escopo, como o próprio nome indica, o custeio de atividades representativas da função estatal no domínio econômico[54].

---

[52] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2.925, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005.

[53] O item (iii), que aborda os requisitos essenciais mencionados no estudo do professor Luís Cesar Souza de Queiroz, possui desdobramentos com relação ao eventual descumprimento do critério finalístico da destinação constitucionalmente prevista, tal como ocorre na Desvinculação das Receitas da União – DRU, haja vista que "a União, à medida que estabelece uma desvinculação (parcial ou total) do produto de arrecadação de contribuições especiais, revela que esses valores outrora arrecadados (ou que venham a ser arrecadados) não são necessários para servir de fonte de custeio das ações públicas." Dessa maneira, conclui o ilustre professor: "Se assim ocorre, o contribuinte quando pagou a contribuição especial nos termos legalmente previstos, incorrera em erro, pois supunha (ante a presunção relativa então existente) que a quantia paga era integralmente necessária para o custeio de certa ação estatal. Ora, se a própria União revela que tal quantia é desnecessária para esse fim específico, o contribuinte passa a ter direito a repetir (parcial ou totalmente) o que indevidamente pagou, bem como, enquanto essa finalidade persistir, a não mais ficar obrigado a pagar qualquer valor a título de tal contribuição especial".
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual.* Macedo Alberto [*et al.*] São Paulo: Noeses, 6v. 2009, p.666.

[54] Esse mesmo entendimento pode ser corroborado por ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018; e LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. 2.ed. Niterói: Editora Impetus, 2010, p.39.

Cumpre mencionar que o Supremo Tribunal Federal assentou, por diversas ocasiões, tais como no RE 389.016-AgR/SC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence e RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, a constitucionalidade da CIDE, haja vista que essa modalidade de exação representa um instrumento de intervenção estatal na atividade econômica.

Frise-se, ainda, que predomina na jurisprudência o entendimento de que as CIDEs são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, e que esse não será necessariamente beneficiado de forma direta com a intervenção estatal[55]. É por esse motivo que a doutrina atribui às Contribuições Especiais e, especificamente à CIDE, a característica da referibilidade indireta ou pela ausência de referibilidade direta[56], haja vista os próprios princípios da solidariedade e capacidade contributiva[57], os quais se aplicam à CIDE.

Nesse sentido, com nítida atuação interventiva, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE têm um viés regulatório que pode ocorrer de duas maneiras, conforme leciona Marcus Abraham (2018):

> (...) a) CIDE-destinação, cuja atuação ocorre por meio de aplicação financeira na respectiva área desejada; b) CIDE-incidência, que intervém através da própria tributação. Nesta linha, a destinação de sua arrecadação irá proporcionar meios materiais para realizar a intervenção pretendida e, por consequência, atingirá positivamente as empresas públicas ou privadas daquele determinado setor. Já sua arrecadação irá trazer, pela própria incidência e respectiva carga tributária, um desincentivo para determinada conduta não desejada. (ABRAHAM, 2018, p.406)

---

[55] Nesse sentido: RE 451.915-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 1º.12.2006; RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 27.2.2004; AI 650.194-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Dje 28.8.2009; AI 604.712-AgR. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Dje 19.6.2009.

[56] Outros autores e magistrados aduzem que à CIDE falta justamente a referibilidade, porquanto as finalidades não são diretamente referidas ao sujeito passivo, e este não necessariamente será beneficiado com a atuação estatal nem a ela dá causa. Este entendimento está esposado no ERESP 724.789/RS (1ª Seção. rel. Min. Eliana Calmon, j. em 09/05/2007). Aqui adota-se o entendimento de que, apesar de não haver uma referibilidade direta, há sim uma referibilidade indireta, porquanto não obstante obedecerem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, as CIDES refletem políticas econômicas de governo para o desenvolvimento de um setor da economia determinado.

[57] O princípio da Capacidade Contributiva também pode ser entendido como instrumento da justiça distributiva, tal como vislumbrado por Aristóteles, quando estudado sob o prisma dos encargos tributários destinados a cada contribuinte segundo a sua capacidade econômica para contribuir. Segundo Ricardo Lobo Torres, o princípio determina: "que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira."
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.91.
Ainda segundo o professor Ricardo Lobo Torres, as contribuições se subordinam ao que ele denomina de princípio do "custo/benefício do grupo" *(gruppenmässige Äquivalenz)* em vez da capacidade contributiva.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.409 / p.90-96.

Assim, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico são classificadas como contribuições de caráter eminentemente contraprestacional e dotado de função extrafiscal, dada a sua natureza, cujo objetivo é desestimular práticas prejudiciais ao mercado, fomentando assim o seu ulterior desenvolvimento, com fulcro no disposto no art. 174 da CRFB/1988 (MARANHÃO JUNIOR, 2019)[58].

Nesse esteio de raciocínio, a hipótese de incidência da CIDE deve guardar relação de pertinência com a intervenção pretendida e realizada, tal como ocorre no caso da CIDE-Petróleo (Lei nº. 10.336/2001) que incide sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados (MARANHÃO JUNIOR, 2019). Ela também deve guardar relação de pertinência com a própria Condecine, criada pela Medida Provisória nº. 2.228-1/01, que é a espécie de CIDE que faz parte do objeto primordial deste trabalho e será um pouco mais detalhada no capítulo seguinte.

Com efeito, também cabe destacar a distinção entre a norma de uma Contribuição Especial e a norma constitucional que estabelece os requisitos para a produção da norma de uma Contribuição Especial. A primeira é uma norma de conduta ou comportamento; a segunda é uma norma de produção normativa (norma de competência), ou seja, aquela que para ser válida precisa ser produzida em consonância com os requisitos estabelecidos por esta (QUEIROZ, 2009, p.637).

2.1 A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine

A Condecine é um tributo da espécie de Contribuição de Intervenção no domínio Econômico (CIDE), que possui características regulatórias e de fomento de uma determinada atividade econômica visando o seu desenvolvimento e o estímulo do mercado.

No que tange a sua hipótese de incidência, dispõe o art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/01, que a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine terá por fato gerador: (i) a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (ii) a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva

[58] No mesmo sentido, ver ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p.406.

ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória; (iii) a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional; e (iv) a Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. Confira-se:

> Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:
> I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional. (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> Parágrafo único. A Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

Nesse sentido, a doutrina classifica as "Condecines" em três categorias distintas para facilitar a sua compreensão e estudo. Em primeiro lugar, a Condecine Título seria aquela cujo fato gerador está alocado nos incisos I e III do art. 32 da MP 2.228-1/01, englobando assim tanto as obras não publicitárias, como as publicitárias; em segundo lugar, a Condecine Teles, que está esposada no inciso II; e, por fim, a Condecine Remessa, prescrita no mesmo dispositivo legal topograficamente logo abaixo, em seu parágrafo único.

Inicialmente, no tocante à Condecine Título, cumpre esclarecer que há uma particularidade fundamental a respeito da sua forma de redação aposta na MP 2.228-1/2001, haja vista que a sua hipótese de incidência não se esgota no teor do art. 32 da referida MP.

Quando o art. 33 da MP 2.228-1/2001 trata dos segmentos de mercado aos quais a Condecine será devida, este dispositivo acaba descrevendo não somente o elemento quantitativo tributário, mas ele acaba também se referindo ao próprio fato gerador do tributo (hipótese de incidência e fato imponível) [59]. Desse modo, caso haja a ocorrência de qualquer um dos verbos positivados nos incisos do art. 32 da MP 2.228-1/01, na ocasião em que os mesmos não estejam inseridos em quaisquer dos segmentos de mercado descritos no art. 33 da MP 2.228-1/01[60], o tributo não incidirá sobre eles.

Esse conceito é muito relevante para entender as questões inerentes à tributação implementada no *video on demand – VoD,* constante no estudo de caso 1 descrito no capítulo 4. Conforme se verá adiante, esta tributação foi inserida por meio de espécies normativas infralegais, o que denota sua inconstitucionalidade.

Dito de outro modo, caso a hipótese de incidência venha a se configurar no mundo concreto e se transforme em fato imponível, mas não ocorra em quaisquer segmentos de mercado assinalados no art. 33 da MP 2.228-1/2001, será flagrante a hipótese de não incidência tributária[61]. Por esta razão, o art. 33 da MP 2.228-1/2001 não pode deixar de ser considerado também como fato gerador para ser entendido meramente como elemento quantitativo tributário desta espécie tributária.

Em outras palavras, o "segmento de mercado" contido no art. 33 da MP 2.228-1/2001 também diz respeito ao "fato em si", que é o elemento material do tributo que consta na hipótese (antecedente) e não somente na consequência para fins de apuração do *quantum debeatur*.

Dessa maneira, entende-se aqui que a Condecine Título é dotada de fato gerador positivado em dois dispositivos legais, tendo em vista a necessidade de realizar um cotejo entre

---

[59] Adota-se aqui o entendimento de que o fato gerador é o cotejo entre a hipótese de incidência e o fato imponível. No mesmo sentido ver ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 258 – 260) e MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.131. Segue também esse entendimento o professor Ricardo Lobo Torres, mas utilizando os termos "fato gerador abstrato" para hipótese de incidência e "fato gerador concreto" para fato imponível, conforme mencionado anteriormente.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.235.

[60] Nesse mesmo sentido tem-se MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. Ancine Extrapola Poder Regulamentar ao Tributar Publicidade na Internet. *Revista CONJUR*. Publicado em 24/08/2017. Disponível em:<https://www.conjur.com.br/2017-ago-24/magno-junior-tributacao-publicidade-internet-Ancine>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

[61] Segundo o professor Luís Cesar Souza de Queiroz, é pouco esclarecedor dizer que não há incidência de norma tributária. Falar isso significa simplesmente firmar que não há o fenômeno da incidência tributária ou que há um "não-fenômeno, um "não acontecimento." Portanto, o que se quer dizer aqui, mais precisamente, é que não ocorreu o fato descrito no antecedente da norma tributária (hipótese).
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p.67.

os arts. 32 e 33 da MP 2.228-1/01 para aferição da efetiva incidência do tributo, amoldando a hipótese de incidência ao caso concreto mediante a verificação do segmento de mercado em que ocorreu o fato imponível tributário. Confira-se:

> Art. 33. A Condecine será devida para cada segmento de mercado, por: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011)
> I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado:
> a) salas de exibição;
> b) vídeo doméstico, em qualquer suporte;
> c) serviço de radiodifusão de sons e imagens;
> d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura;
> e) outros mercados, conforme anexo.
> II - título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento dos mercados previstos nas alíneas "a" a "e" do inciso I a que se destinar; (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> III - prestadores dos serviços constantes do Anexo I desta Medida Provisória, a que se refere o inciso II do art. 32 desta Medida Provisória. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> § 1º A Condecine corresponderá aos valores das tabelas constantes do Anexo I a esta Medida Provisória.
> § 2º Na hipótese do parágrafo único do art. 32, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.
> § 3º A Condecine será devida: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> I - uma única vez a cada 5 (cinco) anos, para as obras a que se refere o inciso I do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> II - a cada 12 (doze) meses, para cada segmento de mercado em que a obra seja efetivamente veiculada, para as obras a que se refere o inciso II do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> III - a cada ano, para os serviços a que se refere o inciso III do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> § 4º Na ocorrência de modalidades de serviços qualificadas na forma do inciso II do art. 32 não presentes no Anexo I desta Medida Provisória, será devida pela prestadora a Contribuição referente ao item "a" do Anexo I, até que lei fixe seu valor. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

Seguindo adiante, a Condecine Teles, estabelecida pela Lei 12.485/2011, de maneira sucinta, é devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações que prestam serviços que se utilizem de meios que possam distribuir conteúdos audiovisuais. A contribuição deverá ser recolhida anualmente até o dia 31 de março, e, para os serviços licenciados, até o dia 31 de dezembro do ano anterior.

Essa modalidade de Condecine vem gerando diversas discussões judiciais, dentre as quais está a Medida Cautelar na Reclamação 39.923/DF, que advém de um Mandado de Segurança (MS) impetrado pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL), cujo objetivo é o reconhecimento da inconstitucionalidade da modalidade específica tributária da Condecine Teles.

O pedido havia sido liminarmente acolhido pelo Juízo de origem e mantido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o que deu ensejo ao pedido de Suspensão de Segurança nº 5.116, o qual foi deferida a medida cautelar, para a suspensão dessa decisão anterior, até o trânsito em julgado do aludido *mandamus.*

Explicando o caso, interposto recurso, os autos aguardavam julgamento na Corte regional, até que sobreveio uma decisão acolhendo o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da cobrança de Condecine que se referia ao ano base 2019, com vencimento no dia 31 de março de 2020. Naquela oportunidade, entendeu a Desembargadora relatora, em suma, que, em razão dos impactos danosos que a pandemia do COVID-19 tem acarretado às economias global e local, seria razoável suspender-se a exigibilidade da cobrança desse crédito tributário[62].

Após isso, o STF decidiu pela suspensão dos efeitos dessa decisão supracitada que havia deferido o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da cobrança de Condecine (referente ao ano base 2019) pelas empresas filiadas ao sindicato autor da impetração, proferida nos autos do processo nº 1000562-50.2016.4.01.3400, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

O STF ainda não adentrou no mérito da questão. Contudo, as principais linhas de argumentação desta demanda serão pontuadas a seguir.

Em primeiro lugar, é alegada a ausência de referibilidade da Condecine Teles. Nesse sentido, o sindicato aduz que a Constituição, ao estabelecer as contribuições de intervenção de domínio econômico impõe que haja um benefício específico para quem paga o tributo ou, pelo menos, que haja uma relação clara entre o objetivo da contribuição e as atividades ou interesses de quem paga. Segundo as teles, nenhuma destas relações existe, pois a Condecine abastece um outro setor econômico, que é o da indústria cinematográfica, "tendo, portanto, seu objetivo ligado à educação e à cultura".

Todavia, conquanto não haja a referibilidade direta do tributo, é inegável a existência da referibilidade indireta das teles que atuam no segmento de TV por assinatura, as quais poderiam se beneficiar indiretamente da produção audiovisual nacional. Isso sem deixar de lado que o fomento à atividade cinematográfica e videofonográfica compreende a gama de

[62] Medida Cautelar na Reclamação 39.923/DF, Relator(a): Min. Dias Toffoli, decidido em 13/04/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RCL39923.pdf> Acesso em: 12 de maio de 2020.

conteúdos que são necessários para a condução dos modelos de negócios engendrados pelas empresas de telecomunicações.

Ademais, no julgamento do EREsp nº 770.451, cuja relatoria do acórdão foi do Ministro Castro Meira, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça assentou, resumidamente, que: i) a referibilidade direta não é elemento constitutivo da CIDE, pois elas são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não é necessariamente beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade), sendo esse traço justamente o que as distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas; e ii) as CIDES afetam toda a sociedade e obedecem aos princípios da solidariedade e capacidade contributiva[63], refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupo de operadores econômicos (LOPES, 2010, p.40).

Por conseguinte, outro argumento do sindicato é o de que a Condecine, por ser uma CIDE, deveria ter sido instituída por lei complementar, conforme determina a Constituição. Mas a Condecine foi criada por uma Medida Provisória com força de lei ordinária, a MP 2.228-01/2001, que nem mesmo foi aprovada pelo Congresso, perdendo sua eficácia ante a ausência de aprovação pelo parlamento.

Ocorre, contudo, que a Medida Provisória 2.228-01/01 que institui a Condecine, foi publicada em 6 de setembro de 2001(um pouco antes da publicação da Emenda Constitucional 32/2001, em 11 de setembro de 2001) e introduziu o § 2º do artigo 62 com as vedações de edição de medida provisória, especialmente em matéria "que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada".

Assim, considerando a diferença de cinco dias entre as publicações da MP 2.228-01/01 e da EC 32/2001, aplica-se o disposto no artigo 2º da EC 32/2001, segundo o qual: "as medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que

---

[63] "Diante de todo o exposto, fica evidenciado que a Capacidade Contributiva, como critério de realização da Justiça Fiscal, não se apresenta apenas nos impostos. Em todos os tributos a Capacidade Contributiva atua, sob o aspecto objetivo, como fundamento da tributação e como obrigatoriedade de eleição pelo legislador de fato gerador que se revele como signo presuntivo de riqueza. Em seu aspecto subjetivo, também em todos os tributos, o princípio estabelece limites máximos e mínimos de tributação, com base no mínimo existencial e no não-confisco. Em todos esses elementos a aplicação do princípio nas cinco espécies tributárias não apresenta grandes distinções."
RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais.* Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD, nº 18, 2010. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021. p. 19.

medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional". Isto implica a conclusão de que a MP responsável por criar a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine (art. 32) está vigente, porquanto jamais fora revogada pelo legislador, além de ter sido recepcionada pela Constituição Federal. Portanto, ela obedece ao princípio da legalidade nesse aspecto (MARANHÃO JUNIOR, 2017).

> Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1o desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional. (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> Parágrafo único. A Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

Por fim, o último ponto suscitado pelo sindicato das teles gira em torno do fato gerador da Condecine Teles, e se divide em duas linhas argumentativas complementares entre si. Este talvez seja o ponto mais complicado de todos para ser superado pelo STF.

A primeira linha argumentativa construída pelo sindicato é em torno da base de cálculo para a cobrança da Condecine Teles. Ela é calcada em valor fixo para cada terminal de telecomunicações existente, ou seja: cada telefone celular ativo na base das operadoras gera uma contribuição anual que é paga a título de Condecine Teles. O problema apontado é que nem todos os terminais se prestam à distribuição de conteúdos audiovisuais. Parte-se de uma presunção *iuris et de iure* que não seria cabível *in casu.*

Na sequência, o segundo argumento, complementar ao primeiro, se resume na alegação de que o ordenamento jurídico pode até admitir que se faça uma cobrança anterior a ocorrência do fato imponível tributário, porém, o ressarcimento ao contribuinte deve ser imediato e legalmente previsto caso esse fato concreto não se realize – o que não ocorre na legislação que versa sobre a Condecine Teles. Assim, ao incidir a tributação desta maneira sobre o terminal, a

Condecine se tornaria um tributo sobre a propriedade ao invés de impor a tributação em face da atividade econômica, violando, assim, a justiça tributária, a capacidade contributiva e a isonomia[64].

Deste modo, fica demonstrada a controvérsia que ainda está em discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Noutro giro, no tocante à Condecine Remessa, esta incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo; sendo certo que, consoante o disposto no §2º do art. 33 da MP 2.228-1/01, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.

Em outras palavras, o agente econômico que realiza um destes verbos previstos no parágrafo único do art. 32, consumando o fato imponível tributário, verbos descritos no art. 32 da MP 2.228-1/01, deverá recolher, a título de Condecine, a alíquota de 11% sobre as importâncias que forem objeto da remessa ao exterior. O objetivo subjacente à norma tributária é simples, pois visa estimular a diversificação da produção cinematográfica e videofonográfica nacional, além do fortalecimento da produção independente e das produções regionais com vistas ao incremento de sua oferta e à melhoria permanente de seus padrões de qualidade, na forma do art. 6º, inciso VI da MP 2.228-1/01.

Mas a questão que envolve a Condecine Remessa também contém uma hipótese de isenção, conforme dispõe o art. 39, X, da Medida Provisória nº 2.228-1/2001:

> Art. 39. São isentos da Condecine: [...]
> X - a Condecine de que trata o parágrafo único do art. 32, referente à programação internacional, de que trata o inciso XIV do art. 1º, desde que a programadora beneficiária desta isenção opte por aplicar o valor correspondente a 3% (três por cento) do valor do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a

---

[64] No que concerne à Desvinculação do Produto da Arrecadação – DRU, o professor Luís Cesar Souza de Queiroz faz um raciocínio parecido a respeito das CIDES. Confira-se a sua conclusão: "Ora, ante o exposto, uma coisa parece certa: a União, à medida que estabelece uma desvinculação (parcial ou total) do produto da arrecadação de contribuições especiais, revela que esses valores outrora arrecadados (ou que venham a ser arrecadados) não são necessários para servir de fonte de custeio das ações públicas. Vale lembrar que a necessidade da totalidade dos recursos para servir de fonte de custeio da atuação estatal a ser realizada apresenta-se como causa relevante, tanto por integrar o antecedente da respectiva norma constitucional de produção normativa relativa à contribuição especial, quanto por integrar o antecedente da própria norma (de conduta) de contribuição especial."
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual.* Macedo Alberto [*et al.*] São Paulo: Noeses, 6v. 2009, p. 666.

> rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente a aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, **aprovados pela ANCINE.** [...]
> § 3º Os **valores não aplicados** na forma do inciso X do caput deste artigo**, após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito na conta de que trata o § 2º deste artigo, destinar-se-ão ao FNC e serão alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual.**
> § 4º Os valores previstos no inciso X do caput deste artigo **não poderão ser aplicados em obras audiovisuais de natureza publicitária**. (Grifos nossos.)

Previsto nos arts. 176 a 179 do CTN, o vocábulo isenção advém da palavra em latim *"eximire"*. Esta origem permite dizer que o termo em questão pressupõe eximir-se o sujeito passivo do pagamento do tributo.

A esse respeito, cabe destacar que o fenômeno da isenção se encontra no campo da hipótese de incidência[65], presumindo a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária na qual o tributo é devido; porém, a própria lei dispensa o seu pagamento. Nesse sentido, é a lei que deverá especificar as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, assim como os tributos a que se aplica (ABRAHAM, 2018, p.271), respeitando sempre o princípio da legalidade – haja vista que o princípio da legalidade exige que tais condições sejam impostas por lei; não pelo decreto, pela portaria ou pelo ato administrativo (CARRAZZA, 2011, p.969).

As condições de uma isenção devem ser previstas em lei e a sua interpretação deve ser, conforme orienta o art. 111 do CTN, literal ou restritiva, não comportando interpretação fora do espectro expressivo constante no enunciado prescritivo [66].

---

[65] As situações correspondentes ao que se denomina imunidade e isenção possuem um ponto em comum: pode se dizer que, por força de todas elas, ter-se-á (o "não fenômeno" da) a "não incidência da norma tributária." Em todas elas haverá a norma apta a incidir sobre o conceito de certo fato, em razão de este fato não estar descrito no antecedente de norma tributária. Conferir:
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p.68.

[66] Esclareça-se que as hipóteses aqui tratadas o não dizem respeito ao redesenho do alcance de isenções que buscam a consagração de direitos sociais ou mesmo garantias individuais, mas ao contrário. Os estudos de caso tratam de hipóteses de predominância de interesses privados o que demanda uma exegese dentro das balizas textuais do dispositivo. Afinal de contas, dentre os elementos fundantes que podem ser invocados para a efetivação do Direito Tributário ou preenchimento das expectativas neste ramo do Direito, podemos elencar a "previsibilidade das ações estatais para os contribuintes, respeito aos princípios da legalidade, irretroatividade, bem como ao desenho sistemático do Direito feito pelo Texto Constitucional (Supremacia da Norma Constitucional) [...]" Além da "inversão da lógica atual de desconfiança mútua, ou seja, é preciso reinstalar a presunção da boa-fé de ambos os lados [...]."
LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais.* Disponível em:

O próprio art. 176 do CTN é bem esclarecedor no sentido de que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”[67].

A compreensão destes dispositivos e a sua interpretação sistemática com o microssistema tributário também será fundamental para as discussões trazidas à tona no Capítulo 4, referente ao estudo de caso 2, constante neste trabalho.

Devido à complexidade da operação da Condecine Remessa, com fulcro no art. 32, parágrafo único da MP 2.228-1/2001, não obstante a competência reservada exclusivamente à Receita Federal na condição de autoridade tributária competente para esta hipótese de incidência, e conforme dispõe o art. 38, I da MP 2.228-1/2001, há um encadeamento de operações no âmbito da Agência Nacional do Cinema (ANCINE) importante, que envolve contribuintes e destinatários de determinado benefício fiscal incentivo condicionado, inerente à operação prevista no art. 39, X da MP 2.228- 1/2001, que ultrapassa a observação ou ação isolada da Receita Federal. Porquanto há uma divisão entre a dimensão regulatória e de fomento, de um lado, e a dimensão tributária, de outro.

Nesse ínterim, é crucial que não haja omissão de quaisquer informações essenciais ao exercício fiscal da Receita Federal ou, até mesmo, alijada do correto processo de interpretação e aplicação de normativa de sua competência, o que poderia viabilizar práticas oportunistas por parte de determinados contribuintes, sem olvidar a hipótese de erro causada pela má regulação.

Esclareça-se que o contribuinte da Condecine, nesta hipótese de incidência, ao optar pelo mecanismo de isenção fiscal ao invés de recolher o tributo na alíquota integral de 11%, retira do seu ativo (caixa) um valor correspondente a uma parcela deste tributo que seria equivalente a 3%, e que servirá como investimento em um projeto brasileiro independente.

Após isso, o contribuinte efetua o depósito em uma conta de recolhimento no banco autorizado, cujos recursos ficam sob tutela da Agência Nacional do Cinema. A partir daí, o contribuinte/investidor tem o prazo[68] de 270 dias para investir em um projeto audiovisual que tenha sido previamente aprovado pela agência.

<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Lobato-V-S-Interpretacao-dos-beneficios-fiscais-e-concretizacao-dos-direitos-sociais-.pdf>. Acesso em 28 de maio de 2021. p.9.

[67] A menção ao disposto no art. 176 do CTN pretende enfatizar o fato de que a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, não podendo ser feito por mera instrução normativa.

[68] Sob a ótica do contribuinte que irá usufruir a isenção fiscal, pode se indagar: qual a natureza jurídica do prazo de 270 dias para a obtenção da isenção fiscal condicionada prevista no art. 39, X da MP 2.228-1/2001? A esse

Caso o contribuinte não realize o investimento no tempo certo, os recursos serão destinados ao patrimônio do Fundo Setorial do Audiovisual – FSA. Ou seja, diante da ausência do cumprimento efetivo das condições da isenção fiscal previstas no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, o recurso jamais chega a integrar a massa de ativos do projeto audiovisual independente escolhido pelo contribuinte, sendo tão somente um mero valor depositado correspondente a um percentual sobre o montante total do tributo incidente. Portanto, continua possuindo natureza tributária.

De igual forma, caso seja identificada qualquer conduta irregular realizada durante o processo de fomento na tentativa de obtenção de isenção fiscal, incluindo eventual não aprovação do projeto submetido à ANCINE, haverá uma repercussão tributária, com a possibilidade de instauração do Processo Administrativo Fiscal – PAF, que poderá acarretar a obrigação de recolhimento integral do tributo com os seus devidos acréscimos legais e multas correspondentes.

Em outras palavras, caso o prazo de 270 dias seja ultrapassado sem que haja a aceitação do projeto, o fisco poderá realizar o lançamento do crédito tributário, submetido ao prazo de 5 (cinco) anos, previsto no art. 173 do CTN, para cobrar a alíquota integral do tributo. Sendo certo que, em havendo um "depósito caução" de 3% do valor da remessa, essa quantia deverá ser constituída em renda em favor da União Federal, e os 8% remanescentes da alíquota cheia deverão ser cobrados do contribuinte.

---

respeito, pode se considerar a natureza decadencial do prazo de 270 dias sob a ótica do contribuinte (não do fisco) no sentido de que, pela sua natureza peremptória, caso não sejam cumpridas as condições isentivas dentro deste lapso temporal de 270 dias, o contribuinte perde o direito de obtenção da isenção fiscal. Frise-se que a natureza decadencial deste prazo para usufruir do direito potestativo à isenção fiscal condicionada por parte do contribuinte, não se confunde com o prazo para a Constituição do crédito tributário (art. 173 do CTN). Assim, sob a ótica da autoridade fazendária, o prazo de 270 dias previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 é meramente um prazo legal conclusivo para o cumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção fiscal, de modo que, para realizar a Constituição do crédito tributário, também de natureza decadencial, aplica-se o prazo geral de 5 anos, expresso no art. 173 do CTN. A diferença entre prescrição e decadência, como assevera Ruy Rosado de Aguiar (1997), "deve ser feita a partir da distinção entre Direito subjetivo propriamente dito (Direito formado, fundamental ou bastante em si), que contém poderes sobre bens da vida, permite ao seu titular dispor sobre eles, de acordo com a sua vontade e nos limites da lei, e está armado de pretensão dirigida contra quem se encontra no polo passivo da relação (ex.: direito de propriedade, direito de crédito), e direito formativo (dito de configuração ou potestativo), que atribui ao seu titular, por ato unilateral, formar relação jurídica concreta, a cuja atividade a outra parte simplesmente se sujeita" [...] "Esse direito formativo é desarmado de pretensão, pois o seu titular não exige da contraparte que venha efetuar alguma prestação decorrente exclusivamente do direito formativo; apenas exerce diante dela o seu direito de configurar uma relação. O efeito do tempo sobre os direitos armados de pretensão atinge a pretensão, encobrindo-a, e a isso se chama de prescrição. Os direitos formativos, porque não têm pretensão, são afetados diretamente pelo tempo e extinguem-se: é a decadência."
SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp. 100710/SP, 4ª Turma. Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, DJ 03/02/ 1997, p.733.

Ademais, como se verá mais adiante, foi detectado, em processos públicos de fomento público que projetos que supostamente não haviam sido sequer protocolados na agência (que jamais poderiam ser aprovados, pois sequer foram protocolados) e estavam sendo utilizados como forma de burla ao prazo de 270 dias.

Outrossim, será demonstrado no Capítulo 4, referente ao estudo de caso 2, de que forma pode ter havido a conduta desidiosa da ANCINE em não publicar, tempestivamente, a Instrução Normativa que corrigia o texto da normativa anterior (IN 46/2005). Ressalte-se que a normativa anterior, ao determinar indevidamente a suspensão ou interrupção do prazo legal de 270 dias, avançava no poder regulamentar na ANCINE e acabava por usurpar a competência da Receita Federal prevista no art. 38, I da MP 2.228-1/2001. Isso sem olvidar os recolhimentos a menor constantes no ANEXO "A" deste trabalho, que serão também objeto deste estudo.

Essas constatações dão ensejo aos seguintes questionamentos: (i) a mera indicação de uma intenção ou proposta de realizar um projeto audiovisual é apta a cumprir as condicionantes da isenção? (ii) quais são os efeitos jurídicos de um investimento realizado em um projeto indicado pelo investidor que supostamente não foi protocolado na ANCINE? (iii) qual a natureza jurídica do prazo de 270 dias previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001? (iv) pode um dispositivo infralegal determinar a suspensão ou a interrupção do prazo previsto em lei para o gozo da isenção fiscal? (v) qual a importância de se exigir um projeto previamente aprovado para fins de cumprimento das condições que possibilitam a isenção? Essas questões serão devidamente aprofundadas nos capítulos posteriores.

2.2 O papel da ANCINE e os riscos da teoria da captura

A partir da publicação da MP 2.228-1/2001, em 06 de setembro de 2001, foi criada oficialmente a Agência Nacional do Cinema (ANCINE). Consoante os termos do art. 5º, ela é uma autarquia especial originalmente vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), que hoje está atrelada, de fato, ao Ministério do Turismo[69].

[69] Com o advento do Decreto nº 10.108, de 7 de novembro de 2019, a ANCINE passa a ser vinculada ao Ministério do Turismo. Sendo certo que anteriormente estava vinculada ao Ministério da Cidadania, porquanto a lei nº 13.844/2019, de 18 de junho de 2019, que converteu a MP 870/2019, incorporou e extinguiu alguns Ministérios, dentre estes o antigo Ministério da Cultura – MinC. Assim, o governo Bolsonaro, logo no início de seu mandato, havia feito a passagem de secretarias, funções e atribuições do MinC à pasta da Cidadania.

A agência foi criada diante de uma conjuntura tomada por diversas iniciativas de privatização de setores estratégicos da economia do país. Ao que tudo indica, o modelo de políticas públicas econômicas reconheceu que as forças de mercado, *per se*, são insuficientes para garantir a adequada prestação de serviços à população, preconizando a atuação estatal por intermédio de instrumentos jurídicos que, dentre outras atribuições, estimulem a concorrência e coíbam a concentração do poder econômico.

Nesse diapasão, ao criar estruturas para a regular atividades econômicas ao invés de exercê-las diretamente, o Estado deixa de exercer o papel de "piloto" e passa a ser considerado verdadeiro estrategista. Nesse contexto de predomínio do uso da técnica sobre as valorações políticas, as agências reguladoras devem ser consideradas, dentre as quais está a Agência Nacional do Cinema.

Dessa maneira, a ANCINE foi concebida com os seguintes objetivos principais: estabelecer uma indústria audiovisual substancial e competitiva no Brasil, garantindo a produção, distribuição e exibição; incentivar, tanto no Brasil como no exterior, um maior acesso ao público e às obras audiovisuais brasileiras; fortalecer a produção independente e regional no Brasil e, consequentemente, promover a diversidade; ampliar a participação do conteúdo audiovisual brasileiro em condições auxiliares, tais como no ambiente de *home video*, TV aberta e TV paga, internet, celulares e novas mídias.

Como funções principais, a agência exerce as seguintes atividades: buscar o desenvolvimento da indústria audiovisual, especialmente por meio dos mecanismos de financiamento; emitir o Certificado de Produto Brasileiro – CPB, e os conteúdos audiovisuais nacionais; emitir licenças para exposição nos segmentos de mercado; combater a pirataria; regular o desenvolvimento da indústria audiovisual brasileira, respeitando o tempo da liberdade de expressão e expressão; garantir a presença de filmes brasileiros em festivais internacionais; autorizar a exportação de conteúdo audiovisual estrangeiro no Brasil; recuperar e analisar dados referenciados pelo mercado audiovisual e cada um dos seus segmentos, com o objetivo de controlar as políticas regulatórias; interagir e trocar informações com outros institutos audiovisuais; desenvolver e revisar tratados internacionais de direitos autorais em colaboração com o Ministério das Relações Exteriores; intensificar as coproduções internacionais; e efetuar a cobrança da Condecine (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional).

Assim, percebe-se que as agências reguladoras têm por escopo a normatização, regulação, fiscalização e a execução de políticas públicas de incentivo e planejamento dos

setores mais relevantes da economia – o que pode ser implementado através de fomento público (NETO, 2003, p.70).

Quanto à independência das agências, condição extremamente necessária para que se garanta o exercício politicamente imparcial exigido pela função de regulação, Diogo de Figueiredo (NETO, 1999, p.73) aponta quatro processos essenciais: i) a independência política dos gestores, investidos de mandatos e com estabilidade nos cargos durante um termo fixo; ii) a independência na prolação de decisões, predominando as motivações apolíticas de seus atos; iii) a independência normativa, necessária para o exercício de competência reguladora dos setores de atividades de interesse público a seu cargo; e iv) a independência gerencial, orçamentária e financeira ampliada através de contratos de gestão celebrados com o respectivo órgão supervisor da administração direta.

Ocorre, contudo, que um problema grave o qual costuma ser suscitado em relação às agências reguladoras, consiste na concretização da hipótese de a agência passar a servir de instrumento para proteção e benefício de interesses setoriais aos quais a regulação, na verdade, se destina. Esse fenômeno é chamado de captura. Comumente ocorre a captura quando há algum vício nesses processos essenciais supracitados.

A doutrina identifica o fenômeno da captura[70], indicando hipótese em que a agência se transforma em via de proteção e benefício para alguns setores empresariais regulados. Assim, de acordo com a teoria da captura, a ilegalidade se configura quando a agência perde sua condição de autoridade comprometida com a realização do interesse coletivo, e passa a reproduzir atos destinados a legitimar a consecução de interesses privados dos segmentos regulados (CARVALHO, 2017).

Com efeito, a captura do agente regulador se dá quando há distorção do interesse público em favor do interesse privado, o que pode decorrer de pressão do poder econômico das empresas reguladas e/ou de grupos de interesses. Indiscutivelmente, trata-se de irregularidade na atividade regulatória, uma vez que afeta a imparcialidade das agências reguladoras. Portanto, quando algumas agências reguladoras se afastam dos preceitos constitucionais de proteção à sociedade e passam a atender interesses de agentes e grupos

---

[70] "O amplo debate sobre a teoria da captura das entidades regulatórias *(capture theories)* surgiu nos Estados Unidos da América no fim dos anos 60. O trabalho de George Stigler, de *1971 (The theory of economic regulation),* considerado o marco dessas discussões. Os Estados Unidos da América experimentaram um amplo e contínuo desenvolvimento da regulação setorial desde 1887, quando surgiu a *Interstate Commerce Commission,* com competência regulatória do transporte ferroviário interestadual."
GUERRA. Sérgio. *Teoria da Captura de Agência Reguladora em sede pretoriana.* Revista de Direito Administrativo. Volume 244. Publicado em 06/01/2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42475/41195>. Acesso em 16 de setembro de 2020. p. 331.

econômicos em detrimento dos cidadãos que utilizam ou necessitam dos serviços públicos, configura-se a captura (CARVALHO, 2017).

Por outro lado, nada impede também que haja a captura da agência reguladora pelo próprio governo, o qual poderá utilizar a regulação e os instrumentos de fomento como ferramenta política para fins escusos ou, até mesmo, para permitir a paralisação de suas atividades de fomento setorial. Estes interesses podem coincidir com os interesses do mercado privado (convergência), ou podem ser completamente antagônicos, o que também poderá acarretar severas externalidades negativas em prejuízo da sociedade.

Outra possibilidade de captura se dá quando o órgão regulador dispõe de quadros técnicos compostos, em sua maioria, com pouca qualificação, pois este fato pode tornar o órgão regulador dependente da empresa regulada ou do governo. Sem olvidar a impossibilidade prática de os técnicos do órgão regulador contestarem consistentemente as argumentações do regulado por lhes faltarem ferramentas técnicas de contra argumentação. Isso pode ocorrer também quando há uma inversão estratégica do quadro de pessoal da agência para fazer uso deturpado do quadro técnico mais qualificado. Tal acontece, por exemplo, quando funcionários competentes são realocados para realização de tarefas mais banais ou ficam sem tarefas e, por outro lado, o quadro menos qualificado é posto para desempenhar as ações decisórias mais importantes.

Portanto, como desdobramentos desse fenômeno da captura, podem ser elencados os casos de atos normativos *contra legem*, atos normativos eivados de inconstitucionalidade, decisões emanadas com abuso de direito ou desvio de finalidade, aparelhamento institucional com preferência na nomeação de altos cargos em favor de acordos políticos em detrimento da capacidade técnica, etc. É por esse motivo que se mostra fundamental a garantia da transparência[71] das agências reguladoras – para afastar os riscos de captura e permitir o controle social por parte da população –, sendo certo que a corrupção, na própria acepção do termo, não deixa de ser uma forma danosa de captura de uma agência reguladora.

No final do ano de 2020, discutiu-se a fusão da ANCINE com a Agência Nacional das Telecomunicações (Anatel) a partir de um recente relatório confeccionado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), intitulado *Avaliação da OCDE sobre Telecomunicações e Radiodifusão no Brasil 2020*.

[71] Nesse aspecto, não há que se confundir a transparência real dos atos da agência que permitem o controle social efetivo com a transparência artificial de natureza meramente aparente, cujo escopo é ter apenas a legitimidade para continuar praticando atos contrários ao interesse público.

Ressalte-se que não se trata de um ineditismo, porquanto a respeito da experiência internacional deste desenho institucional proposto pela OCDE (2020), podem ser elencados os seguintes exemplos: a Autoridade Nacional de Comunicações (Anacom), em Portugal; a *Federal Communications Commission* (FCC), nos EUA; a *Canadian Radio-Television and Communications* (CRTC), no Canadá; *The Federal Office of Communications* (Ofcom), no Reino Unido, a *Autorità per le garanzie nelle comunicazioni* (Agcom), na Itália, entre outras.

Assim, segundo entendimento da OCDE (2020), a convergência digital dos setores de mídia que são frutos do avanço da tecnologia, deixou ainda mais borrada a linha que separava telecomunicação de rádio e televisão (aberta ou fechada). Segundo o referido relatório, "a criação de uma agência reguladora unificada, distanciada da formulação de políticas, ajudaria a simplificar o regime regulatório e a lidar com a nova realidade convergente" (OCDE, 2020, p.24). Destarte, as outorgas de espectro de serviços de radiodifusão e de comunicações passariam a ser conduzidas por uma só entidade. Além disso, a unificação que abriria margem para discussão da lei nº 12.485/2011 – lei do SEAC[72], é responsável por conter as disposições acerca das cotas de tela de TV paga e de cinema, a vedação à propriedade cruzada, a alteração de dispositivos acerca da Condecine, etc[73].

Mas é preciso se ter em mente que o processo de unificação de agências jamais pode ser tratado como uma tarefa simplória. Em primeiro lugar, porque ambas estão alocadas em ministérios distintos e isso demanda uma interação interministerial para que se iniciem as tratativas. Ademais, as próprias agências precisam dialogar para chegar a um modelo que atenda às necessidades e vicissitudes brasileiras.

De todo modo, como diria o ditado popular, a OCDE "mirou no padre e acertou na igreja", pois uma fusão regulatória de agências tem todo o potencial para reduzir significativamente as exterioridades negativas advindas da captura e dificultar o acesso de forças externas do mercado. Por outro lado, resta saber como será a efetiva constituição dessa nova agência para que também haja a proteção fundamental contra a captura por parte do próprio governo (interna). O que denota a necessidade de amadurecimento da ideia.

---

[72] A portaria nº. 1.277/SEI-MCOM, de 09 de novembro de 2020, já cria um grupo de trabalho para atualizar o marco jurídico do Serviço de Acesso Condicionado (SEAC).

[73] Um exemplo clássico foi a operação de fusão entre a AT&T e Time Warner, a qual, após ter sido aprovada pelo Departamento de Justiça Americano, no Brasil, foi aprovada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e depois passou pelas diretorias da ANATEL e ANCINE.
BUCCO, Rafael. Netflix é a OTT mais utilizada no Brasil. *Teles.síntese.* 12/09/2018. TV Paga. Disponível em: <https://www.telesintese.com.br/netflix-tem-18-do-mercado-de-assinatura-de-streaming-do-pais/>. Acesso em 22 de setembro de 2020.

3. A INFRAÇÃO REGULATÓRIA DAS LEIS E DA CONSTITUIÇÃO

You know... In the end, treason is a matter of dates. And I shall be the patriot and you the traitor[74] (...)

Alexandre Dumas

Inicialmente, no tocante à questão terminológica deste trabalho, consoante o exposto por Luís Cesar Souza de Queiroz (2018)[75], cumpre realçar que os objetos (as coisas) não possuem nomes verdadeiros. As pessoas normalmente aceitam ou não a atribuição de certos nomes a determinados objetos. Por isso, em algumas ocasiões, há uma determinada controvérsia acerca das nomenclaturas utilizadas pela doutrina.

A esse respeito, Friedrich Wilhelm Nietzsche (2007) analisa basicamente três exemplos de como a atribuição de nomes aos objetos pode demonstrar certas arbitrariedades ligadas ao surgimento das línguas faladas pelo *homo sapiens*.

Primeiramente, ele questiona como se pode dizer que a pedra é dura (*Stein ist hart*), como se a palavra "dura" *(hart)* fosse uma realidade em si mesma. Ao se anunciar que a pedra é dura, tudo se passa como se a "dureza" existisse por si só, não como um "estímulo completamente subjetivo" (NIETZSCHE, 2007, p.31). No segundo exemplo, ele pretende denunciar a arbitrariedade das divisões que se faz das coisas em gêneros sexuais *(Geschlechtern).* Para isto, o filósofo alemão aponta para o fato de que a palavra alemã *Baum* (árvore) pertence ao gênero masculino, enquanto a palavra *Pflanze* (planta) pertence ao gênero feminino, o que seria incoerente, já que *Baum* é uma espécie de *Pflanze* (uma árvore é uma espécie de planta). Em último lugar, ele analisa como a palavra *Schlange* (cobra) provém de uma designação que poderia servir para o *Wurme* (verme), ou seja, *sichwinden* (enrodilhar-se). No entanto, arbitrariamente, sem motivos que pudessem justificar

---

[74] "Você sabe ... No final, traição é uma questão de datas. E eu serei o patriota e você o traidor (...)." Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (00:26:12 min)

[75] "Tem-se o hábito de dizer que as pessoas aprendem os nomes dos objetos. Em rigor, o processo é diverso: as pessoas aprendem os nomes que se atribuem aos objetos. E aprender os nomes que se atribui a certos objetos, por si só, nada informa acerca dos mesmos."
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p.13.

categoricamente as designações, definimo-las tais como são. Por essas análises, Friedrich Nietzsche (2007) pretende ter demonstrado o processo de formação de uma língua como uma série de delimitações e transferências arbitrárias.

Portanto, se, por um lado nada impede que o ser humano crie as palavras (nomes ou termos) exercendo aquilo que se denomina liberdade de estipulação, por outro lado, é mister que se advirta aos receptores do significado criado e utilizado com o fito de aumentar a exatidão do discurso.

Nesse sentido, a doutrina brasileira classifica a economia tributária (planejamento) com fundamento no critério da licitude dos atos praticados. Contudo, não há um consenso acerca das nomenclaturas. Por esta razão, Sampaio Dória (1977) afirma que há "surpreendente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural" (DÓRIA, 1977, p.43) no que concerne ao estudo fragmentário da elisão e fraudes fiscais.

A figura da elisão é trabalhada pelo professor Ricardo Lobo Torres (2009), ao lado da ideia de evasão. Ele distingue a evasão em lícita *(tax saving)* ou ilícita *(tax evasion,* subdividindo-a em sonegação e fraude). Já a elisão é dividida em lícita *(tax avoidance)* e ilícita[76].

Por outro lado, Heleno Torres prefere não fazer uso do termo "elisão lícita" e "evasão ilícita". Opta, assim, por equiparar o planejamento tributário legítimo à figura da elisão tributária, reservando o uso do termo "evasão tributária" para a economia fiscal abusiva (TÔRRES, 2003, p. 173-194).

Para o professor Marcus Abraham (2018, p. 175), que reconhece o fato de não haver uma uniformidade conceitual dos institutos da evasão e elisão fiscal, a palavra "evasão" advém do termo latino *"evasio"*, significando o ato de evadir-se; fuga". Já o termo "elisão"[77] originária do latim *"elisio"*, significa o ato ou efeito de elidir; eliminação ou supressão. Extraída a origem etimológica, conclui-se que, no primeiro caso, se está diante de um negócio jurídico irregular, maculado por algum vício de forma ou conteúdo, enquanto, no segundo, a princípio, haveria legitimidade necessária para que o respectivo procedimento fosse aceito pelo ordenamento jurídico.

"A evasão lícita e a elisão (lícita ou ilícita) precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão ilícita) dão-se após a ocorrência daquele fato" (TORRES, 2009, p. 237).

[77] Heleno Taveira Tôrres destaca que "elisão", do latim *"elisione",* significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, e não é isso o que ocorre com a legítima economia de tributos. Porém, em virtude do alto grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica nacional, o autor prefere manter "elisão" como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito.
TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Editora RT, 2003, p.188.

Nesse diapasão, assiste razão ao professor Marco Aurélio Greco (2011) quando afirma que "a preocupação terminológica é útil, mas é importante que não se transforme em mera discussão quanto a 'palavras'" (GRECO, 2011, p.85). O indispensável, segundo o autor, é o acerto "quanto ao objeto à qual se refere e que, para aquele objeto, sempre utilizarmos a mesma palavra". Fundamental, pois, é a convenção prévia quanto ao objeto de estudo e à palavra que será utilizada para designar tal objeto viabilizando a precisão do discurso (CAMPOS, 2019, p.625).

No âmbito internacional, é possível perceber algum grau de padronização da terminologia da "evasão fiscal", haja vista que a violação direta da norma de efeitos tributários é definida na doutrina anglo-saxã como *tax evasion*[78], na doutrina espanhola como *evasión fiscal* e na italiana como *evasione fiscale*. Apenas a doutrina francesa se distancia desta tendência, já que o termo *évasion fiscale* designa o contorno da norma tributária (GERMANO, 2010, p.38), fenômeno aqui denominado de evasão fiscal oblíqua.

Esse fenômeno observado na terminologia francesa que diz respeito ao "contorno da norma tributária" também teria sido enxergado pelo professor Ricardo Lobo Torres (2009), segundo o qual a "elisão ilícita" seria "(...) a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata na lei (TORRES, 2009, p. 238)".

No âmbito do direito comparado, segundo Ricardo Lobo Torres (2009), são utilizados basicamente dois testes para detecção da denominada "elisão abusiva": o *business purpose doctrine*[79], desenvolvido nos Estados Unidos, e o teste da proporcionalidade[80], adotado pelo art. 42 do Código Tributário alemão. A respeito da "elisão ilícita", cumpre transcrever a lição do professor Ricardo Lobo Torres. Ausculte-se:

---

[78] A OCDE buscou definir o termo *"tax evasion"* em seu relatório de 1987 *(International Tax Avoidance and Evasion),* observando que o referido termo pode ser definido como uma violação direta a uma norma tributária.

[79] "[...] a doutrina do propósito negocial – *the business purpose doctrine,* encara com desconfiança os negócios jurídicos que não evidenciam seu propósito negocial, ou seja, que possuam objetivos eminentemente de planejamento tributário [...]"
MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. O Sistema Tributário dos Estados Unidos da América. In: ABRAHAM, Marcus; PIMENTEL, Vitor. (Org.). *Sistemas Tributários no Mundo*. 1.ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2020, p.276.

[80] "[...] quando for escolhida uma forma jurídica inadequada, que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, significativo de acordo com o quadro geral de das circunstâncias."
TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal.* Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.239.

> A elisão ilícita, por conseguinte, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito" (TORRES, 2009, p.238).

Portanto, partindo da premissa adotada pelo professor Marcus Abraham (2018, p.175), que utiliza os termos evasão para designar a conduta ilícita perpetrada pelo contribuinte, e elisão para fazer referência às condutas lícitas, ao mesmo tempo, sem deixar de considerar importante subespécie vislumbrada pelo professor Ricardo Lobo Torres (2019) denominada por ele de "elisão ilícita", opta-se aqui por adotar o termo "infração oblíqua" para se referir ao ato sutil, aparentemente revestido de forma jurídica, a qual se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; manipulando assim as formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito.

Assim, considerando que a evasão fiscal ocorre quando há violação frontal e direta da norma tributária, entende-se aqui que também existe a hipótese vislumbrada pelo professor Ricardo Lobo Torres segundo a qual o contribuinte realiza uma simulação de determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador por intermédio de um abuso de direito, desvio de finalidade ou fraude à lei mediante conduta artificiosa [81].

Nas palavras de Campos (2019), "[...] não se trata de uma violação direta, frontal, aberta, ostensiva, mas sim, indireta, sutil, disfarçada, sub-reptícia, oblíqua" (CAMPOS, 2019, p.625). Logo, por meio de um comportamento formalmente adequado, realiza-se um contorno, um drible a um determinado dever, a uma proibição ou a uma limitação normativa.

Analogicamente, enquanto o contribuinte busca uma fuga sub-reptícia ao dever positivo de pagar tributos, o legislador procura desviar de alguma limitação constitucional ao poder de tributar (CAMPOS, 2019) e, por conseguinte, o agente regulador também se furta de aplicar limitações constitucionais e/ou legais ao poder de tributar. Daí a identificação desta modalidade de infração regulatória das leis e da Constituição. Em outras palavras, a infração regulatória das leis e da Constituição representa a violação pela via direta ou oblíqua do conteúdo normativo

---

[81] O professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos utiliza o termo "elusão fiscal" para fazer referência a esse fenômeno no qual ocorre esta violação direta, frontal, aberta, ostensiva, mas sim, indireta, sutil, disfarçada, sub-reptícia, oblíqua. Porém, tendo em vista que a palavra elusão fiscal não é amplamente reconhecida pela doutrina, optou-se neste trabalho por usar a expressão mais genérica "infração oblíqua".
CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

legal ou constitucional pela ação do agente regulador, o que acarreta na subversão da lógica hierárquica[82] jurídico-normativa constante no ordenamento.

Não obstante os termos evasão e elisão fiscal possuírem diferentes acepções na doutrina como já mencionado anteriormente, não havendo um consenso[83], neste trabalho será adotado o entendimento de que a infração (direta) e a infração oblíqua serão consideradas comportamentos antijurídicos. Diferentemente da elisão que se adequa a uma economia lícita de tributos, um verdadeiro planejamento tributário e, por conseguinte, uma "não infração".

A infração oblíqua, fenômeno identificado pelo professor Ricardo Lobo Torres (2018, p.238) e denominado "elisão ilícita", se distancia da evasão fiscal justamente por não impingir violação frontal e direta da norma tributária, pois sua violação é sutil e oblíqua, ela parte de um drible ou um contorno. Trata-se de uma espécie de economia tributária ilícita obtida mediante fraude, abuso de direito ou de desvio de finalidade. Noutro giro, a elisão seria mais alinhada ao planejamento tributário, o qual seria considerada neste trabalho como uma conduta lícita, uma "não infração"[84].

Dessa forma, cabe mencionar que estas figuras expostas podem suceder antes ou depois da ocorrência do fato imponível tributário (fato concreto) e a finalidade dessas práticas é a economia tributária. Contudo, enquanto na elisão não há dolo de violar regras tributárias e há uso de meios lícitos para realizar a economia de tributos, nas figuras da evasão fiscal oblíqua e da evasão fiscal, os comportamentos são antijurídicos e há dolo de violar as regras tributárias.

Veja-se o quadro sinótico a seguir acerca dos critérios de distinção para facilitar a visualização das figuras.

---

[82] "Segundo o *critério hierárquico*, a norma de grau superior (isto é, estabelecida por uma fonte de grau superior) prevalece sobre aquela de grau inferior *(lex superior derogat inferiori).*"
BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de filosofia do direito, tradução e notas: Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues, São Paulo: Ícone, 1995, p.205.

[83] Algumas acepções, confira-se o trabalho de: TORRES, Ricardo Lobo *Planejamento Tributário:* Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier. 2012; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Editora RT, 2003.

[84] Para alguns autores, enquanto o termo "elisão lícita" configuraria uma redundância, as expressões "elisão ilícita" ou "planejamento tributário abusivo" seriam verdadeiras *contradictio in terminis.* Sobre isso ver CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

Quadro 3 – Critérios de distinção da Elisão, Evasão e Evasão Oblíqua Fiscal

CRITÉRIOS	ELISÃO	EVASÃO	EVASÃO OBLÍQUA
CRONOLÓGICO	Antes ou depois do Fato Imponível	Antes ou depois do Fato Imponível	Antes ou depois do Fato Imponível
FINALIDADE	Economia Tributária	Economia Tributária	Economia Tributária
MEIOS	Lícitos	Antijurídicos	Antijurídicos
INTENÇÃO	Não há dolo de violar as normas	Há dolo	Há dolo
TIPO DE VIOLAÇÃO ÀS NORMAS	Não há violação	Violação direta, frontal	Violação indireta, oblíqua

Fonte: O autor.

Um exemplo concreto de potencial evasão fiscal (direta) ocorrido no âmbito das novas tecnologias pode ser descrito no caso concreto narrado a seguir.

Ao solicitar os ofícios da Superintendência de Fiscalização da ANCINE – SFI para realizar a pesquisa deste trabalho, por intermédio da lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) após a interposição de diversos recursos no âmbito do processo administrativo até alçar a instância recursal da Controladoria Geral da União – CGU, foram obtidas as listagens com as empresas que optaram, nos anos de 2015, 2018 e 2019, pela isenção do art. 39, X da Medida Provisória nº 2228-1/2001, e não aplicaram os 3% correspondentes à Condecine Remessa em obras audiovisuais – ANEXO "A"[85].

[85] No Anexo "A", os ofícios obtidos pela Lei de Acesso à Informação vieram sem qualquer tarjamento após decisão proferida pela CGU nº 71004.001727/2020-74, que entendeu que: "[...] os anexos do Ofício nº 28-E/2017 - ANCINE/SFI/CFT e do Ofício nº12-E/2018 - ANCINE/SFI/CFT devem ser disponibilizados ao requerente sem tarjas, considerando que a análise dos incentivos fiscais sob a perspectiva do gasto tributário, tendo em vista a transparência que lhe é devida, é a perspectiva desejável com vistas à prevenção e ao combate à corrupção, pois, dessa forma, é possível coibir atos de gestão irresponsável do recurso público, imprescindível ao controle social e, por conseguinte, à prevenção e ao combate à corrupção."
CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. Rio de Janeiro. Relatório de Auditoria nº. 201412558/2015. Disponível em: <file:///C:/Users/Ol%C3%A1/Downloads/952638_Relat%C3%B3rio_201412558_ARG_Avaliativa_com_Highlight_-_Alterado_para_publica%C3%A7%C3%A3o_-_Thiago.pdf>.

Além disso, em outro requerimento via Lei de Acesso à Informação[86], a Diretoria Colegiada da ANCINE emitiu a certificação de que não houve a emissão de ofícios anteriores ao ano de 2016, conforme Despacho n.º 85-E/2020/SFI (SEI 1757767). Tendo constado expressamente, na decisão proferida pela Controladoria Geral da União – CGU, que a análise dos incentivos fiscais sob a perspectiva do gasto tributário, tendo em vista a transparência que lhe é devida, é a perspectiva desejável com vistas à prevenção e ao combate à corrupção, pois, dessa forma, é possível coibir atos de gestão irresponsável do recurso público. Ausculte-se:

> Assim, entende-se que os anexos do Ofício nº 28-E/2017 - ANCINE/SFI/CFT e do Ofício nº 12-E/2018 - ANCINE/SFI/CFT devem ser disponibilizados ao requerente sem tarjas, considerando que a análise dos incentivos fiscais sob a perspectiva do gasto tributário, tendo em vista a transparência que lhe é devida, é a perspectiva desejável com vistas à prevenção e ao combate à corrupção, pois, dessa forma, é possível coibir atos de gestão irresponsável do recurso público, imprescindível ao controle social e, por conseguinte, à prevenção e ao combate à corrupção. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2020, p.10)

Frise-se que os benefícios fiscais concedidos pelo Estado compreendem uma política pública mediante a qual o poder público oferece incentivos fiscais a empresas à custa de renúncia de receitas, o que equivale a transferências de recursos públicos para a iniciativa privada. Portanto, tais benefícios só se justificam no âmbito de uma política pública que tem como objetivo a realização de objetivos públicos determinados, haja vista que renúncias fiscais têm impacto substancial para a receita do governo[87]. O que realça a necessidade de transparência e responsividade com as verbas de natureza pública.

Dessa maneira, ao compulsar a documentação enviada, que consta no ANEXO "A", verifica-se que alguns recolhimentos com base na utilização do mecanismo do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 contêm uma certa discrepância quando comparados com o valor que deveria ser

---

[86] Lei 12.527/2011, Art. 10. Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1o desta Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. § 1o Para o acesso a informações de interesse público, a identificação do requerente não pode conter exigências que inviabilizem a solicitação. § 2o Os órgãos e entidades do poder público devem viabilizar alternativa de encaminhamento de pedidos de acesso por meio de seus sítios oficiais na internet. § 3o São vedadas quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público.

[87] Nos autos do protocolo de acesso à informação nº. 01416.002854/2021-44, o Despacho nº. 220-E/2021/OUV proferido em 21 de maio de 2021 reconheceu expressamente em sede recursal que "[...] prevaleceu entendimento de que os documentos e informações que se relacionem com atividades tributárias, mas que tenham como raiz a fruição de benefícios fiscais, <u>não devem ser restritos</u>, dada a sua equivalência aos gastos diretos de Governo [...]." (grifos nossos)
ANCINE. Rio de Janeiro. Documento obtido através da Lei de Acesso à informação *Despacho nº. 220-E/2021/OUV*. Autos do protocolo de acesso à informação nº. 01416.002854/2021-44. Total de 4 páginas. p. 2-3.

devidamente recolhido. Confira-se a planilha com a pequena amostragem de valores constantes no ANEXO “A”.

Quadro 4 – Planilha com pequena amostragem de valores constantes no ANEXO “A”[88]

VALOR DA Remessa	RECOLHIDO À MENOR (3%)	VALOR CORRETO (3%)
R$ 56.709.666,67	R$ 1.701,29	R$ 1.701.290,00
R$ 736.186,69	R$ 0,04	R$ 22.085,60
R$ 51.289.666,67	R$ 1.538,69	R$ 1.538.690,00
R$ 66.394.666,67	R$ 1.991,84	R$ 1.991.840,00
R$ 33.586.666,67	R$ 100,70	R$ 1.007.600,00
R$ 39.336.666,67	R$ 118,01	R$ 1.180.100,00
R$ 62.866.666,67	R$ 18,86	R$ 1.886.000,00
R$ 41.836.666,67	R$ 125,01	R$ 1.255.100,00
R$ 53.666.666,67	R$ 16,10	R$ 1.610.000,00
R$ 84.106.666,67	R$ 252,32	R$ 2.523.200,00
R$ 29.478.666,67	R$ 884,36	R$ 884.360,00
R$ 98.084.666,67	R$ 2.942,54	R$ 2.942.540,00
R$ 15.260.666,67	R$ 457,82	R$ 457.820,00
R$ 15.780.666,67	R$ 473,42	R$ 473.420,00
R$ 23.750.666,67	R$ 712,52	R$ 712.520,00
TOTAL	**TOTAL**	**TOTAL**
R$ 657.104.853,40	**R$ 11.333,52**	**R$ 20.186.565,60**

Fonte: O autor.

A título de legendagem da tabela acima, entende-se por “valor da remessa”, o montante que foi efetivamente remetido para o exterior pelo contribuinte; entende-se por valor “recolhido à menor”, o montante que foi recolhido a menor por aquele contribuinte; e o item “valor correto” diz respeito aquele montante que deveria ter sido recolhido pelo contribuinte, mas que, em tese, não foi.

Assim, a partir da análise deste pequeno apanhado de quinze depósitos constantes na planilha do ANEXO “A”, realizados na conta de recolhimento, pode ser contabilizado o montante de R$ 657.104.853,40, que representa, aproximadamente, o volume de seiscentos e sessenta milhões de reais. Todavia, quando observada a coluna seguinte, nota-se que recolhimento total, que deveria ser equivalente a 3% sobre o valor da remessa, foi somente de

[88] Elaboração a partir dos documentos obtidos pela LAI constantes no ANEXO “A.”

R$ 11.333,52, o equivalente a uma quantia menor que doze mil reais. É inegável que o valor correto a ser recolhido era de R$ 20.186.565,60, ou seja mais de 20 milhões de reais.

Isto denota potencial evasão fiscal de mais de 20 milhões e cem mil reais apenas nessa diminuta amostragem[89].

Mas não é só o volume global que causa certo impacto. A análise dos valores individualmente considerados pode sinalizar também uma distorção grande. Por exemplo, o item nove da tabela contém uma remessa de mais de cinquenta e três milhões de reais, porém o recolhimento efetivo é de R$ 16,10 - quando deveria ser de R$ 1.610.000,00.

Essa análise demonstra eventual evasão fiscal milionária. O que aponta, pelo menos sob a ótica do contribuinte, a ocorrência do ato de evadir-se de pagar o tributo integral, mediante a realização de pagamentos a menor com a supressão de três dígitos sobre o montante a ser efetivamente recolhido, tal como ocorre em diversas ocasiões na planilha acima.

Na outra ponta, na tentativa de transportar os respectivos conceitos para a visão do legislador no lugar do contribuinte, Campos (2019, p.629) traça o seguinte grupo analógico para a trilogia da economia fiscal: (i) comparadas à economia lícita de impostos, têm-se leis tributárias que promovem restrições às escolhas dos contribuintes, tal como as medidas extrafiscais, ou discriminações (benefícios fiscais), implicando certa tensão com os direitos fundamentais, mas são válidas porque justificadas pela própria Constituição Federal; (ii) comparadas à evasão fiscal, têm-se as leis tributárias que violam frontalmente as normas constitucionais; (iii) comparada à elusão fiscal, têm se as leis tributárias que contornam as limitações constitucionais ao poder de tributar, violando sutilmente essas normas.

Assim, identificando novas formas de evasão fiscal e trazendo essa analogia para o escopo regulatório que é a finalidade deste trabalho, teremos os seguintes conceitos: (i) comparadas à economia lícita de impostos, têm-se as regulamentações de dispositivos tributários que regulam restrições às escolhas dos contribuintes, tal como as regulações de medidas legais extrafiscais, ou discriminações (benefícios fiscais); (ii) comparadas à evasão fiscal, aqui chamadas tão somente de “infrações” ou “infrações diretas” têm-se os atos

[89] Um aspecto que causa certa espécie é que em determinados valores remetidos ao exterior pelos agentes econômicos, os últimos cinco dígitos de grande parte desta amostra contêm os dígitos finais “...666,67”, que pode eventualmente significar algum tipo de codificação ou marcação das remessas. Já na casa dos valores decimais, pode haver algum padrão imperfeito no qual para cada algarismo de número 6 (seis) é recolhido um dígito ou um “zero” a menos com relação aos 3%. Por exemplo, no primeiro item da tabela, foi remetida ao exterior a quantia de R$ 56.709.666,67, mas só foi recolhido o montante de R$ 1.701,29 ao invés de R$ 1.701,290,00. Já no nono item da tabela, é feita a remessa na quantia 53.666.666,67, mas só é recolhido o montante de R$ 16,10 ao invés de R$ 1.610.000,00. Sem olvidar que a sequência 666,67 se assemelha a uma dízima periódica. Lembrando que, segundo o dicionário, dízima pode significar uma espécie de imposto correspondente à décima parte do rendimento de uma pessoa, e periódica é um termo relativo a período, a um espaço de tempo e com certa regularidade.

regulatórios que violam frontalmente as leis e/ou a Constituição, ou seja, são atos normativos secundários que extrapolam o poder regulamentar de modo a contrariar a lei ou a Constituição; (iii) comparada à elisão ilícita (TORRES, 2009, p.238)[90], têm se os atos regulatórios tributários que contornam as limitações legais e constitucionais ao poder de tributar, violando sutilmente essas normas.

Diante dessa alteração de perspectiva, exsurgem as novas modalidades de evasão regulatória das leis e da Constituição na tributação da Condecine das novas tecnologias de mídia.

Cumpre notar a mudança de paradigma em torno da correlação engendrada pelo professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2019) no texto sobre "Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário", pois, ao invés do enfoque ser no parâmetro do controle de legalidade ou constitucionalidade, que seria a lei ou a Constituição Federal, aqui este será voltado para o responsável pela fraude, abuso de poder ou desvio de finalidade. Ou seja, o foco é no sujeito propriamente dito[91], de modo que as figuras da economia fiscal fazem a passagem do **contribuinte**, tal como comumente estudada, perpassando pelo **legislador** – que passa a ser visto com um ator capaz de perpetrar atos ilícitos de evasão direta ou oblíqua da Constituição –, até chegar ao ponto nevrálgico deste texto que é o ato praticado pelo **agente regulador,** que pode realizar atos de evasão direta ou oblíqua das leis ou da Constituição.

Em outros termos, da mesma forma que a fraude, o abuso de direito e o desvio de finalidade são elementos constitutivos da evasão tributária por parte do **contribuinte**, a fraude, o abuso do poder e o desvio de finalidade se traduzem na evasão da Constituição pelo **legislador** tributário. Finalmente, a fraude, o abuso de poder regulamentar e o desvio de finalidade também implicam na evasão das leis e da Constituição perpetrada pelo **agente regulador**.

---

[90] O professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos utiliza o termo “elusão fiscal.”
CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

[91] A mudança de paradigma também se justifica em razão da aplicação do método hermenêutico filosófico adotado nessa obra e mencionado anteriormente. Dessa maneira, entende-se aqui que o enunciado prescritivo não pode ser o único objeto da interpretação do hermeneuta, mas sim uma ferramenta interpretativa cujo objetivo é de coibir abusos por parte do intérprete. Frise-se que a utilidade de um texto legal é justamente de limitar a liberdade do ser humano – o sujeito. Em outras palavras, é criar balizas seguras para limitar a tarefa de interpretação. Portanto, quando se cria uma regra viciada, com o intuito de violar ou driblar uma outra ferramenta interpretativa hierarquicamente superior, há um comportamento antijurídico por parte do agente regulador.

Assim, nesse trabalho, entende-se que a evasão fiscal perpassa pelas figuras do contribuinte, do legislador e do agente regulador. Não obstante, em última análise, o beneficiário direto será aquele que economizou tributo (contribuinte).

Registre-se, ainda, que uma função hermenêutica essencial do texto legal é a de limitar o ato de vontade do sujeito ao interpretar juridicamente os fatos, sendo o enunciado prescritivo, portanto, uma ferramenta de interpretação. Registre-se que os abusos dos homens que exercem ou exerceram o poder sempre incomodaram as sociedades, e de que a lei é um dos instrumentos escolhidos para frear esses abusos e dar transparência às regras do jogo, permitindo, assim, que o intérprete faça uso das ferramentas corretas ao construir a interpretação jurídica a partir do fenômeno identificado.

É sempre bom relembrar que o objetivo deste trabalho não tem a intenção de se contentar com o mero apontamento de supostas falhas eventualmente perpetradas outrora, mas sim de propalar um debate sério acerca da elaboração de mecanismos de gestão e controle para evitar a ocorrência de evasão fiscal, que é um desvalor constitucional ao sistema democrático estruturado sob regras que, de um lado limitam o poder de tributar e, de outro, protegem a higidez financeira do Estado.

Vistas as questões acerca da mudança de paradigma e da definição do que se entende, nesse trabalho, acerca da infração regulatória das leis e da Constituição Federal (direta ou oblíqua), passa-se à tipologia do vício no que tange às suas subespécies.

3.1 Infração regulatória das leis e da Constituição

O termo evasão fiscal é uma terminologia oriunda da ciência das finanças que, sob uma perspectiva econômico-financeira, ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao fisco um tributo considerado devido por determinação legal (ABRAHAM, 2018, p.181).

Assim, na evasão fiscal em sentido estrito há uma violação direta, frontal, aberta, ostensiva ao enunciado prescritivo que determina o pagamento do tributo. Diversamente, na evasão fiscal oblíqua (ou elisão ilícita), ocorre uma violação sutil, sub-reptícia ou alcançada por um drible ou desvio da norma posta.

Transferindo o conceito para a figura do agente regulador ao invés do contribuinte, percebe-se a nova modalidade de infração regulatória das leis e da Constituição por intermédio

do equívoco perpetrado na seara regulatória. Quando então haverá infração das leis e da Constituição no momento em que ocorrer uma violação direta, frontal, aberta, ostensiva ao comando legal ou constitucional perpetrado pelo agente regulador. Essa burla ao enunciado prescritivo dará ensejo, em última análise, à potencial evasão fiscal propriamente dita, porquanto o contribuinte irá recolher menos tributo do que deveria.

Nessa toada, além do exemplo claro elencado no item anterior que demonstra um suposto recolhimento efetuado a menor na planilha disposta no Quadro 4, também há um exemplo interessante de violação ostensiva, direta e frontal, que se equivale a evasão em sentido estrito, ocorrida no âmbito da Agência Nacional do Cinema, se deu na seara da Condecine Remessa. No caso em comento, o agente regulador, aparentemente, usurpou a competência que o legislador conferiu à autoridade fazendária para o exercício das atividades de arrecadação, tributação e fiscalização (MARANHÃO JUNIOR, 2020)[92].

Sendo mais específico, a ANCINE, por intermédio da Instrução Normativa nº 46/2005 introduziu, equivocadamente, um dispositivo infralegal que determina a "interrupção" do prazo peremptório de 270 dias positivado no § 2º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 à revelia do disposto no art. 38, inciso I da MP 2.228-1/2201. Confira-se o dispositivo criado pela ANCINE com a finalidade estranha de interromper o prazo tributário.

> Art. 7º A empresa estrangeira ou sua representante destinará os valores depositados na conta-corrente de recolhimento aos projetos de seu interesse, previamente aprovados pela ANCINE.
> § 1º O A empresa estrangeira deverá assinar contrato com a empresa produtora titular do projeto para o qual será destinado o recolhimento.
> § 2º Os rendimentos financeiros pertinentes ao valor do investimento principal deverão ser transferidos para o projeto beneficiado, não sendo considerados como investimento para efeito do montante autorizado e constantes no contrato de co-produção.
> § 3º A transferência dos valores depositados e respectivos rendimentos para a conta de captação do projeto aprovado, no montante contratado entre as partes, será autorizado expressamente pela ANCINE ao Banco do Brasil, a pedido da empresa estrangeira ou de seu representante.
> § 4º O prazo máximo para destinação dos recursos de que trata o *caput* é de 270 (duzentos de setenta) dias, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta corrente de recolhimento.
> § 5º **A indicação formal do projeto a ser beneficiado interrompe a contagem do prazo legal para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação.**
> § 6º Na hipótese de não aprovação do projeto, a contagem do prazo prosseguirá pelo período remanescente. (grifos nossos)

[92] MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. Evasão e Elusão Regulatória das Leis e da Constituição no Direito Tributário. *Revista Âmbito Jurídico*. Revista Jurídica Eletrônica nº 193 – Ano XXIII. Publicado em 01/02/2020. ISSN: 1518-0360. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-193/evasao-e-elusao-regulatoria-das-leis-e-da-constituicao-no-direito-tributario/>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

Noutro giro, observe-se o disposto no art. 38 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001[93]:

> Art 38. A administração da Condecine, inclusive as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, compete à:
> I - **Secretaria da Receita Federal, na hipótese do parágrafo único do art. 32**;
> II - ANCINE, nos demais casos.
> § 1º. Aplicam-se à Condecine, na hipótese de que trata o inciso I do caput, as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (grifos nossos)

Com efeito, pelo teor do art. 38 da MP nº. 2.228-1/01, fica claro que compete à Secretaria da Receita Federal (SRF) e não à ANCINE, a prática dos atos referentes à arrecadação e fiscalização na hipótese do parágrafo único do art. 32 da Medida Provisória nº. 2.228-1/01. Por conseguinte, também compete à SRF as atividades tributárias que congregam a interpretação da aplicação da legislação tributária, edição de regulamentos infralegais específicos e de pareceres normativos, entre outros.

Nesse sentido, por intermédio do pedido de acesso à informação com base na Lei nº. 12.527/2011, a Receita Federal do Brasil confirma sua competência ao esclarecer que a Ancine tem o dever de encaminhar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a listagem de empresas que optaram pelo regime de isenção fiscal do art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, mas não aplicaram o percentual de três por cento correspondente à CONDECINE REMESSA[94],

A esse respeito, cabe destacar que a própria Secretaria da Receita Federal possui entendimento, exarado na SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 87, de 14 de março de 2007 (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 14 de março de 2007)[95], fruto de consulta formulada por um contribuinte sobre a Condecine Remessa, no qual expressa que o referido incentivo deve ser interpretado de maneira literal[96], não comportando extensão de qualquer tipo. Veja-se:

---

[93] ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p.181.

[94] SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Nota COCAD/RFB nº 34/2021. Documento obtido através da Lei de Acesso à informação através do SIC – NUP 03005060480202149, assinado pelo Auditor Fiscal chefe da Divisão de Benefícios Fiscais – Diben em 17/04/2021.

[95] SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 87, de 14 de março de 2007.

[96] Não se desconhece que o art. 111 do CTN é uma das regras interpretativas duramente criticada pela doutrina, haja vista que as leis tributárias devem ser interpretadas como todas as demais, sistematicamente. Segundo Ricardo Lobo Torres: "O art. 111 do CTN, ao estabelecer que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser entendido no sentido de que admite a interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia."
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p.148.
No mesmo sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., Saraiva, 1972, p. 100.

> "(...) considerando-se que matéria envolvendo a outorga de isenção, de acordo com o artigo 111[97] do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), enseja uma interpretação literal, lança-se mão da linguagem vernácula para se proceder à correta exegese do texto legal" (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 14 de março de 2007, p.1)

E prossegue na referida Solução de Consulta, aduzindo que:

> Exsurge com clareza, da legislação transcrita no parágrafo anterior, a competência da SRF relativamente à Condecine incidente na hipótese prevista no parágrafo único do artigo 32 da MP nº 2.228-1, de 2001, pois o artigo 38, inciso I, dessa mesma Medida Provisória é taxativo ao atribuir, à Receita Federal, naquela situação específica, a responsabilidade por administrar a Contribuição em tela, incluindo as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização. Como observou a consulente, tal fato já foi reconhecido pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), através da Nota Cosit nº 365, de 28 de outubro de 2002, em que se consignou, a respeito das dúvidas que o sujeito passivo possa ter quanto à interpretação dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, que 'deverá o assunto ser objeto de consulta, dirigida à SRF, pois a remessa para o exterior está entre as operações abrangidas pelo citado art. 38 da MP nº 2.228-1, que atribui explicitamente à SRF a responsabilidade por sua administração'. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 14 de março de 2007, p.4)

Ora, ao criar uma instrução normativa que permite a flexibilização por meio de uma "interrupção" ilegal do prazo de 270 dias[98] da isenção fiscal é flagrantemente *contra legem*. Em outras palavras, há uma violação frontal, clara e aberta tanto do dispositivo legal como constitucional. Fica demonstrada, portanto, a conduta antijurídica ostensiva do agente regulador vista sob um novo olhar, caracterizador de potencial evasão fiscal (pela via da infração regulatória).

---

[97] Art. 111 do CTN: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

[98] Vale aqui, observar os artigos da antiga IN 46/2005 da ANCINE:
"Art. 7º - A empresa estrangeira ou sua representante destinará os valores depositados na conta corrente de recolhimento aos projetos de seu interesse, previamente aprovados pela ANCINE.
§ 1º O A empresa estrangeira deverá assinar contrato com a empresa produtora titular do projeto para o qual será destinado o recolhimento.
§ 2º Os rendimentos financeiros pertinentes ao valor do investimento principal deverão ser transferidos para o projeto beneficiado, não sendo considerados como investimento para efeito do montante autorizado e constantes no contrato de coprodução.
§ 3º A transferência dos valores depositados e respectivos rendimentos para a conta de captação do projeto aprovado, no montante contratado entre as partes, será autorizado expressamente pela ANCINE ao Banco do Brasil, a pedido da empresa estrangeira ou de seu representante.
§ 4º O prazo máximo para destinação dos recursos de que trata o caput é de 270 (duzentos de setenta) dias, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta corrente de recolhimento.
§ 5º A **indicação formal do projeto** a ser beneficiado **interrompe a contagem do prazo legal** para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação.
§ 6º Na hipótese de não aprovação do projeto, **a contagem do prazo prosseguirá pelo período remanescente.**

3.2 Infração oblíqua por fraude às leis e à Constituição

Na evasão legislativa oblíqua da Constituição por fraude (ou *"elusão")*[99], o legislador também passa a alcançar resultado prático vedado por norma constitucional tributária por vias transversas, cometendo um contorno às normas constitucionais. Veja-se:

> Na fraude à Constituição, diferentemente, o legislador se apoia em uma norma constitucional (norma de cobertura) - normalmente uma norma de competência -, que dá aparência de validade ao ato, para driblar ou contornar outra norma constitucional, de caráter cogente, que vem a ser a norma fraudada. Exercendo competência constitucionalmente atribuída, observando o devido processo legislativo formal, o legislador pratica ato que configura meio ardiloso para, em última análise, evitar o que a Constituição proíbe, limita ou mesmo impõe. (CAMPOS, 2019, p.630)

Dito de outro modo, nesta espécie de evasão legislativa oblíqua há fraude à Constituição. O legislador se apoia em uma norma constitucional de cobertura – normalmente uma norma de competência (de produção normativa) –, que dá aparência de validade ao ato, para driblar ou contornar outra norma constitucional, que vem a ser a norma supostamente fraudada. Assim, no suposto exercício da competência constitucionalmente atribuída, o legislador pratica ato sub-reptício para burlar a Constituição.

Uma hipótese que ilustra bem a questão é o caso da ADI 2.984/DF, mencionado por Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2019), que trata da constitucionalidade ou não de revogação de medida provisória por outra medida provisória que estivesse trancando a pauta do Congresso na forma do Art. 62, § 6º da Constituição Federal. Não obstante o STF ter asseverado a constitucionalidade daquela revogação no caso concreto específico, a discussão sobre o risco de fraude por eventuais excessos ficou no *obiter dictum* da decisão. Naquela ocasião, foi discutido o alcance do § 10 do art. 62 da Constituição Federal, que trata da vedação à reedição na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. Como não há menção expressa à medida provisória "revogada" no texto constitucional, surgiu o temor de que houvesse tal tentativa ardilosa de burla. Tendo sido mantida a advertência na fundamentação daquele *decisum* que

---

[99] O professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos utiliza a expressão "elusão."
CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

estaria afastada a possibilidade de reedição de medidas provisórias revogadas, sob pena de violação ao sistema instituído pela EC 32/2001.

Já no que diz respeito à infração oblíqua por fraude perpetrada pelo agente regulador (infração regulatória oblíqua), tanto a fraude às normas legais quanto a fraude às normas constitucionais são possíveis de ocorrer. O agente regulador se situa numa posição parecida com a do legislador, sendo certo que o mesmo está submetido não somente à Constituição, mas também às leis, haja vista que tem a competência para emanar atos infralegais. O agente regulador pode alcançar resultado prático vedado por norma constitucional ou legal tributária por vias transversas, cometendo infração oblíqua às normas constitucionais ou legais.

Assim, *mutatis mutandis*, na fraude perpetrada pelo agente regulador, este se apoia em uma norma constitucional ou legal (norma de cobertura) – normalmente uma norma de competência ou carente de regulamentação –, que dá aparência de validade ao ato, para driblar ou contornar outra norma legal ou constitucional, de caráter cogente, que vem a ser a norma fraudada.

Portanto, exercendo supostamente a competência regulatória constitucional e legalmente atribuída, observando o devido processo legislativo formal, o agente regulador pratica ato que pode configurar meio ardiloso para, em última análise, evitar o que a lei ou a Constituição proíbe, limita ou mesmo impõe.

Um exemplo que pode ser mencionado é a questão da Condecine Título no *video on demand*, presente no capítulo 4 do estudo de caso 1 desta obra, inserida na Condecine Título, prevista no inciso I do art. 33 da MP 2.228-1/01.

Na hipótese, a inclusão do segmento de vídeo por demanda no conceito de "outros mercados" com o uso de instrumento normativo infralegal, tal como foi feito pela ANCINE em outra oportunidade, no caso da Publicidade na Internet[100] – ressaltando-se que esta última foi revogada antes mesmo de entrar em vigor –, ocorreu consoante previsão no art. 24, § 2º,

---

[100] A respeito da inclusão da publicidade na internet sob a rubrica de "outros mercados", a Câmara dos Deputados realizou um projeto de decreto legislativo ainda não aprovado – PDC nº. 681/2017 que visava sustar a Instrução Normativa nº 134 da ANCINE de 09 de maio de 2017 que altera dispositivos da Instrução Normativa nº 95, de 08 de dezembro de 2011 e da Instrução Normativa nº 105, de 10 de julho de 2012, para exigir a cobrança do CONDECINE às obras audiovisuais publicitárias veiculadas na internet. No mesmo sentido, o parecer do relator, Dep. Thiago Peixoto, conclui que: "De fato, a Instrução Normativa em questão promove uma ampliação do fato gerador da CONDECINE. Ao fazê-lo, extrapola os limites de sua atuação, exorbita o poder regulamentar e os limites da delegação legislativa estipulados pela MP 2.228- 1/2001 em clara ofensa ao princípio da legalidade."
CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, *Parecer do Relator Dep. Thiago Peixoto no PDC 681/2017*, aprovado em 06/12/2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1630034&filename=PRL+1+CCJC+%3D%3E+PDC+681/2017>. Acesso em 31 de maio de 2021.

inciso IV da IN 95/2011 da ANCINE, bem como nas Instruções Normativas 104 e 105. Tudo isso ao arrepio do art. 149, § 4º da CRFB/1988[101]. Confira-se:

> Art. 24. A Condecine será devida uma vez a cada 12 (doze) meses, por título de obra audiovisual publicitária, por segmento de mercado audiovisual em que seja comunicada publicamente, conforme valor definido em regulamento pelo Poder Executivo Federal, nos termos do § 5º do art. 33 da Medida Provisória 2.228-1, de 06 de setembro de 2001. (Alterado pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 134)
> ...]
> § 2º Entende-se por Outros Mercados os seguintes segmentos:
> **I - <u>Vídeo por demanda</u>;**
> II - Audiovisual em mídias móveis; (Revogado pelo art. 43 da Instrução Normativa nº 105)
> III - Audiovisual em transporte coletivo; e
> IV - Audiovisual em circuito restrito.
> **V – <u>Publicidade audiovisual na Internet</u>.** (Revogado pelo art. 2º da Instrução Normativa nº 147). (grifos nossos)

Pela forma como está redigida a MP 2.228-1/2001, a hipótese de incidência da Condecine Título não se esgota no art. 32 da MP 2.228-1/2001[102], haja vista que, quando o art. 33 da MP 2.228-1/2001 trata dos segmentos de mercado os quais a Condecine Título será devida, acaba descrevendo não somente o elemento quantitativo tributário, mas também se referindo ao próprio fato gerador do tributo (hipótese de incidência, especificamente no que tange ao aspecto material do tributo[103]). Desse modo, caso haja a ocorrência de qualquer um dos verbos positivados nos incisos do art. 32 da MP 2.228-1/2001, no contexto em que eles não

---

[101] Vale lembrar que, segundo o art. 149 da CRFB/1988, "compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez (incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)."

[102] Este tema será devidamente aprofundado no capítulo 4.

[103] Adota-se aqui o entendimento de que o fato gerador é o cotejo entre a hipótese de incidência e o fato imponível. No mesmo sentido ver:
ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
p. 258 – 260; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
p. 131. Por outro lado, o saudoso professor Ricardo Lobo Torres, prefere utilizar os termos "fato gerador abstrato" para hipótese de incidência e "fato gerador concreto" para fato imponível.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.244.

estejam inseridos em quaisquer dos segmentos de mercado descritos no art. 33 da MP 2.228-1/01[104], não incidirá o tributo (não ocorre o fato descrito no antecedente da norma tributária)[105].

Assim, o agente regulador, ao usar ardilosamente a alínea "e" do inciso I do art. 33 da MP 2.228-1/2001 (que trata dos "outros mercados, conforme anexo" como segmento de mercado autônomo para instituir, por Instrução Normativa e não por meio de lei, a tributação de vídeo por demanda – *VoD)*, acaba cometendo fraude ao disposto no art. 149, § 4º da CRFB/1988, o qual dispõe que: "a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."

Dito de outra forma, a pretexto de regulamentar a norma legal positivada no art. 33, I, "e" da MP 2.228-1/2001, o agente regulador se apoia nesta suposta norma de cobertura, e acaba burlando o art. 149, § 4º da Constituição Federal ao criar um fato gerador que não havia sido originalmente previsto pelo legislador ordinário por ato normativo infralegal.

Hipótese similar ocorreu no RE n.º 916.809, que trata da Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000, lei que, dentre outras disposições, instituiu a Taxa de Serviços Administrativos – TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa, definindo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado pela SUFRAMA ao contribuinte ou que lhe seja posto à disposição.

Todavia, conquanto a Portaria nº 205 - SUFRAMA tenha especificado, a seu modo, as ocorrências ensejadoras da cobrança da TSA, a Lei nº 9.960/2000 trouxe a previsão genérica da Taxa de Serviços Administrativos – TSA, reproduzindo o texto do art. 145 da Constituição Federal, sem a identificação precisa dos serviços taxados.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que "é evidente que a aludida lei não atendeu aos requisitos necessários à criação de tributo, como bem determina a Constituição

---

[104] Nesse mesmo sentido ver MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. Ancine Extrapola Poder Regulamentar ao Tributar Publicidade na Internet. *Revista CONJUR*. Publicado em 24/08/2017. Disponível em:<https://www.conjur.com.br/2017-ago-24/magno-junior-tributacao-publicidade-internet-Ancine>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

[105] Segundo o professor Luís Cesar Souza de Queiroz (2018), "não faz muito sentido, é pouco esclarecedor dizer que há não-incidência de norma tributária. Falar isso significa simplesmente firmar que não há o fenômeno da incidência tributária ou que há um 'não-fenômeno', um 'não acontecimento'. A incidência pode não ocorrer por diversos motivos, por exemplo: a) não há norma tributária; b) há norma tributária (válida), porém ela ainda não está vigendo; c) não ocorreu o fato descrito no antecedente da norma tributária; d) uma pessoa tem imunidade; e) uma pessoa é isenta, etc. Em todas essas hipóteses, um ponto é comum: não há incidência ou há não-incidência de norma tributária." QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p.114).
Portanto, o que se quer dizer aqui, mais precisamente, é que não ocorreu o fato descrito no antecedente da norma tributária (hipótese).

Federal, em seu artigo 145", e, por consequência, violou o disposto no art. 150 da Constituição Federal, estabelecendo este preceito que: "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; [...]".

Assim o agente regulador usurpa a competência firmada na CRFB/1988 para instituir novos tributos sem prévia lei que os estabeleça. Portanto, ao invés de utilizar o meio legal, o sujeito pratica ato eivado de inconstitucionalidade.

Em outros termos, o agente regulador se apoia em uma norma legal (norma de cobertura) que dá aparência de validade ao ato, para driblar ou contornar uma norma constitucional, de caráter cogente, que vem a ser a norma fraudada. Como resultado, na prática, tem-se um ato que configura meio ardiloso para, em última análise, evitar o que a Constituição proíbe, limita ou impõe.

Segundo Luís Cesar Souza de Queiroz (2017, p.68), a norma[106] de produção normativa é aquela na qual o antecedente descreve uma situação fática específica (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os requisitos necessários para que outra norma passe a pertencer (a ter validade – criação ou modificação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada, modificada ou revogada – sem olvidar que, em relação à norma produzida, a norma de produção normativa detém hierarquia superior.

Nesse sentido, quando a norma produzida (ou dispositivo) não atende aos requisitos essenciais (sujeito competente, declaração prescritiva e procedimento), não se cria, modifica ou se extingue outra norma jurídica.

Ausculte-se o trecho que explica o substrato da norma de produção normativa:

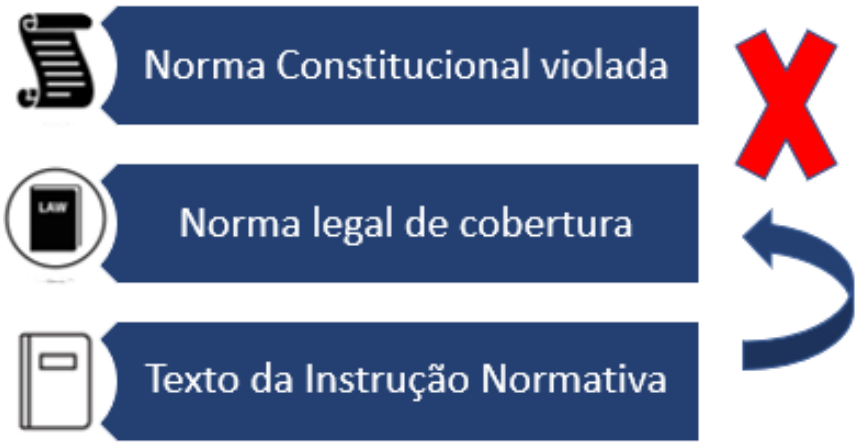
> Norma de produção normativa é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os

[106] Segundo Humberto Ávila, de acordo com o método de dissociação heurística entre regras e princípios, as normas são construídas apenas pelo exercício exegético dos intérpretes a partir dos dispositivos somados ao seu significado usual. E essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, sendo, portanto, construídas pelo próprio intérprete. "[...] as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos e do seu significado usual. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas no texto nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete. Por isso a distinção entre princípios e regras deixa de se constituir em uma distinção quer com valor empírico, sustentado pelo próprio objeto da interpretação, quer com valor conclusivo, não permitindo antecipar por completo a significação normativa e seu modo de obtenção. Em vez disso, ela se transforma numa distinção que privilegia o valor heurístico, na medida em que funciona como modelo ou hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos [...]"
ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.68.

> requisitos necessários (sujeito competente, procedimento e declaração prescritiva) para outra norma passe a pertencer (ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis que simboliza a norma jurídica a ser criada ou revogada[107]. (QUEIROZ, 2009, p.635)

Ante o exposto, fica mais aparente a incongruência dos atos normativos infralegais da ANCINE com o disposto no art. 149, § 4º e art. 150, I da Constituição Federal. Veja-se o esquema de evasão regulatória oblíqua na modalidade de fraude à Constituição a seguir.

Figura 2[108]. Esquema de Infração Regulatória Oblíqua na modalidade de fraude à Constituição



Fonte: O autor.

3.3 Infração regulatória oblíqua por abuso de direito

Na evasão fiscal oblíqua (elisão ilícita), o abuso de direito ocorre quando há o abuso na interpretação por parte do contribuinte acarretando prejuízos à *ratio* da norma, contornando assim o dever tributário. Falta-lhe boa-fé objetiva que traduz os deveres de lealdade e confiança. Não há uma violação direta à legislação tributária, como ocorre no caso da evasão fiscal em sentido estrito, mas há uma contrariedade ao espírito da lei – *mens legis*. Trata-se do uso abusivo e deturpado da ferramenta interpretativa para aplicar a norma jurídica ao caso concreto.

---

[107] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p.68.

[108] Ressalte-se que a Fig. 1 retrata o caso mencionado acima, mas nada impede que haja, por exemplo, uma norma Constitucional de cobertura e uma violação à outra norma legal ou constitucional.

No campo do direito público, essa discussão surge no estudo dos atos administrativos. O desvio de finalidade nesta seara é estudado como modo abusivo do exercício do poder que termina alcançando fins estranhos ou incompatíveis com a norma legal, sendo que, no caso da infração oblíqua, se trata de um ato marcado pela sutileza, cujo escopo é de contornar as finalidades da lei, camuflando-se sob o manto de uma pretensa regularidade.

Aqui neste trabalho, o abuso de poder e o desvio de finalidade serão tratados separadamente, cada qual em um subitem para melhor descrever cada tipo de conduta.

Na Itália, a teoria do desvio de poder evoluiu para o campo dos atos legislativos como modalidade sutil e indireta de vício material de inconstitucionalidade (CAMPOS, 2019, p. 636). Na doutrina portuguesa, Canotilho (2001, p.257) sustenta que o excesso de poder legislativo pode ser revelado tanto no confronto da lei consigo mesma, tendo especial atenção os fins por ela perseguidos, como no confronto da lei com os fins estabelecidos na Constituição.

Assim, será verificado o excesso de poder *(ecesso di potere)* quando o agente, servindo-se inicialmente de uma competência que a lei lhe confere, romper os limites estabelecidos por esta, bem como quando contornar dissimuladamente tais limites, apossando-se de poderes que não lhe são garantidos por lei (GARCIA; ALVES, 2017, p.465).

Nas palavras de Carlos Alexandre de Azevedo Campos acerca do abuso de poder de legislar, pode se dizer que se trata de "[...]comportamento sutil, malicioso, por meio do qual o legislador atua fora dos limites teleológicos de sua competência ou contorna a 'ratio' ou espírito de normas constitucionais [...]". (CAMPOS, 2019, p.639)

A título de exemplo, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 1.158-8/AM, suspendeu os efeitos de lei ao fundamento de abuso da função legislativa, asseverando que a cláusula do devido processo legal deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não somente sob o aspecto meramente formal, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2014).

Nesse diapasão, no caso do referido trabalho acadêmico, tanto o abuso dos atos administrativos como do poder de legislar serão fundamentais para a compreensão do tema da infração regulatória das leis e da Constituição, haja vista que, na seara do Direito Regulatório, os atos normativos secundários calcados no poder regulamentar, e os atos administrativos propriamente ditos baseados nas decisões proferidas pelas autoridades administrativas são passíveis de praticar os contornos às normas jurídicas legais e constitucionais.

Assim, segundo Campos,

> o legislador realiza uma 'elusão' da Constituição quando pratica fraude ou abuso do poder de legislar. Em ambos os casos, há fuga às limitações e imposições constitucionais sem violar diretamente a Carta da República. A configuração dessa moldura revela a viabilidade da comparação com a elusão tributária. As práticas tem estrutura e dinâmica similares: por meio de um comportamento formalmente adequado, realiza-se um contorno, um drible a um determinado dever, proibição ou limitação normativa. (CAMPOS, 2019, p.639)

O autor prossegue asseverando que o objetivo da analogia não é o de mera alteração terminológica, mas se dá no sentido de contribuir efetivamente para o combate às práticas elusivas (CAMPOS, 2019, p.641).

Dessa forma, o discurso ético de combate ao comportamento malicioso do contribuinte deve ser aplicado também ao agente regulador, devendo haver uma tutela reforçada no que diz respeito à exigência de reciprocidade entre os direitos e deveres preconizados no Estado Democrático Fiscal.

Nesse diapasão, há nítidos elementos que demonstram o abuso de direito perpetrado na criação de normas infralegais e em sua interpretação ao arrepio do disposto no art. 111 do CTN. Confira-se o trecho constante na jurisprudência do STJ acerca da exegese em casos de isenção fiscal:

> 7. Constituindo o benefício fiscal em comento forma de outorga de isenção parcial, a legislação tributária a ele referente deve ser interpretada literalmente, a teor do art. 111, II, do CTN.
> 8. A Administração Pública está vinculada ao princípio da legalidade, razão pela qual, se emitidos em discrepância com a lei, os laudos constitutivos devem ser anulados, o que atinge, em consequência, a concessão do benefício fiscal, em razão do vício insanável de que se revestem aqueles atos administrativos, e não porque, uma vez deferido o incentivo, ele deixou de ser conveniente para a administração, hipótese em que a sua revogação não seria permitida (art. 178 do CTN). (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 08 de agosto de 2017, p.1)

Nesse sentido, de acordo com o exemplo constante no item 3.1 deste trabalho, a IN 46/2005 da ANCINE utilizada para flexibilizar o prazo de 270 dias da isenção fiscal aplicada na Condecine Remessa, ao consentir com a suposta utilização de um projeto inexistente (ou seja, jamais protocolado na agência) para criar uma interrupção ou suspensão artificial do prazo legal – ao arrepio do art. 111 do CTN –, a ANCINE comunga com o desvio de finalidade no sentido de não permitir que o valor aportado para fins de obtenção do incentivo fiscal na forma do art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, retorne ao Fundo Setorial do Audiovisual (FSA), como determina o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001.

Outrossim, também fica evidenciado o abuso de direito no sentido de que, o não preenchimento dos requisitos legais da isenção condicionada aposta no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, deveria implicar o recolhimento integral do tributo positivado no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001, mas, inversamente, acabam beneficiando o contribuinte desidioso ou oportunista, permitindo a utilização dos benefícios da isenção fiscal sem que tenham sido devidamente preenchidas as condições legais.

Ademais, cumpre mencionar que durante o intervalo temporal de março até maio, mais precisamente em 11/04/2017 [109], a ANCINE aprovou a realocação de três projetos sob a égide permissiva anterior, que admitia supostas interrupções ou suspensões para extrapolar o prazo legal de 270 dias visando o preenchimento das condicionantes da isenção fiscal, tal como aposto no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001.

Imagine-se, ainda, que alguns destes processos que foram objeto do pedido de realocação, sequer tenham sido protocolados na agência (juridicamente inexistentes), mesmo com questionamentos da área técnica e com a própria Diretoria Colegiada estando convencida de que o regramento da IN ANCINE 46/2005 não seria mais desejável. Acerca do convencimento prévio do colegiado, cabe assinalar que a própria Diretoria Colegiada aprovou novo regramento substitutivo daquele, conforme se verifica da ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº. 650 de 07 de março de 2017 (data da aprovação), mas que só foi efetivamente publicada no Diário Oficial da União em 18 de maio de 2017.

Assim, ainda que não estivesse vigente e devidamente publicada, a alteração normativa demonstrava significativa mudança em favor da legalidade e da segurança jurídica.

A modificação do ato normativo que regulamentava a isenção fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 visou consolidar o entendimento já antigo da área técnica[110] , no sentido de

---

[109] Aludimos aqui aos Itens 25, 26 e 27 da pauta da Reunião de Diretoria Colegiada da ANCINE nº 654, de 11 de abril de 2017.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

[110] A Ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº 650 de 07 de março de 2017, em seu item 7, deixa clara a aprovação da proposição referente ao processo nº 01580.033652/2013-32, que é justamente o processo que visa REVOGAR a IN nº 46 e veio a se transformar na IN 133. Veja-se que o processo é datado de 2013. E mostra que a área técnica vem tentando implementar seu entendimento já antigo sobre a matéria calcado na legalidade e no art. 111 do CTN. Não permitindo "realocações" e "flexibilizações" do prazo de 270 dias.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

que não caberia ao agente regulador "inovar" na matéria e contrariar o disposto na lei, sob pena de causar insegurança jurídica. Não havendo, assim, qualquer razão para que houvesse uma demora injustificada para a publicação da referida instrução normativa, principalmente no caso de terem processos pendentes de análise acerca do tema.

Em suma, o órgão colegiado da agência aprovou o novo texto normativo em 07/03/2017, não o publicou no diário oficial imediatamente após a sua aprovação, depois, aprovou três projetos sob a égide do regramento anterior na reunião do dia 11/04/2017 e, posteriormente, realizou a publicação da IN 133/2017 somente em 18/05/2017.

Conclui-se, portanto, que neste exemplo há um primeiro ato que consiste na infração regulatória oblíqua por abuso de poder por não publicar o texto aprovado e, em seguida, um ato de desvio de finalidade, conforme se verá no subtópico seguinte.

3.4 Infração regulatória oblíqua por desvio de finalidade

A primeira decisão do tribunal administrativo francês, homologada pelo imperador, que se constitui como embrião dessa figura de controle jurisdicional, foi o famoso aresto no caso *Lesbats*, emitido em 25 de fevereiro de 1864 e confirmado por outra decisão de 7 de junho de 1865. O *leading case* é relatado por Caio Tácito (2002, p.997) na obra *Temas de Direito Público*.

No caso em tela, houve anulação do ato realizado pelo Prefeito de *Fontainebleau* que, no uso do poder de polícia, negara autorização ao recorrente para o ingresso de suas viaturas no pátio da estação de estrada de ferro, a fim de servir aos passageiros que ali desembarcavam.

Ficou assentado naquela decisão judicial, que o objetivo do ato administrativo não era, como devia ser, o atingimento do real fim daquela competência discricionária – qual seja o atendimento satisfatório dos usuários – mas, em verdade, o objetivo era garantir a outro transportador, já autorizado, o monopólio do serviço, o que atentava contra o verdadeiro escopo da norma.

Nessa toada, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2012, p.410), o desvio de poder pode ser manifestado de duas maneiras: (i) quando o agente busca finalidade alheia ao interesse público, como no caso em que usa de poderes para beneficiar a si próprio ou parente ou para prejudicar inimigos, tal como o exemplo supracitado ou (ii) quando o agente pretende uma

finalidade – ainda que de interesse público – alheia a categoria do ato que utilizou, como remover alguém para castigá-lo.

Dessa lição, conclui-se que o agente regulador (autoridade administrativa) não gere interesses próprios ou particulares. Ele é titular de atribuições que lhe permitem cuidar de interesses coletivos, e a sua conduta é determinada por antecedentes objetivos que a inspiram e condicionam. A autoridade competente não atua no vácuo: ela age em função de aspectos de fato ou de direito que determinam as suas deliberações. O ato administrativo, portanto, mantém nexo de causalidade com os motivos determinantes cuja efetiva existência se torna, assim, condição de legalidade.

Nesse contexto, pode-se verificar que, como dito no subtópico anterior, há abuso do poder exercido pela autoridade administrativa competente para aprovar as normas infralegais de uma agência reguladora que retarda indevidamente a sua devida publicação.

Rememoremos o caso ventilado. Sabe-se que durante o intervalo temporal, de março a maio, exatamente na reunião de 11/04/2017[111], a ANCINE aprovou a realocação de três projetos sob o manto da Instrução Normativa anterior (IN 46/2005), que permitia a interrupção do prazo legal de 270 dias para o preenchimento das condicionantes da isenção fiscal, tal como positivado no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001. Note-se que, segundo o exemplo, alguns destes projetos sequer foram protocolados na agência – eram inexistentes –, mesmo com questionamentos da área técnica e com a própria Diretoria Colegiada estando convencida de que o regramento da IN ANCINE 46/2005 não seria mais desejável, e, por esse motivo, a própria ANCINE havia aprovado novo regramento, conforme se verifica da ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº. 650 de 07 de março de 2017[112] (data da aprovação), mas que só foi publicada em 18 de maio de 2017 (abuso de direito), na Instrução Normativa nº 133.

---

[111] Aludimos aqui aos itens 25, 26 e 27 da pauta de 11 de abril de 2017 da Reunião de Diretoria Colegiada nº 654 da ANCINE.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

[112] Trata-se do item nº 7 da pauta da Ata de Reunião da Diretoria Colegiada, RDC nº 650, realizada em 07 de março de 2017.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021. p.02

Assim, ainda que não vigente e devidamente publicada – exclusivamente por opção da Diretoria Colegiada da época –, a alteração normativa demonstrava significativa mudança em favor da legalidade e da segurança jurídica.

A alteração da instrução normativa que regulamentava a isenção fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 visou consolidar o entendimento já antigo da área técnica[113], no sentido de que não caberia ao agente regulador "inovar" na matéria e contrariar o disposto na lei, sob pena de causar insegurança jurídica. Não havendo qualquer razão para que houvesse uma demora injustificada para a publicação da referida instrução normativa, principalmente no caso de terem processos pendentes de análise acerca do tema.

Em suma, o órgão colegiado da agência aprovou por unanimidade o novo texto normativo em 07/03/2017, e não o publicou no diário oficial imediatamente após a sua aprovação, de maneira injustificada (descumprindo a RDC da ANCINE nº. 5/2002 item 3.4.3, vigente a época).

Nesse meio tempo, aprovou três projetos sob a égide do regramento anterior na Reunião do dia 11/04/2017 (desvio de finalidade) e, posteriormente, realizou a publicação da IN 133/2017 somente em 18/05/2017.

Assim, quando o órgão colegiado da ANCINE, em tese, aprova um texto normativo que corrige o texto anterior consolidando um entendimento técnico sedimentado (IN 133/2017) que não deixa qualquer margem de dúvida para a burla ou drible no que tange o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias aposto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001; e, porém, ele deixa de publicar o ato normativo após a sua aprovação por mais de 30 dias para que dentro desse lapso temporal possa aprovar outros projetos sob a égide do regramento anterior (IN 46/2005), fica demonstrado tanto o dolo de abusar do poder de determinar a publicação do ato normativo novo, como o desvio da finalidade pública de não permitir qualquer tipo de evasão fiscal oblíqua.

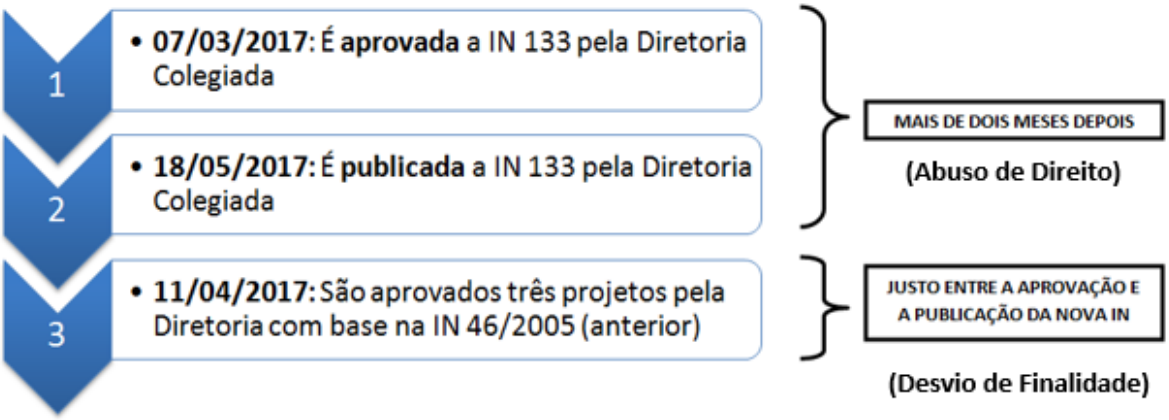
Portanto, o colegiado acaba, por vias transversas, buscando finalidade alheia ao interesse público. Considere-se que essa conduta beneficia o contribuinte, que deixa de recolher a integralidade do tributo; a produtora brasileira independente, que mantém o recurso a ela vinculado por prazo indeterminado; e, por outro lado, prejudica os demais atores do mercado

[113] A Ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº 650 de 07 de março de 2017, em seu item 7, deixa clara a aprovação da proposição referente ao processo nº 01580.033652/2013-32. Que é justamente o processo que visa REVOGAR a IN nº 46 e veio a se transformar na IN 133. Veja-se que o processo é datado de 2013. E mostra que a área técnica vem tentando implementar seu entendimento já antigo sobre a matéria calcado na legalidade e no art. 111 do CTN. Não permitindo "realocações" e "flexibilizações" do prazo de 270 dias.
Ibid. p.02.

regulado, pois a verba aportada deixa de ser remetida ao Fundo Setorial Audiovisual (FSA) para que seja democraticamente distribuído.

Veja-se a figura a seguir apontando o esquema de infração regulatória oblíqua nas modalidades de abuso de direito e desvio de finalidade inseridos no fluxo cronológico de aprovação supostamente irregular de projetos.

Figura 3 – Esquema de Infração Regulatória Oblíqua nas modalidades de abuso de direito e desvio de finalidade no Fluxo Cronológico da Aprovação Irregular de Projetos



Fonte: O autor.

Ressalte-se que, nem mesmo sob o véu do regramento anterior da IN 46/2005, poderia ter sido aprovado um procedimento que tenha se utilizado de um subterfúgio ilegal de indicar um “projeto” que, supostamente, jamais fora protocolado na ANCINE para fins de aprovação e, que, uma vez indicado, tenha servido irregularmente para “interromper” ou “suspender” o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, como uma espécie de simulacro.

Além disso, as instruções Normativas tanto da ANCINE como da Receita Federal, bem como a legislação, não permitem que seja utilizado um projeto fantasma para ser objeto de alocação de verba pública oriunda de incentivo fiscal.

Conclui-se que este estratagema, na verdade, serviu como uma autêntica espécie de casulo para submissão de outros projetos em um tipo de *looping* interruptivo/suspensivo do prazo legal, até que se chegasse, eventualmente, a um projeto factível.

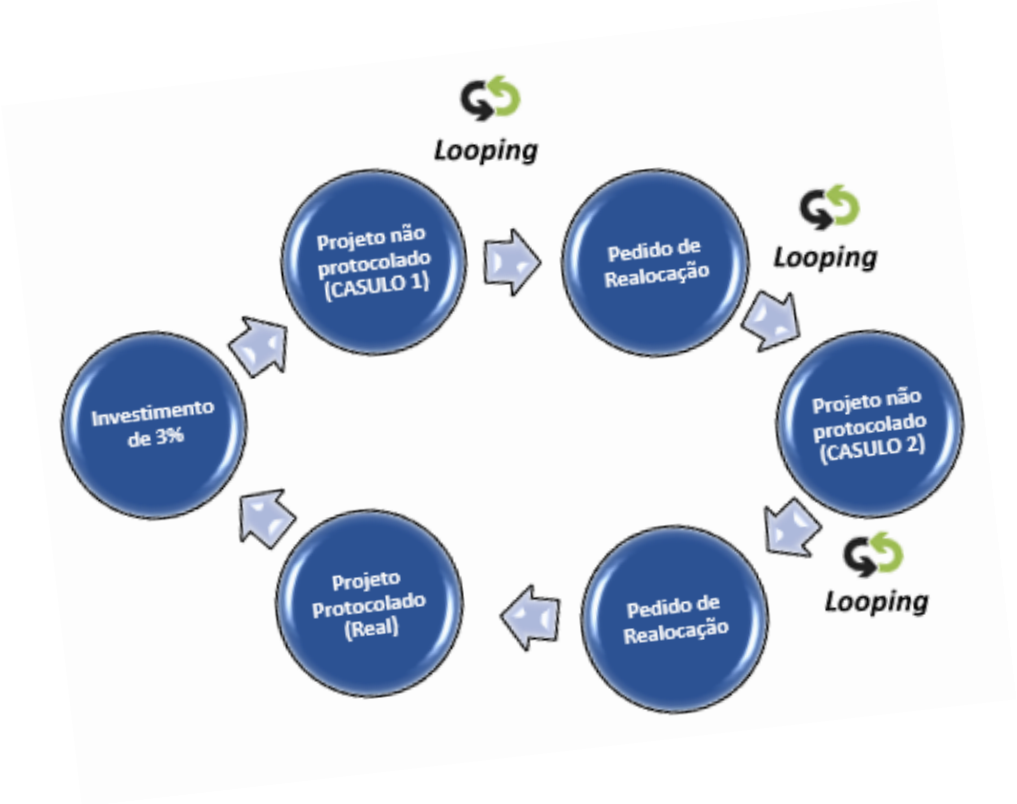
Perceba-se que a hipótese fica ainda mais flagrante quando são acrescentados outros casulos ao estratagema – os quais representam mais projetos inexistentes (não protocolados) e que tem o único objetivo de impedir que o montante depositado na conta de recolhimento retorne ao Fundo Setorial do Audiovisual –, e assim vão ocorrendo novas

suspensões/interrupções do prazo peremptório legal e os agentes econômicos voltam a desfrutar da burla ao prazo de 270 dias constante no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001.

Dessa maneira, o prazo legal de 270 dias acaba se transformando em um prazo potencialmente *ad eternum* e que, efetivamente, acaba durando anos até que um projeto real seja apresentado na Ancine.

Portanto, o quadro apresentado mostra que há a real necessidade de se realizar uma apuração séria em torno da questão para que seja possível verificar a existência de um modelo mais complexo, sofisticado e estruturado de evasão fiscal calcado na falha regulatória.

Figura 4 – *Looping* Interruptivo/Suspensivo do Prazo legal de 270 dias



Fonte: O autor.

Um outro exemplo interessante que se enquadra na modalidade de infração regulatória oblíqua por desvio de finalidade pode ser extraído do estudo de caso 1 e trata especificamente do potencial desvio da finalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE no mercado de vídeo por demanda, conforme se verá a seguir.

Inicialmente, cumpre relembrar que a regra de destinação da CIDE é aquela que obriga que sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação. Isso é o que se denomina de referibilidade.

Segundo Paulo Barreto, para a instituição das contribuições, a norma de competência depreendida da Constituição Federal exige que sejam veiculadas no diploma legal instituidor "duas normas de conduta: (i) a que determina o pagamento do tributo, em face da ocorrência do fato jurídico tributário; e (ii) a que vincula a destinação do montante arrecadado, uma vez pago o tributo" (BARRETO, 2006, p.156).

Há de se ressaltar a importância da compreensão da característica finalidade da CIDE inserta nos aspectos do mandamento da primeira norma de conduta, o que se faz diante da necessidade de correlacionar a norma de competência com a norma de incidência tributária. Isto é relevante porque, *in casu*, há necessidade de o aspecto finalístico sair da norma de competência (norma de produção normativa) para também residir na norma de incidência[114].

Portanto, conforme o entendimento de Valter Lobato[115], "a ordem constitucional deve estar posta na hipótese de incidência, ou seja, ela somente é permitida de ocorrer no mundo real dos fatos se, e somente se, houver a destinação correta ou a finalidade adequada ao Texto Constitucional." Dito de outro modo, significa que nas contribuições especiais a finalidade determina que sequer existirá incidência tributária (não ocorrerá a hipótese antecedente) caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizado no plano fático, com a efetiva prestação estatal.

Trazendo a teoria para o caso específico da Condecine, percebe-se que a finalidade desta CIDE, assim como as outras Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, é servir como instrumento regulatório da economia de caráter extrafiscal, haja vista que esta espécie tributária não possui escopo meramente arrecadatório, mas se trata de um verdadeiro mecanismo de planejamento estratégico, que tem o escopo de corrigir distorções e abusos em determinados setores do mercado que se encontram em estado de desequilíbrio econômico em relação aos demais, ou até mesmo para fins de fomento e de desenvolvimento da atividade no país.

---

[114] LOBATO, Valter de Souza. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. 353 f. Tese – Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014. p. 157.

[115] *Ibid.* p. 187.

Dessa maneira, entende-se como finalidade para fins de antecedente da norma jurídico-tributária esse caráter extrafiscal utilizado como instrumento regulatório. Já a finalidade circunscrita no consequente da norma tributária é entendida meramente como a referibilidade tributária, consubstanciada na aplicação do produto da arrecadação tributária para fomentar a atividade.

Pois bem, dentre as mais significativas características do *video on demand* estão a diversidade de títulos e a dimensão dos catálogos, que se refletem nas mais variadas possibilidades de escolhas de títulos por parte do consumidor, permitindo, assim, a fruição dos conteúdos e a maximização de suas possibilidades de escolhas para o entretenimento. Porém, a partir do momento em que há a imposição de um tributo (Condecine Título) cuja alíquota é específica *(flat fee)* e tem o condão de atingir, indiscriminadamente, todos os títulos que serão veiculados pode haver a inibição e o desestímulo a expansão dos títulos, inclusive nacionais, no âmbito das plataformas. Ou seja, a finalidade é completamente deturpada diante do efeito pragmático nocivo causado a mercado através da aplicação da Condecine desta maneira.

Assim, a partir do momento que é instituído um tributo de alíquota específica por unidade de título, é evidente que a escolha de títulos a serem expostos pelas plataformas de vídeo por demanda passa a ser econômica e, consequentemente, pode inibir o acréscimo de títulos não muito populares, o que destrói, por exemplo, a possibilidade de um modelo de negócio de plataforma que utilize a cauda longa de catálogos – *long tail*[116].

Além disso, deve ser considerado o fato de que essa solução tecnológica do *video on demand* permite a opção da plataforma por vários modelos de negócios os quais se insere o modelo transacional - *transactional (TVOD),* no qual há uma transação específica referente ao conteúdo que o consumidor deseja, o modelo de assinatura - *subscription (SVOD)* e o modelo de publicidade - *advertising (AVOD).* Nesse sentido, considerando os modelos de negócios transacional e por assinatura, não é muito difícil se imaginar um definhamento dos catálogos de obras que não tem muito apelo comercial. O acarreta na dificuldade no ingresso de novos produtores no mercado e de novas plataformas de temáticas conceituais, de nichos ou de conteúdo *underground*. E, por conseguinte, denota um desvio de finalidade da CIDE e corrobora a infração oblíqua por desvio de finalidade tratada neste subtítulo.

---

[116] O *longtail* ou cauda longa é um meio de utilização da infinidade potencial de obras no ambiente do vídeo por demanda. Ele permite que não apenas os filmes de lançamento e de grande faturamento em curto período tenham espaço na plataforma, mas mantém acessíveis as obras de interesse cultural com pouco apelo comercial.

4. ESTUDOS DE CASO

Edmond Dantès: There are 72,519 stones in
my walls; I've counted them many times.
Abbe Faria: But have you named them yet[117]?

Alexandre Dumas

Ultrapassada a etapa de classificação das hipóteses de infração regulatória (direta) e de infração regulatória oblíqua das leis e da Constituição nas modalidades de fraude, abuso de poder e desvio de finalidade, passa-se aos estudos de casos concretos.

Destaque-se que, por razões metodológicas e didáticas, este capítulo será dividido em dois casos concretos, sendo o primeiro caso a versar sobre a infração regulatória das leis e da Constituição no *video on demand*, e o segundo estudo de caso a tratar dos "filmes fantasmas" que obtiveram "isenção fiscal" indevidamente, com fulcro no art. 39, X da MP 2.228-1/2001. A partir dos estudos realizados separadamente sobre cada um dos casos concretos, serão destacadas as condutas aptas a ilustrar as espécies de evasão regulatória das leis e da Constituição Federal descritas no capítulo 3.

Frise-se que a utilização da metodologia do caso concreto[118] é centrada na articulação entre teoria e prática, com vistas a desenvolver o raciocínio jurídico. Ela engloba, assim, o estudo interdisciplinar entre vários ramos do Direito e permite o exercício constante da pesquisa jurídica e sua aplicação pragmática.

Por serem de exemplos muito ricos e possíveis de serem enquadrados em diversas situações, opta-se por tratar cada um desses estudos de caso separadamente para, depois, classificá-los no capítulo subsequente de acordo com as modalidades destacadas nos subtópicos do capítulo 3.

Cumpre relembrar, mais uma vez, que o escopo deste trabalho acadêmico é identificar possíveis falhas regulatórias e permitir a implementação de medidas corretivas ulteriores para evitar externalidades negativas dentre as quais se encontra a evasão fiscal.

---

[117]Edmond Dantès: "Existem 72.519 pedras em minhas paredes. Eu as contei por muitas vezes"; Abbe Faria: "Mas você já as nomeou?" Tradução livre do Autor. (CONDE DE MONTECRISTO, 2002, 00:38:26 min)

[118] A metodologia do caso concreto é a modalidade adotada para o estudo do Direito na Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ. Ela se encontra disponível no seguinte endereço: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/noticias_todas/2020/Inicio-do-ano-letivo-na-EMERJ.html Acesso em: 23 de fevereiro de 2021.

4.1 Estudo de caso 1: infração regulatória das leis e da Constituição no *vídeo on demand*

O primeiro estudo de caso é sobre a questão da infração regulatória das leis e da Constituição no âmbito da tributação das novas tecnologias de mídia que diz respeito à hipótese de incidência da Condecine Título. Ele trata de um caso concreto acerca do *video on demand – VoD*, tal como visto no capítulo anterior, especialmente na parte que se tratava da infração regulatória oblíqua por fraude às leis e à Constituição – item 3.2.

Inicialmente, a Condecine Título, diferentemente da Condecine Remessa, tem seu espectro de incidência recaindo sobre a exploração comercial de obras audiovisuais em cada um dos segmentos de mercado, que são: as salas de exibição, o vídeo doméstico, a TV por assinatura, a TV aberta e os "outros mercados". Com relação ao valor da contribuição, é importante saber que ele varia conforme o tipo da obra, seja esta publicitária ou não, além de considerar também o segmento de mercado. Na hipótese das obras não publicitárias, são levados em conta também a duração (curta, média ou longa-metragem) e, ainda, a forma de organização da obra (seriada, na qual a cobrança se dá por capítulos ou episódios, e o caso do conjunto de obras audiovisuais para o segmento de vídeo doméstico).

De acordo com o enunciado prescritivo[119], a Condecine Título é devida a cada cinco anos para as obras não publicitárias e a cada 12 meses no caso de obras publicitárias, cabendo à ANCINE a cobrança e a fiscalização desta modalidade.

Frise-se que, neste aspecto, a Condecine Título, disposta no art. 32, I e III da MP 2.228-1/2001, também se difere da Condecine Remessa, prevista no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001, cuja competência para exercer as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização é atribuída expressamente à Secretaria da Receita Federal – SRF, consoante o disposto no art. 38, inciso I da MP 2.228-1/2001.

---

[119] Esta expressão é utilizada pelo professor Luís Cesar de Souza Queiroz para tratar dos enunciados prescritivos que não se confundem com a norma jurídica em si a qual se extrai do enunciado a partir de um exercício interpretativo.
QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p.67. Já o professor Paulo de Barros Carvalho prefere utilizar a expressão "veículo introdutor de normas."
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 88.

Para que seja possível entender o fundamento da tributação da Codecine Título, também é necessário observar o disposto no art. 33 da MP 2.228-1/200.1. Veja-se a redação atual do art. 33 da MP 2.228-1/2001[120]:

> (...) a Condecine será devida para cada segmento de mercado, por: I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado: a) salas de exibição; b) vídeo doméstico, em qualquer suporte; c) serviço de radiodifusão de sons e imagens; d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; e) outros mercados, conforme anexo".

Contudo, pela forma como está redigida a MP 2.228-1/01, o fato gerador da Condecine Título, como já explicitado antes, não se esgota no art. 32 da MP 2.228-1/01.

Assim, quando o art. 33 da MP 2.228-1/01 trata dos segmentos de mercado em relação aos quais a Condecine Título será devida, ele acaba descrevendo não somente o elemento quantitativo tributário, mas também se referindo ao próprio fato gerador do tributo (hipótese de incidência[121]). Logo, caso haja a ocorrência de qualquer um dos verbos descritos nos incisos do art. 32 da MP 2.228-1/01, caso os mesmos não estejam inseridos em quaisquer dos segmentos de mercado descritos no art. 33 da MP 2.228-1/01, não incidirá o tributo (não ocorre o fato descrito no antecedente da norma tributária)[122]. Confira-se ambos os dispositivos:

> Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito) [...]
> Art. 33. A Condecine será devida para cada segmento de mercado, por: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011)

---

[120] Cumpre assinalar que está em trâmite a Emenda nº 1 da Medida Provisória nº 1.018/2020, proposta pelo deputado Marcelo Ramos PL/AM, que sugere a inclusão do artigo 33-A na MP 2.228-1/2001 nos seguintes termos: "Artigo 33-A — Para efeito de interpretação do artigo 33, inciso I, alínea 'e', da MP 2228-1/2001, a oferta de vídeo por demanda, independente da tecnologia utilizada, a partir da vigência da contribuição de que trata o artigo 32, inciso I, da mesma Lei, não se inclui na definição de 'outros mercados'."

[121] Adota-se aqui o entendimento de que o fato gerador é o cotejo entre a hipótese de incidência e o fato imponível. No mesmo sentido ver: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.258-260 e MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.131. Por outro lado, o saudoso professor Ricardo Lobo Torres prefere utilizar os termos "fato gerador abstrato" para hipótese de incidência e "fato gerador concreto" para fato imponível.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.244.

[122] Nesse mesmo sentido ver o texto de Magno de Aguiar Maranhão Junior intitulado "A cobrança de CondecineTítulo no VoD pode quebrar o mercado de vídeo por demanda no Brasil", disponível na *Revista Jusbrasil*, no link <https://magnomaranhao.jusbrasil.com.br/artigos/699342237/a-cobranca-de-condecine-titulo-no-vod-pode-quebrar-o-mercado-de-video-por-demanda-no-brasil>. Acesso em: 20 de setembro de 2019.

> I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado:
> a) salas de exibição;
> b) vídeo doméstico, em qualquer suporte;
> c) serviço de radiodifusão de sons e imagens;
> d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura;
> e) outros mercados, conforme anexo.
> II - título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento dos mercados previstos nas alíneas "a" a "e" do inciso I a que se destinar; (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> III - prestadores dos serviços constantes do Anexo I desta Medida Provisória, a que se refere o inciso II do art. 32 desta Medida Provisória. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> § 1º A Condecine corresponderá aos valores das tabelas constantes do Anexo I a esta Medida Provisória.
> § 2º Na hipótese do parágrafo único do art. 32, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.
> § 3º A Condecine será devida: (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)
> I - uma única vez a cada 5 (cinco) anos, para as obras a que se refere o inciso I do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> II - a cada 12 (doze) meses, para cada segmento de mercado em que a obra seja efetivamente veiculada, para as obras a que se refere o inciso II do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> III - a cada ano, para os serviços a que se refere o inciso III do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> § 4º Na ocorrência de modalidades de serviços qualificadas na forma do inciso II do art. 32 não presentes no Anexo I desta Medida Provisória, será devida pela prestadora a Contribuição referente ao item "a" do Anexo I, até que lei fixe seu valor. (Incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)
> § 5º Os valores da Condecine poderão ser atualizados monetariamente pelo Poder Executivo federal, até o limite do valor acumulado do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) correspondente ao período entre a sua última atualização e a data de publicação da lei de conversão da Medida Provisória nº 687, de 17 de agosto de 2015, na forma do regulamento.

Novamente, caso a hipótese de incidência tenha um de seus verbos apostos no art. 32 da MP 2.228-1/01 realizados no mundo concreto e se transforme em fato imponível; porém, não ocorra em quaisquer segmentos de mercado assinalados no art. 33 da MP 2.228-1/01, será flagrante a hipótese de não incidência tributária ante a não ocorrência da hipótese (antecedente) da norma tributária. Por esta razão, o art. 33 da MP 2.228-1/01 não pode deixar de ser considerado como parte integrante e indissociável do fato gerador tributário para passar a ser enxergado meramente como elemento quantitativo.

A título exemplificativo e considerando somente o aspecto textual constante na MP 2.228-1/2001, caso uma obra cinematográfica ou videofonográfica seja veiculada, produzida, licenciada ou distribuída com fins comerciais no segmento de mercado de salas de exibição (como no caso de um filme que vai ser exibido no cinema) ou vídeo doméstico em qualquer suporte (DVD, por exemplo), a Condecine Título incide normalmente. Contudo, caso uma obra cinematográfica ou videofonográfica seja veiculada ou produzida com fins comerciais

exclusivamente para ser veiculada no *YouTube* com o fito de ser executada via *streaming*, a hipótese é, justamente, de não incidência tributária (não ocorrência do antecedente da norma tributária) no que concerne à Condecine Título tipificada em lei.

Dito de outra maneira, o segmento de mercado contido no art. 33 da MP 2.228-1/2001 também diz respeito ao "fato em si", que é o elemento material do tributo constante na hipótese (antecedente), e não somente na consequência para fins de apuração do *quantum debeatur.* É por este motivo que é importante a compreensão de que, para que o tributo incida, é necessário que haja no mundo concreto a conduta consubstanciada nos verbos elencados no art. 32 da MP, 2.228-1/2001 somada ao segmento de mercado posto no art. 33 da MP 2.228-1/2001.

Ante o exposto, entende-se aqui que a Condecine Título é eivada de fato gerador composto por dois dispositivos legais, justamente pela necessidade de realizar um cotejo entre os arts. 32 e 33 da MP 2.228-1/01 para aferição da efetiva incidência do tributo, amoldando a hipótese de incidência ao caso concreto mediante a verificação do segmento de mercado em que ocorreu o fato imponível tributário.

Conforme explanado anteriormente no item 1.2, nas hipóteses de incidência (antecedentes) são apontados os seguintes aspectos[123]: (i) material, que denota o fato em si; (ii) temporal, que determina as circunstâncias temporais que envolvem o fato imponível já materialmente descrito; (iii) o espacial, indicativo das condições de lugar em que o fato irá ocorrer; e (iv) o pessoal[124], que é essencial para a percepção da capacidade contributiva, para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento de isenções e de imunidades subjetivas, entre outros.

Por outro lado, nas consequências, são explicitados outros dois aspectos: (i) aspecto subjetivo[125], que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da

---

[123] Sacha Calmon Navarro Coêlho prefere a adoção da terminologia "aspecto" ao invés de critério para qualificar as facetas da hipótese e consequência da norma jurídico-tributária.
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p.379.

[124] Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o fato jurígeno está sempre ligado a uma pessoa (um "ser", "ter", "estar" ou "fazer"). E muitas vezes os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência.
Ibid. p.379.

[125] "A doutrina, com erronia, costuma chamar de 'aspecto subjetivo' da hipótese de incidência os dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o dever e seus sujeitos, ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não da hipótese da norma de tributação."
Ibid. p.380.

realização da hipótese de incidência; e (ii) aspecto quantitativo, que esclarece o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico. Ambos são traduzidos na base de cálculo e alíquotas.

Registre-se que o aspecto material do fato gerador, que diz respeito aos comportamentos dos indivíduos, corresponde exatamente àqueles comportamentos que encerram a substância de um ato, fato ou situação jurídica sobre o qual incide um tributo, transposto em um *"facere"*, um "dar" ou um "ser". O elemento material do tributo é formado, portanto, invariavelmente, por verbos de ação ou de estado, seguidos de um complemento.

Nesse sentido, é evidente que não se deve confundir a leitura do art. 33 da MP 2.228-1/2001 como se ele fosse um mero elemento quantitativo tributário (consequência), haja vista que para o fato gerador abstrato[126] ocorrer no mundo real tornando-se concreto[127], o fato imponível deve acontecer justamente em um daqueles segmentos de mercado assinalados no art. 33 da MP 2.228-1/2001, sob pena de ensejar verdadeira hipótese de não incidência do tributo, como já dito anteriormente[128].

---

[126] O termo fato gerador abstrato é utilizado pelo saudoso professor Ricardo Lobo Torres para determinar a hipótese de incidência e fato gerador concreto para se referir ao fato imponível tributário. Para saber mais, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.240-245.

[127] "A preocupação primordial do intérprete transcende os meros textos legais e se debruça no caso concreto – objeto –, em relação ao sujeito – o intérprete –, que é diretamente influenciado pelo tempo e espaço ao exercer sua tarefa de construção e reconstrução de significados durante sua produção hermenêutica."
MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. *A derrocada da Summa Divisio e a Ascensão da Eficácia Horizontal dos Direitos Fundamentais no Brasil*. 2011. 107 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito) – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2010/Magno%20Aguiar%20Maranhao%20JR.pdf>. Acesso em 08 de agosto de 2020, p.86.

[128] Nesse mesmo sentido, o relatório produzido pelo relator do projeto de decreto legislativo da Comissão de Constituição e Justiça que visava sustar a Instrução Normativa da Ancine nº 134/2017 através do PDC nº 681/2017, por instituir novo fato gerador pela rubrica "outros mercados" para passar a tributar a publicidade na internet assinala o seguinte: "A MP mencionada prevê como sujeitos a incidência da CONDECINE os seguintes segmentos de mercado: salas de exibição; vídeo doméstico, em qualquer suporte; serviço de radiodifusão de sons e imagens; serviços de comunicação eletrônica em massa por assinatura; e outros mercados. O inciso VI, do art. 1º da MP 2228-1/2001define como segmentos de mercado assim: 'mercados de salas de exibição, vídeo doméstico em qualquer suporte, radiodifusão de sons e imagens, comunicação eletrônica de massa por assinatura, mercado publicitário audiovisual ou quaisquer outros mercados que veiculem obras cinematográficas e videofonográficas'. O inciso XVII, do art. 7º da mesma MP, possibilita a ANCINE atualizar, em consonância com a evolução tecnológica, as definições previstas no art. 1º da mesma MP. É importante acentuar que a delegação legislativa é apenas para alterar as definições contidas no art.1º da MP. Em nenhum momento houve delegação legislativa para aumentar o fato gerador da CONDECINE."
CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, *Parecer do Relator Dep. Thiago Peixoto no PDC 681/2017*, aprovado em 06/12/2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1630034&filename=PRL+1+CCJC+%3D%3E+PDC+681/2017>. Acesso em 31 de maio de 2021.

Conclui-se assim, que o art. 33 da MP 2.228-1/2001 não serve apenas para definir o *quantum debeatur*, mas também serve para definir a materialidade do tributo propriamente dito. Daí a necessidade de se interpretar de forma sistemática o art. 32 da MP 2.228-1/2001 somado ao segmento de mercado aposto no art. 33 da MP 2.228-1/2001. Veja-se a seguir o quadro sinótico contendo os aspectos elementares da Condecine Título.

Quadro 5[129] – Exemplo de Norma Tributária na Condecine Título

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	CONSEQUÊNCIA JURÍDICA
Realizar a veiculação (verbo) de uma obra videofonográfica (espécie de obra discriminada no art. 32) com fins comerciais no serviço de radiodifusão de sons e imagens – TV aberta (no segmento de mercado previsto no art. 33)	**Obrigação de recolhimento na forma dos valores contidos na tabela aposta no Anexo I da MP 2.228-1/2001 atualizados pela Portaria Interministerial nº 835 de 13 de outubro de 2015**
FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA	**FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA**
Uma Programadora de TV Aberta "realiza" a veiculação com fins comerciais de uma obra videofonográfica em um segmento de mercado específico	**Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional**

Fonte: O autor.

A partir deste quadro, verifica-se que, para ocorrer a hipótese de incidência tributária, há necessidade de que a veiculação, a produção, o licenciamento ou a distribuição da obra seja realizada em um daqueles segmentos de mercado expressamente delineados no art. 33 da MP 2.228-1/2001. Caso contrário, a hipótese será de não incidência tributária, justamente por não incidir a hipótese plasmada no enunciado prescritivo no mundo concreto.

Portanto, quando a Instrução Normativa da ANCINE – por exemplo, no caso da IN 95/2011 –, "cria" de modo equivocado um segmento de mercado para ser supostamente enquadrado na alínea "e" do inciso I do art. 33 da MP 2.228-1/2001 que trata de "outros mercados", ela termina fabricando artificialmente e, por vias transversas, uma nova hipótese de incidência tributária que não figurava originalmente na lei. Ou seja, a agência "fabrica" um fato

[129] Elaboração com base no quadro constante na obra de Sacha Calmon Navarro Coêlho.
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p.379.

gerador abstrato[130] por instrumento infralegal violando o disposto no art. 149, parágrafo 4º da Constituição Federal.

Perceba-se que esse estudo de caso 1 se enquadra na hipótese estudada no item 3.2, o qual diz respeito à infração oblíqua por fraude à Constituição, haja vista que o agente regulador se apoia em uma norma de cobertura, que seria o disposto no art. 33, I, "e" da MP 2.228-1/2001 para violar o art. 149, § 4º e o art. 150, I da Constituição Federal.

Isso, sem adentrar na questão de mérito acerca dos efeitos danosos ao mercado regulado pelo fato de se instituir um tributo que não observa o princípio da capacidade contributiva em um ambiente potencialmente infinito como o do vídeo por demanda (devido a possibilidade de se disponibilizar um vasto catálogo de obras para o consumidor), o que destrói novos modelos de negócios como o *long tail*, e cria barreiras de entrada indesejadas. Mas o problema não para por aí.

Nesse sentido, é preciso aprofundar um pouco mais os estudos para entender melhor se o vídeo por demanda deve ser assimilado, efetivamente, como um "novo segmento de mercado" tal como estipulado pela ANCINE ao inseri-lo na rubrica de "outros mercados", ou se é uma nova ferramenta tecnológica disruptiva que permite a exploração dos mercados previamente existentes e explorados pelo setor.

Esse ponto será explicado mais a fundo no subtópico seguinte.

4.1.1 As janelas de exibição da obra cinematográfica, videofonográfica e *vídeo on demand*

Um aspecto basilar para a compreensão da tributação do vídeo por demanda é o entendimento acerca dos modelos de negócios explorados no mercado audiovisual dentro das janelas de exibição cinematográfica e videofonográfica, além do alcance e do significado da expressão "segmento de mercado".

Primeiramente, o termo "segmento de mercado" consiste na identificação, dentro de um ambiente de mercado[131] heterogêneo, de um determinado grupo de indivíduos, com respostas e

---

[130] O professor Ricardo Lobo Torres utiliza os termos "fato gerador abstrato" para hipótese de incidência e "fato gerador concreto" para fato imponível.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.244.

[131] O termo "mercado" possui diversas acepções na língua portuguesa e no jargão econômico e financeiro, mas o significado que se pretende firmar neste trabalho é o de que "mercado" diz respeito ao lugar teórico onde se processam a oferta e a procura de determinado produto ou serviço.

preferências semelhantes no que concerne a determinados produtos e/ou serviços. Dessa maneira, "segmento de mercado" é o resultado da divisão de um mercado em pequenos grupos. Este processo é derivado do reconhecimento de que o mercado total representa o conjunto de grupos com características distintas, que são chamados segmentos.

No que tange ao "mercado audiovisual" propriamente dito, o art. 1º da MP 2.228-1/2001 define a obra audiovisual como o produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão.

Na sequência, aduz que obra cinematográfica é uma espécie de obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital. Além disso, é estabelecido que sua destinação e exibição deve ser prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição.

Outrossim, traz logo abaixo, em seu enunciado prescritivo, a definição legal de obra videofonográfica como uma obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som.

Frise-se que uma obra audiovisual, via de regra, pode ser financiada e explorada por distribuidores nacionais ou estrangeiros dentro do território nacional, bem como diretamente por produtores locais.

Levando em conta este contexto, no ambiente do mercado audiovisual, os modelos de negócio e de monetização dividem-se, essencialmente, em dois modelos de geração de receitas, a saber: (i) modelo de receitas variáveis e (ii) modelo de receitas oriundas de licenciamento da obra por valor fixo. A seguir, será analisado como essas receitas se compõem e quais são os modelos de exploração no mercado consumidor antes e depois da era digital.

Inicialmente, antes do advento da tecnologia *over the top*[132], com relação ao primeiro modelo de receita variável supracitado, existiam dois modelos de negócio que estariam

---

[132] OTTs são os serviços baseados em aplicativos através dos quais se publica e onde há acesso e troca de conteúdo. Entre os serviços mais conhecidos estão os de vídeo sob demanda (VoD), como YouTube, Hulu, Netflix, Apple TV, o serviço de *streaming* de vídeos da Amazon, os de transmissão de mensagens e voz sobre IP, como WhatsApp, Telegram, Facetime, Skype, Viber, Messenger, iMessage, ou mesmo Xbox 360 e *World of Warcraft* no mundo dos jogos. Até mesmo *Facebook, Twitter, Google* e todos os sites podem ser compreendidos como OTTs quando os entendemos tecnicamente como tudo o que está *over the top*, ou seja, na camada de aplicações da Internet.
CASTRO, Oona. Serviços *over-the-top*: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. *Revista Politics.* Publicado em junho de 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%AAncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em 07 de agosto de 2020.

centrados na primeira e segunda janelas de exibição[133]. Nesse caso, a primeira janela de exibição é a cinematográfica, na qual se realiza a exibição da obra em salas de cinema; já a segunda janela é a relacionada ao aluguel (locadoras) e à compra de mídias, tais como CDs e DVDs (lojas físicas).

Nesse sentido, a primeira janela de exibição que está representada pelas salas de cinema adota o modelo transacional de remuneração, baseado na venda de ingressos aos consumidores (bilheteria). A seguir, na segunda janela, o segmento de mercado de vídeo doméstico contém duas ramificações nas quais se estratifica o consumo de DVDs: pela locação *(rental)* e varejo *(sell through ou retail)*. Todos esses modelos de negócios inseridos nas duas primeiras janelas compõem o primeiro modelo de negócios, denominado modelo de geração de receitas variáveis.

Na outra ponta está o segundo modelo de geração de receita, que é oriundo de licenciamento da obra audiovisual por valor fixo. Nele situam-se as chamadas terceira e quarta janelas de exibição.

A terceira janela é representada pelo segmento de televisão por assinatura *(Pay TV)*. Aqui, as ramificações desta janela de exibição iniciam pelos canais básicos, depois, abarcam os canais *"premium*" e, finalmente, os canais *"pay-per-view"*. Por fim, a quarta janela é justamente o segmento de televisão aberta cuja receita é majoritariamente oriunda de verba publicitária e valorizada segundo o tamanho da audiência.

Outro fator bastante interessante é a análise do tempo que as obras audiovisuais perpassavam pelas janelas de exibição para permitir a sua máxima exploração e, assim, a maximização dos lucros. É importante destacar que, com a convergência digital e o advento da tecnologia *over the top*, este lapso temporal foi sendo reduzido gradativamente, tal como poderá ser depreendido a partir da leitura dos textos e do aprofundamento da matéria[134].

---

[133] "De fato, o setor audiovisual organiza a produção de parte relevante das obras tendo como estratégia de rentabilidade a exibição destas obras em diversas "janelas", separadas por uma lógica cronológica-temporal que procura evitar que um determinado conteúdo seja exibido ao mesmo tempo em duas destas janelas, de modo a preservar a sua rentabilidade potencial em cada uma delas. Essa estratégia é conhecida como *'windowing'*. Assim, um conteúdo feito para o cinema pode ser visto posteriormente na televisão por assinatura e em unidades de vídeo doméstico; um conteúdo exibido em um canal de televisão por assinatura pode posteriormente ser visto em outro canal fechado, na TV aberta, no vídeo e em serviços de vídeo por demanda."
GALVÃO, Alexander Patez. *O cinema brasileiro da retomada: a auto-sustentabilidade é possível?* 2003. 234 folhas. Tese de Doutorado em Ciência da Informação pela Escola de Comunicação da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2003. Rio de Janeiro: aprovado em 28 de agosto de 2003., p.60.

[134] "*Since the 1990s, the DVD release date has been converging towards the theater release date, resulting in a reduced DVD release window. In a span of 15 years, the DVD release window has shrunk almost in half, from an average of 200 days in 1998 to 115 days in 2014*."
"Desde a década de 1990, a data de lançamento do DVD tem convergido para a data de lançamento nas salas de exibição cinematográfica, resultando em uma janela de lançamento de DVD reduzida. Em um período de 15

Figura 5. Janelas de Exibição antes do advento da tecnologia *OTT*[135]

Fonte: O autor.

Cumpre aqui relembrar que todos esses modelos de negócio já existiam antes do advento da tecnologia *over the top – OTT*, e que as janelas em cada segmento de mercado guardam em comum o fato de serem providas pelo mesmo conjunto de atividades interdependentes. Repise-se que o intuito é sempre a maximização dos lucros em função do tempo e a otimização ao máximo dos possíveis ganhos de escala e escopo com o produto, no caso, a obra audiovisual.

Demonstradas as janelas de exibição anteriores ao advento da tecnologia *over the top – OTT*, passa-se à explanação acerca das janelas de exibição após a chegada da tecnologia *over the top – OTT*.

Com a ascensão da tecnologia *over the top*, conforme se verá a adiante, as janelas de exibição permanecem as mesmas e, consequentemente, os segmentos de mercado também não se alteram. Por outro lado, há uma mudança no tocante ao modelo de renda variável do negócio, que passa a ser baseado na estratégia de *pull* ao invés de *push*[136], na qual o conteúdo fica disponível em servidor para a escolha do consumidor.

---

anos, a janela de lançamento do DVD encolheu quase pela metade, de uma média de 200 dias em 1998 para 115 dias em 2014." Tradução livre do autor.
GRANADOS, Nelson e MOONEY, John. Popcorn or Snack? Empirical Analisys of Movie Release Windows. *Pepperdine/Graziadio Business School. Working Paper Series.* Disponível em: <https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1005&context=graziadiowps>. Acesso em: 18 de fevereiro de 2021, p.8.

[135] Elaboração a partir do estudo da ANCINE sobre "TV por Assinatura no Brasil: aspectos econômicos e estruturais."
ANCINE. *TV por Assinatura no Brasil: aspectos econômicos e estruturais*. Rio de Janeiro: 1ª Edição. Observatório Brasileiro do Cinema e do Audiovisual – OCA, publicado em 28/06/2016. 73 páginas. Relatório técnico. Disponível em: <https://oca.Ancine.gov.br/sites/default/files/televisao/pdf/estudo_tvpaga_2015.pdf>. Acesso em 05 de agosto de 2020.

[136] O modelo *pull* se difere do modelo *push*. Enquanto este último oferece uma grade pré-programada para o usuário final, fazendo exatamente o que os canais de programação lineares fazem ao disponibilizar uma

Isso tudo sem olvidar que há uma visível e intensa mudança no tempo de passagem de uma janela de exibição para a outra, bem como na ordem de exploração.

Diante do exposto, entendemos que essa disrupção que ocorre com a chegada do *video on demand* não tem o condão de meramente acrescentar mais um "segmento de mercado" nas janelas de exibição. Aliás, é muito mais que isso. Metaforicamente falando, essa nova tecnologia "quebra todas as paredes que se encontram entre essas janelas de exibição" e não acrescenta um "segmento de mercado", tampouco um "outro mercado" inteiramente novo.

Com o avanço da tecnologia, a segunda janela de exibição passou a ser explorada por lojas virtuais ao invés de físicas, permitindo o aluguel e a compra de títulos pelo sistema de *OTT (e-commerce).* Verifica-se assim, que esse modelo de negócios no âmbito do *vídeo on demand – VoD* também é denominado de *TVOD – transactional VoD -,* que é justamente o modelo de renda variável por transações ou micro transações nas lojas virtuais. Dessa forma, fica evidenciado que o modelo transacional de *video on demand* é, nada mais nada menos, que a evolução do bom e velho vídeo doméstico[137].

No que tange a quarta janela de exibição, com a chegada da tecnologia *over the top,* há uma modificação na lógica dos rendimentos que, quando utilizados em serviços de *OTT,* deixam de ser classificados como receitas meramente oriundas de licenciamento da obra por valor fixo para serem enquadradas na modalidade de receita variável, haja vista que a publicidade por audiência na internet é um modelo de negócio muito mais dinâmico que o da televisão aberta, e enseja uma variação na monetização do conteúdo publicitário com base na audiência. Contudo, o modelo de negócio baseado em venda de espaço publicitário[138] permanece com o mesmo substrato lógico que o da televisão aberta, mas no âmbito do *vídeo on demand – VoD* passa a ser conhecido como *AVOD – advertising*.

A respeito das receitas oriundas de licenciamento da obra por valor fixo, a terceira janela de TV por assinatura é substituída pelos serviços de *Pay TV OTT,* com a importante diferença

---

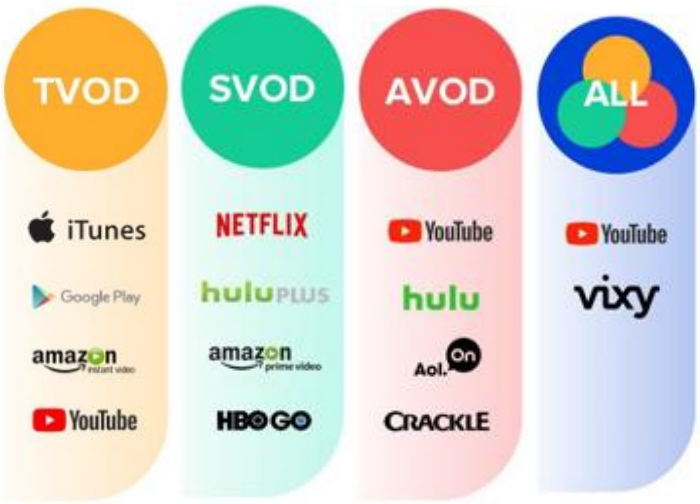
programação diária pré-determinada, o modelo *pull* permite ao usuário escolher dentre os títulos disponíveis aquele que ele pretende interagir.

[137] No mesmo sentido, Gabriel Fliege de Lucena Stuckert menciona o seguinte. "Em termos práticos o 'negócio' é o mesmo: 'aluguel' ou 'venda' de 'filmes', com a diferença de que agora estes são digitais, vendidos de forma virtual e, em regra, a crédito. Além do marketing realizado por diversos agentes de mercado deste segmento estarem constantemente reforçando a ideia neste sentido, a origem histórica de uma das maiores empresas de relevância mundial nesse ramo foi exatamente o vídeo doméstico, entregue em casa fisicamente pelo serviço de correios." Apesar de discordar do autor acerca da forma de tributação do vídeo por demanda, pois o referido autor entende que o vídeo por demanda deveria ser tributado sob a rubrica de "vídeo doméstico", o que se expõe aqui é que concordamos tão somente com a ideia geral de que o modelo de negócio é o mesmo.
FLIEGE DE LUCENA STUCKERT, Gabriel. VOD: o bom e velho mercado de vídeo doméstico. *Revista GEMInIS*, v. 8, n. 2, p. 04-15, 29 ago, 2017, p.04-15.

de não estarem restritos às redes de distribuição linear dos operadores de TV. Assim, utilizando-se das redes de internet e de seu princípio de disponibilização para a maximização do acesso ao conteúdo em servidores, há um ganho fenomenal de mobilidade e de abundância de oferta. Esses modelos, no ambiente do *VoD*, são denominados de *SVOD – subscription VOD.*

Seguem ilustrados na figura abaixo os serviços de *VoD* após o advento da tecnologia *OTT*, exibidos a partir da segunda janela de exibição até a quarta janela. Ao final, há alguns exemplos de plataformas que navegam por essas três janelas de exibição.

Figura 6. Janelas de Exibição do *VoD* após o advento da tecnologia *OTT*[139]



Fonte: <https://www.vixyvideo.com/wp-content/uploads/2018/08/VOD-models.jpg> (adaptado).

Portanto, a partir da ilustração acima e das explanações anteriores, fica demonstrado que o modelo de *TVOD* equivale à segunda janela de exibição que originalmente era referente ao vídeo doméstico. Em seguida, tem-se o modelo *SVOD*, que equivale à terceira janela de exibição, originalmente ocupada pela televisão por assinatura. Por fim, é possível observar a quarta janela, que, antes ocupada pela TV aberta, passa a comportar também o *AVOD.*

Diante disso, resta evidenciado que os modelos de negócios do vídeo por demanda ocupam os mesmos espaços das janelas de exibição previamente existentes, e, no que tange a segmentação de mercado, como o próprio nome sugere, ela consiste na divisão em *clusters* – ou seja, segmentos – o grupamento de consumidores de produtos ou serviços similares que concorrem entre si para fins de *Market share.*

[139] Figura adaptada para comportar a ordem das janelas de exibição constantes neste trabalho. Material original disponível em: <https://medium.com/@i.durgesh.pradhan/svod-tvod-avod-9fd6648ff4d9>. Acesso em 07 de agosto de 2020.

Nesse caso específico do *VoD*, no que diz respeito ao aspecto concorrencial, entende-se que houve verdadeira quebra de paradigma acerca da forma de observar o mercado e a concorrência para fins de classificação por segmentos de mercado.

Com o advento dessa nova tecnologia de cunho disruptivo, sugere-se que sejam deixadas de lado as questões pontuais de linearidade da programação, as características dos contratos privados de licenciamento de conteúdos e o mecanismo tecnológico de transmissão do material audiovisual, para se passar a observar o que realmente importa na atualidade. O que importa está em dois pontos: no "tempo de engajamento" do consumidor e no aspecto concorrencial entre os produtos e serviços ofertados. Em vista disso, os segmentos de mercado são os mesmos demonstrados graficamente pelas Figuras 4 e 5.

Por outro lado, cumpre expor a posição diversa da ANCINE (2019), ao sustentar que o vídeo por demanda é um verdadeiro segmento de mercado, conforme mencionado ao longo do texto. Confira-se:

> O vídeo sob demanda é tratado internacionalmente como segmento do mercado audiovisual. Trata-se de serviço com características próprias – descritas nos parágrafos e na seção seguintes – que contrastam com as dos demais, a despeito dos pontos de contato e concorrência entre as mídias e das diferenças internas que refletem sua multifacetada e flexível rede de negócios. É, portanto, um segmento definido e não uma modalidade omissa normalmente identificada como 'outros mercados'. Como nota inicial, porém, é importante fixar que os negócios de VoD são objeto de licenciamento especial dos conteúdos, que não se confunde e não esgota o comércio realizado em outros segmentos, destacadamente nos mais próximos e mais afetados por sua concorrência, a TV por assinatura e o vídeo doméstico. (ANCINE, 2019, p.9)

Não obstante, percebe-se pelo teor do texto compilado que, apesar de classificar o vídeo por demanda como segmento de mercado autônomo, o documento reconhece que

> os negócios de VoD são objeto de licenciamento especial dos conteúdos, que não confunde e não esgota o comércio realizado em outros segmentos, destacadamente nos mais próximos e mais afetados por sua concorrência, a TV por assinatura e o vídeo doméstico. (ANCINE, 2019, p.9)

Em outras palavras, parece que o maior peso para a classificação que foi dada no Relatório de Análise de Impacto Regulatório, foram referentes aos contratos privados de licenciamento que eram "objeto de licenciamento especial dos conteúdos", em detrimento do que este trabalho reputa ser o aspecto mais importante, que é justamente a questão concorrencial e que envolve o tempo de engajamento do consumidor.

Diante disto, a posição[140] aqui defendida é a de que o *streaming* ou *download* inerentes ao consumo do *VoD* tem um impacto assombroso justamente na "quebra das paredes" que separam as janelas de exibição, mas não são um novo "segmento de mercado". Ora, ainda que os contratos privados de licenciamento das obras prevejam outras negociações e relações jurídicas distintas, ou que usem tecnologia diversa para transmissão do conteúdo, ou ainda que utilizem algoritmos inteligentes ao invés de uma curadoria para a seleção linear de conteúdo, isso não faz com que o nicho de mercado que já é explorado pelos agentes econômicos seja considerado uma novidade, não havendo que se falar, portanto, em novo "segmento de mercado" de vídeo por demanda, muito menos na possibilidade de se instituir fato gerador tributário pela via infralegal, consoante já asseverado. Entende-se aqui, que a inovação do *OTT* implica uma nova forma de interpretar as janelas de exibição, irrompendo as antigas limitações de tempo, ordem e espaço entre as mesmas.

Daí a analogia em tom de metáfora realizada neste trabalho no âmbito no *video on demand*, no sentido de que não se "cria" uma nova janela de exibição ("novo segmento de mercado"), tampouco se destrói por completo aquelas janelas anteriores.

Frise-se que o que ocorre com o advento do *video on demand* é a destruição das paredes que estavam postas entre as janelas de exibição. De modo que, ao se destruir as "paredes" postas entre as janelas de exibição, há um consequente encurtamento temporal e um novo arranjo estratégico negocial que permite a exploração das janelas de exibição de modos completamente diversos, como se verá a seguir.

Desse modo, veja-se a figura a seguir. Ela apresenta a reunião das Figuras 4 e 5, que contêm, respectivamente, as janelas de exibição expostas antes do advento da tecnologia OTT e o gráfico com o vídeo por demanda após o advento da tecnologia OTT.

---

[140] Durante o desenvolvimento do trabalho entendeu-se que a melhor posição seria a de que o vídeo por demanda, tecnicamente, não é um novo segmento de mercado, mas sim uma ferramenta tecnológica disruptiva que permite a exploração dos segmentos de mercado já sedimentados e reconhecidos, tal como explanado neste capítulo. Apesar de haver publicações anteriores de minha autoria partido da mesma premissa adotada pela ANCINE, por essa dissertação se tratar de um trabalho mais profundo sobre o tema, entendeu-se que essa é a linha de pensamento que se adequa melhor às características mais atuais deste mercado dinâmico.

Figura 7 – Reunião das Janelas de Exibição antes e após o advento da Tecnologia *OTT*

Fonte: O autor.

A partir dessas explanações conclui-se que não se trata de simplesmente enquadrar o vídeo por demanda como um novo "segmento de mercado", para emoldurá-lo como uma nova janela de exibição acrescida ao sistema *windowing* previamente exposto neste trabalho. Também, não se trata de meramente considerar o conceito das janelas de exibição como irrelevante a partir da introdução das novas tecnologias de *OTT*, vídeo por demanda e *streaming*[141].

A questão fundamental aqui posta consiste no movimento de trazer à tona noção de que o "rompimento das paredes" que separam as janelas de exibição diz respeito à quebra de uma ordem cronológica nas janelas de exibição e ao estreitamento do lapso temporal[142] de exploração entre as mesmas.

---

[141] "*Now that COVID-19 has done what Netflix couldn't, it is equally fascinating to chart how windowing may reinvent itself into a multi-tier subscription model that differentiates the timing and scope of access at various price points.*"
Agora que o COVID-19 fez o que a Netflix não conseguiu, é igualmente fascinante mapear como o sistema *windowing* pode se reinventar em um modelo de assinatura multicamadas que diferencia o tempo e o escopo do acesso em vários níveis de preço (Tradução livre do Autor).
YAO, Richard. The Death and Rebirth of Theatrical Window. *IPG Media Lab.* Publicado em 13 de agosto de 2020. Disponível em: <https://medium.com/ipg-media-lab/the-death-rebirth-of-the-theatrical-window-4fe61d819ad6>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2021.

[142] *"Technically, a 17-day window is still a window; but psychologically speaking, it might as well not exist for an audience base already overwhelmed by the vast amount of entertainment content accessible at home. For one, 17 days is much easier to wait out than 90 days, which means that for most people, there would be few incentives to choose theaters over home-viewing, especially if one was already ambivalent towards the theatrical experience before the pandemic." (...)* "*Granted, a three-weekend theatrical window is better than none, and it could very well become the new industry standard before long. After all, most films today make the bulk of their box office revenue within the first three weeks of release anyway. And with the pandemic shutting down many regional theaters permanently, in the post-pandemic world, studios may have no choice but to leverage online channels to reach audiences outside urban centers."*

Veja-se o que foi realizado pela Disney com o filme Mulan. Além de lançar o filme nos cinemas de diversos países, incluindo a China continental, onde os cinemas já haviam sido reabertos, Mulan pulou uma linha de lançamento tradicional exclusiva nos cinemas dos demais países que não possuíam o cinema reaberto por causa da pandemia COVID-19, como no caso do Brasil em dezembro de 2020: aqui, o lançamento deu-se direto no *streaming*[143].

Dessa maneira, percebe-se que o futuro do lançamento nas janelas de conteúdo pode estar apontando para um modelo híbrido de diferenciação por tempo de acesso, qualidade de acesso e escopo de acesso. Frise-se que a publicidade também pode fazer parte da mistura (por exemplo, desbloquear este novo lançamento mediante o pagamento de uma quantia menor se forem permitidos alguns intervalos comerciais) – o que faz sentido especialmente para as plataformas que já exibem anúncios.

Por mais que o termo *"streaming wars"* já pareça ser uma palavra da moda em 2020, estamos apenas além do estágio inicial desta revolução *OTT* na distribuição de conteúdo. A recriação da janela de conteúdo on-line não é copiar uma prática comercial antiquada, mas sim explorar novas maneiras de maximizar os lucros (YAO, 2020), o que denota o aqui referendado "rompimento das paredes" entre as janelas, modificando os aspectos da ordem cronológica e do lapso temporal para a passagem entre as janelas de exibição.

Tecnicamente, uma janela de 17 dias ainda é uma janela; mas psicologicamente falando, pode muito bem não existir para uma base de público já sobrecarregada pela vasta quantidade de conteúdo de entretenimento acessível em casa. Por um lado, 17 dias é muito mais fácil de esperar do que 90 dias, o que significa que, para a maioria das pessoas, haveria poucos incentivos para escolher os cinemas em vez de ver em casa, especialmente se alguém já era ambivalente em relação à experiência teatral antes da pandemia. (...) Uma janela cinematográfica de três finais de semana é melhor do que nenhuma, e pode muito bem se tornar o novo padrão da indústria em breve. Afinal de contas, a maior parte dos filmes de hoje geram a maior parte de sua receita de bilheteria nas primeiras três semanas de lançamento. E com a pandemia fechando muitos cinemas regionais permanentemente, no mundo pós-pandemia, os estúdios podem não ter escolha a não ser aproveitar os canais online para alcançar públicos fora dos centros urbanos. (Tradução livre do Autor).
YAO, Richard. The Death and Rebirth of Theatrical Window. *IPG Media Lab.* Publicado em 13 de agosto de 2020. Disponível em: <https://medium.com/ipg-media-lab/the-death-rebirth-of-the-theatrical-window-4fe61d819ad6>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2021.

[143] Para mais informações, ver "Direto no streaming: *Mulan* chegará ao Brasil em 4 de dezembro pelo Disney+", disponível em: <https://cultura.uol.com.br/noticias/13338_direto-no-streaming-mulan-chegara-ao-brasil-em-4-de-dezembro-pelo-disney.html>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2021.

4.1.2 O RE nº 916.809 e os fundamentos jurídicos acerca da inclusão ilegal e inconstitucional de hipóteses de incidência no texto da instrução normativa infralegal.

Para facilitar o entendimento acerca do caso concreto envolvendo o *video on demand*, é pertinente analisar as hipóteses similares de evasão oblíqua das leis e da Constituição tratados no âmbito do Supremo Tribunal Federal para que sejam alcançados os fins didáticos e esclarecedores almejados nesta obra.

Dessa maneira, hipótese interessante de evasão oblíqua da Constituição ocorreu no RE n.º 916.809. Ele trata da Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000, que, dentre outras disposições, instituiu a Taxa de Serviços Administrativos (TSA) em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), definindo, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado pela SUFRAMA ao contribuinte ou que lhe seja posto à disposição.

A indigitada lei estipulou, em seu at. 7º que:

> O Superintendente da Suframa disporá, em portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da TSA, inclusive sobre a redução de níveis de cobrança diferenciados para segmentos considerados de interesse para o desenvolvimento da região, sujeita essa redução à homologação do Conselho de Administração da Suframa. (BRASIL, 2000)

Ocorre que, conquanto a Portaria nº 205 (SUFRAMA) tenha especificado, a seu modo, as ocorrências ensejadoras da cobrança da TSA, a Lei nº 9.960/2000 trouxe a previsão genérica da Taxa de Serviços Administrativos (TSA), reproduzindo o texto do art. 145 da Constituição Federal sem a identificação precisa dos serviços taxados. –

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal depreendeu que "é evidente que a aludida lei não atendeu aos requisitos necessários à criação de tributo, como bem determina a Constituição Federal, em seu artigo 145"[144], e, por consequência, violou o disposto no art. 150 da Constituição Federal, estabelecendo este preceito que: "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; [...]."

[144] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 916809/DF, 0003322-93.2011.4.01.4101, relator: Min. Edson Fachin, data de julgamento: 05/11/2015, data de publicação: DJe-222 09/11/2015. p.4. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10274833>. Acesso em 10 de junho de 2021.

Tal entendimento foi esposado também no RE n.º 556.854[145] (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 11 de outubro de 2011) pela Ministra Carmen Lúcia, assim emendado:

> 3. O parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n. 288/1967, que autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 11 de outubro de 2011, p.430-446)

Nesse diapasão, fica evidenciado que o parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n.º 288/1967, que permite à Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA instituir tributo (taxa) por meio de portaria (ato normativo infralegal) contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988.

Noutro giro, no caso concreto de infração regulatória oblíqua da Constituição contido nesse trabalho, também há uma burla ao disposto no art. 149, § 4º da Constituição Federal, pela instituição indevida de tributo por ato normativo infralegal. Porém, a engenharia é um pouco mais complicada que no RE n.º 916.809.

Continuando a leitura do capítulo anterior acerca do cotejo entre o disposto nos arts. 32 e 33 da MP 2.228-1/2001, verifica-se que, no caso concreto, o art. 33 da MP 2.228-1/2001 configura justamente este complemento essencial para a estrutura da hipótese de incidência tributária. Sem olvidar, tampouco, a óbvia função quantitativa do art.33 da MP 2.228-1/2001. Deste modo, é fundamental que o operador do direito se atente para a sua importante função de permitir aferição da ocorrência ou não do fato gerador tributário caracterizada pela nítida característica de aspecto material definida justamente pela reunião de determinadas condições fixadas em lei, na hipótese em comento, sua efetiva ocorrência nos determinados segmentos de mercado.

Diante de toda a explanação acerca da complexidade do fato gerador previsto em dois dispositivos legais da MP 2.228-1/2001, resta claro que a inclusão do segmento de Vídeo por Demanda - *video on demand* no conceito de “outros mercados”, com o uso de instrumento normativo infralegal é inconstitucional, tal qual ocorreu nas disposições similares dispostas no art. 24, § 2º, inciso IV da IN 95/2011 da ANCINE (08/12/2011), bem como nas Instruções Normativas 104/2012 e 105/2012, e ao arrepio do art. 149, § 4º da CRFB/1988[146] – Sendo

---

[145] RE 556854, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 RT v. 100, n. 914, 2011, p. 430-446. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1506974>. Acesso em 04 de agosto de 2020.

[146] O art. 149, § 4º da CRFB/1988 dispõe textualmente que "a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez", o que obviamente trata da lei em sentido estrito.

muito parecido com o caso já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n.º 916.809. Veja-se:

> IN 95/2011 da ANCINE
> Art. 1º Para fins desta Instrução Normativa entende-se como: [...]
> XXVIII - Segmento de Mercado Audiovisual de Vídeo por Demanda: Conjunto de atividades encadeadas, realizadas por um ou vários agentes econômicos, necessárias à prestação dos serviços de oferta de um conjunto de obras audiovisuais na forma de catálogo, com linha editorial própria, para fruição por difusão não-linear, em horário determinado pelo consumidor final, de forma onerosa; (Redação dada pelo art. 6º da Instrução Normativa nº 101) [...]
> Art. 24. A Condecine será devida uma vez a cada 12 (doze) meses, por título de obra audiovisual publicitária, por segmento de mercado audiovisual em que seja comunicada publicamente, conforme valor definido em regulamento pelo Poder Executivo Federal, nos termos do § 5º do art. 33 da Medida Provisória 2.228-1, de 06 de setembro de 2001. (Alterado pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 134)
> § 1º Os segmentos de mercado audiovisual são os seguintes:
> I - Salas de Exibição;
> II - Radiodifusão de Sons e Imagens;
> III - Comunicação Eletrônica de Massa por Assinatura;
> IV - Vídeo Doméstico; e
> V - Outros Mercados.
> § 2º Entende-se por Outros Mercados os seguintes segmentos:
> I - Vídeo por demanda;
> II - Audiovisual em mídias móveis; (Revogado pelo art. 43 da Instrução Normativa nº 105)
> III - Audiovisual em transporte coletivo; e
> IV - Audiovisual em circuito restrito.
> ~~V - Publicidade audiovisual na Internet.~~ (Revogado pelo art. 2º da Instrução Normativa nº 147).

Apesar da revogação pelo órgão colegiado específica no tocante ao segmento de mercado de Publicidade Audiovisual na Internet, realizada na reunião datada de 22 de janeiro de 2019, tal como se verifica no trecho tachado e revogado pela IN nº 147/2019 da ANCINE, os indigitados incisos I, III e IV da IN nº 105/2012 ainda permanecem em pleno vigor. Dentre estes, se encontra o vídeo por demanda tratado como "outros mercados", logo no seu inciso I, o qual tem sido objeto de ampla discussão no Conselho Superior de Cinema. Assim, por meio de Instrução normativa em desacordo com o disposto no art. 149, § 4º da Constituição Federal, cria-se nova hipótese de incidência (fato gerador abstrato).

É de sabido que o princípio da legalidade é um dos alicerces do estado democrático de direito, restando positivado no artigo 5º, II da CRFB/1988, aduzindo que “ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei”. Não obstante, na seara do Direito Tributário, pode-se dizer que ninguém será obrigado a cumprir um dever instrumental tributário que não tenha sido criado por meio de lei, pelo ente federativo competente.

Apesar de parecer redundante para aqueles que possuem um olhar desatento, a construção acima possui uma diferença fundamental. A primeira assertiva traduz o espírito do

artigo 5º, inciso II da CRFB/1988, que é justamente o livre-arbítrio na acepção de Tomás de Aquino (2005)[147], segundo o qual, a ação humana parte de um ato de vontade e razão que pode ser limitado pela lei no Estado Democrático de Direito[148].

Por outro lado, o Direito Tributário funciona com a fórmula de que o tributo só poderá ser cobrado pelo Estado em virtude de lei, preconizando assim o princípio do "*no taxation without representation*" que historicamente já se encontrava implícito no Direito desde 1215 na *Magna Carta Libertatum*[149]. No caso do Direito Tributário, há uma legalidade materialmente qualificada[150], haja vista que as disposições constitucionais que contêm as normas de produção normativa (normas de competência), contêm a exigência de lei em sentido formal, seja ela ordinária ou complementar, para tratar de determinadas matérias tributárias, tal como dispõe o art. 146 da CRFB/1988, por exemplo, ou o próprio art. 149, § 4º da Constituição Federal, já mencionado.

Dessa maneira, por meio de ato do legislativo, cria-se a lei (reserva de lei formal), e tal lei descreve o tipo tributário (reserva de lei material em respeito aos ditames constitucionalmente previstos), que há de ser um conceito mais fechado, seguro, rígido e reforçador da segurança jurídica.

Assim, a legalidade materialmente qualificada preconiza que a lei que instituiu o tributo deve prever os seus elementos descritivos, o fato imponível, além de preencher os elementos da hipótese de incidência. Ela deve observar, assim, os aspectos que permitem a identificação do fato imponível (hipótese de incidência), e do sujeito ativo e passivo.

Ante o exposto, pode-se dizer que a legalidade, para o direito tributário, é a exigência de lei para criar ou majorar tributos, ressalvadas as exceções constitucionais. Isto confere maior segurança jurídica aos jurisdicionados.

Dito isso, cumpre realçar que os fatos geradores apostos no artigo 32 da MP 2.228-01/01 são devidos, individualmente, para cada um dos segmentos de mercado dispostos no inciso I do art. 33 da MP 2.228-1/2001, ou seja, os dispositivos são claramente complementares.

---

[147] "O pecado consiste essencialmente em um ato de livre-arbítrio, faculdade da vontade e da razão." AQUINO. Tomás de. *Suma Teológica.* Vol. 04. I Seção da II Parte. Questões 49 – 114. Ed. Loyola. São Paulo. Brasil. 2005. p. 392, p.392.

[148] Registre-se que não é só a lei que limita a conduta humana, pois a própria consciência moral também pode ser vista como um delimitador. Para saber mais, ler PLATÃO. Górgias. São Paulo: Perspectiva, 2014.

[149] O vocábulo oriundo da língua Grega era grafado no latim clássico com "ch", mas foi usado durante toda a idade média sem a letra "h."

[150] Expressão cunhada pelo professor Queiroz (2009), em exposição ministrada na UERJ.

Outra questão intrigante é que a alínea “e” do referido art. 33, inciso I da MP 2.228-1/2001 faz alusão a “outros mercados” e menciona expressamente o termo “conforme anexo”. Porém, ao observar o respectivo anexo, o legislador não traz qualquer definição do que sejam “outros mercados” no corpo da lei. O que se vê é bastante diferente do que ocorre no caso da “lista aberta” do imposto sobre serviços (ISS), cujo anexo contém o rol de serviços a serem tributados.

Percebe-se, assim, que não se trata aqui de uma mera hipótese na qual o legislador delegou a competência para que a matéria seja regulamentada por ato infralegal, o que por si só também seria matéria afeita a uma boa discussão jurídica a respeito do alcance do princípio da legalidade materialmente qualificada. Cumpre realçar que, pela técnica legislativa que estamos familiarizados, o legislador costuma utilizar a expressão “conforme regulamento ou na forma do regulamento”, tal como ele faz no § 5º desse mesmo art. 33 da MP 2.228-1/2001, mas ele não o faz no art. 33, I, “e” da MP 2.228-1/2001. Então fica claro que há uma diferença na delegação de competência legislativa para o ente regulador para o que está disposto na alínea “e”, inciso I do art. 33 da MP. O que há, de fato, é uma intervenção infralegal que visa atribuir novo significado a um conceito jurídico indeterminado, constante na MP 2.228-1/2001, qual seja “outros mercados” sem que haja expressa autorização do legislador para tanto.

Não obstante, na tentativa de suprir o silêncio eloquente do legislador e de suplantar a lacuna da lei, a IN 95, de 08 de dezembro de 2011 da ANCINE, em seu artigo 24, parágrafo 2º avança um passo e define, indevidamente, o que seriam “outros mercados”. Ela o faz criando hipóteses de incidência tributária por mecanismo infralegal ao arrepio da lei.

Como se não bastasse, a IN 134, de 09 de maio de 2017 da ANCINE altera a IN 95, de 08 de dezembro de 2011 da ANCINE, incluindo no artigo 24 o inciso I, que contém o "vídeo por demanda". Ausculte-se:

> Art. 24. A Condecine será devida uma vez a cada 12 (doze) meses, por título de obra audiovisual publicitária, por segmento de mercado audiovisual em que seja comunicada publicamente, conforme valor definido em regulamento pelo Poder Executivo Federal, nos termos do §5º do art. 33 da Medida Provisória 2.228-1, de 06 de setembro de 2001. (Alterado pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 134)
> §1º Os segmentos de mercado audiovisual são os seguintes:
> I - Salas de Exibição;
> II - Radiodifusão de Sons e Imagens;
> III - Comunicação Eletrônica de Massa por Assinatura;
> IV - Vídeo Doméstico; e
> V - Outros Mercados.
> §2º Entende-se por Outros Mercados os seguintes segmentos:
> I - Vídeo por demanda;
> II - Audiovisual em mídias móveis;
> III - Audiovisual em transporte coletivo; e

> IV - Audiovisual em circuito restrito.
> V – Publicidade audiovisual na Internet. (Incluído pelo art. 2º da Instrução Normativa nº 134). (ANCINE, 2011)

Ora, ao definir "outros mercados" por Instrução Normativa – que o legislador deveria colocar no anexo da MP 2.228-01/01, ou até mesmo no próprio corpo normativo da Medida Provisória, tal como descrito no texto legal –, a agência reguladora está, definitivamente e por vias transversas, instituindo tributos. Ou seja, ela cria efetivamente hipóteses nas quais o contribuinte que não seria tributado ordinariamente passa a ser tributado (hipótese de não incidência ante a não ocorrência do antecedente da norma tributária).

Dito isso, cabe a indagação: compete à agência reguladora instituir tributos por instrução normativa? A resposta é, em uma palavra: negativo.

Segundo Luís Cesar Souza de Queiroz (2017, p.68), a norma[151] de produção normativa é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os requisitos necessários para que outra norma passe a pertencer (a ter validade – criação ou modificação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada, modificada ou revogada – sendo certo que, em relação à norma produzida, a norma de produção normativa detém hierarquia superior.

Nesse sentido, quando a norma produzida (ou dispositivo) não atende aos requisitos essenciais (sujeito competente, declaração prescritiva e procedimento), não se cria, modifica ou se extingue uma norma jurídica válida. Veja-se:

> A norma de produção normativa descreve em seu antecedente os requisitos necessários para que uma norma seja criada, modificada ou extinta. São eles: um sujeito competente, uma declaração prescritiva e um procedimento. Se estes requisitos não forem respeitados, não se cria, não se modifica nem se extingue uma norma jurídica. (QUEIROZ, 2017, p.68)

---

[151]Segundo Humberto Ávila (2009), de acordo com o método de dissociação heurística entre regras e princípios, as normas são construídas apenas pelo exercício exegético dos intérpretes, a partir dos dispositivos somados ao seu significado usual. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, sendo, portanto, construídas pelo próprio intérprete: "[...] as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos e do seu significado usual. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas no texto nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete. Por isso a distinção entre princípios e regras deixa de se constituir em uma distinção quer com valor empírico, sustentado pelo próprio objeto da interpretação, quer com valor conclusivo, não permitindo antecipar por completo a significação normativa e seu modo de obtenção. Em vez disso, ela se transforma numa distinção que privilegia o valor heurístico, na medida em que funciona como modelo ou hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos [...]"
ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.68.

Ante o exposto, fica mais aparente a incongruência dos atos normativos infralegais da ANCINE com o disposto no art. 149, § 4º e art. 150, I da Constituição Federal. Segundo José dos Santos Carvalho Filho (2006),

> nos limites da conceituação teórica, não há grande dificuldade em distinguir dois dos poderes fundamentais do Estado – o legiferante e o regulamentar. O primeiro é primário, porque se origina diretamente da Constituição na escala hierárquica dos atos normativos; o segundo é secundário, porque tem como fonte os atos derivados do poder legiferante. (CARVALHO FILHO, 2006, p.2)

Na qualidade de ato administrativo, o ato regulamentar é subjacente à lei e deve pautar-se pelos limites desta. Em outras palavras, o escopo do regulamento é esmiuçar a lei sem extravasar seus contornos, e, principalmente, respeitar as regras de competência previstas na Constituição Federal.

Hely Lopes Meirelles (1993), na mesma linha de raciocínio, sustenta que: "como ato inferior à lei, o regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é írrito e nulo, por caracterizar situação de ilegalidade" (MEIRELLES, 1993, p.163).

Segundo Luís Roberto Barroso (1999, p.291), os métodos de interpretação serão legítimos quando utilizados pelo intérprete para buscar o correto alcance da norma. Porém, o texto da norma será sempre um limite insuperável, haja vista que os conceitos e possibilidades semânticas do texto figuram como ponto de partida e como limite máximo da interpretação. O intérprete não pode ignorar ou torcer o sentido das palavras, sob pena de sobrepor a retórica à legitimidade democrática, à lógica e à segurança jurídica. A cor cinza compreende uma variedade de tonalidades entre o preto e o branco, mas não é vermelha nem amarela (BARROSO, 1999, p.291).

Portanto, verifica-se que as agências reguladoras exercem função verdadeiramente regulamentadora, ou seja, estabelecem disciplina, de caráter complementar, com observância dos parâmetros existentes na lei que lhes transferiu aquela função.

> O poder normativo técnico indica que essas autarquias recebem das respectivas leis, delegação para editar normas técnicas (não as normas básicas de política legislativa) complementares de caráter geral, retratando poder regulamentar mais amplo, porquanto tais normas se introduzem no ordenamento jurídico como direito novo (*ius novum*) (CARVALHO FILHO, 2006, p. 400)

Deste modo, há no caso em tela, clara violação ao princípio da legalidade tributária materialmente qualificada e extrapolação do poder regulamentar, haja vista que a criação de

hipóteses de incidência tributária deve respeitar o disposto no § 4º do art. 149, bem como no art. 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Evidencia-se assim, portanto, que este estudo de caso 1 trata da hipótese de infração regulatória oblíqua por fraude à Constituição, porquanto o agente regulador se apoia em uma norma de cobertura, que seria o disposto no art. 33, I, "e" da MP 2.228-1/2001, o qual prescreve a rubrica "outros mercados" para se segurar em uma legalidade artificial e violar os arts. 146, § 4º e 150, I da Constituição Federal. Perfaz-se, assim, o drible ou o contorno à norma, isto é, uma violação indireta e oblíqua dos dispositivos constitucionais com o fito de esquivar-se daquilo que a norma constitucional de produção normativa proíbe.

Na sequência, além do vício de inconstitucionalidade formal, situado no âmbito do princípio da legalidade, cabe aqui apontar mais uma inconstitucionalidade de cunho material, como se passa a descrever a seguir.

Conforme explanado no capítulo 2, a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine é uma espécie de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, a qual serve como instrumento regulatório da economia de caráter extrafiscal, haja vista que não é um mero meio de arrecadação tributária, mas é sim um mecanismo de planejamento estratégico, que tem o escopo de corrigir distorções e abusos em determinados setores do mercado que se encontram em estado de desequilíbrio econômico em relação aos demais.

Dito de outro modo, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico são tributos que se caracterizam por permitirem uma certa ingerência da União sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas. Assim, por se tratar de verdadeira intervenção no âmago da atividade privada, deve ser adotada em caráter excepcional, nas hipóteses em que for detectado um desequilíbrio de mercado que possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva – Ou até mesmo para fins de fomento e de desenvolvimento da atividade no país.

Assim, a Condecine é uma espécie de CIDE dotada de natureza extrafiscal, cujo objetivo é de desestimular práticas prejudiciais ao mercado, fomentando assim o seu ulterior desenvolvimento. Ocorre, contudo, que a cobrança específica por título tal como preconiza o art. 32, inciso I da MP 2.228-1/2001 em conjunto com os dispositivos que incluem o vídeo por demanda dentro da figura de "outros mercados" nas Instruções Normativas 95, 104 e 105 da ANCINE, desencorajam justamente uma das melhores características do catálogo de *VoD*, que é a infinidade potencial de obras que podem ser disponibilizadas para o consumidor.

Explica-se melhor: dentre as mais significativas características do *video on demand* estão a diversidade de títulos e a dimensão dos catálogos, que se refletem nas mais diversas possibilidades de escolhas de títulos por parte do consumido, permitindo, assim, a fruição dos conteúdos e a maximização de suas possibilidades de escolhas para o entretenimento. Porém, essa perspectiva é aniquilada pela cobrança de um valor fixo – *flat fee* – por título unitário, tal como foi previsto na Instrução Normativa e cobrada nos valores previstos na Portaria Interministerial nº 835 de 13 de outubro de 2015. Isto porque a escolha da plataforma passa a ser econômica e pode inibir o acréscimo de títulos não muito populares, o que destrói completamente, por exemplo, a possibilidade de um modelo de negócio de plataforma que utilize a cauda longa de catálogos – *long tail.*

Além disso, deve ser considerado o fato de que essa solução tecnológica do *video on demand* permite a opção da plataforma por vários modelos de negócios os quais se inserem nas janelas de exibição conforme visto anteriormente, dentre os quais estão o modelo transacional - *transactional (TVOD),* no qual há uma transação específica referente ao conteúdo que o consumidor deseja, o modelo de assinatura - *subscription (SVOD)* e o modelo de publicidade - *advertising (AVOD).*

Nesse sentido, considerando o valor da Condecine *"outros mercados"* para filmes estrangeiros (obra não publicitária) no modelo transacional (TVOD), que são bastante comuns nesse tipo de catálogo, o valor da Condecine, na tabela atualizada em 2015 pela Portaria Interministerial nº 835, seria de R$ 7.291,25 por cada título, sendo certo que as transações realizadas pelos principais players do mercado (BUSINESS BUREAU, 2020) [152] tem seus valores fixados entre R$ 2,00 e R$ 12,00.

Desse modo, utilizando o menor valor de um título referente a um filme estrangeiro cuja transação custasse R$ 2,00, o mesmo teria que ser licenciado 3.646 vezes para cobrir os custos de Condecine Título, sem observar as demais despesas do agente econômico que não estão sendo aqui consideradas. Dessa forma, especulando, hipoteticamente, que seja transacionado um título por dia, demoraria algo em torno de quase 10 (dez) anos para que se chegasse ao número de 3.646 transações, o que tornaria o negócio inviável, porquanto a Condecine Título é devida a cada cinco anos para as obras não publicitárias (ar. 33, § 3º, inciso I da MP 2.228-1) (MARANHÃO JUNIOR, 2021)[153]. Haveria, portanto, um prejuízo

[152] Na pesquisa foram consideradas as plataformas Claro Video, Google Play, Itunes, Looke, Net Now, Oi Play, Playstation Store, Sky, Telecine ON, Vivo Play, Vivo VOD e Filmotech.
[153] MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. Por um debate técnico na tributação infralegal do vídeo por demanda, *Revista Conjur*, publicado em 26 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-26/opiniao-debate-tributacao-infralegal-video-demanda>. Acesso em 10 de junho de 2021.

de, aproximadamente, 50% do valor investido pela plataforma para o pagamento do tributo – isso sem contar com os custos extras da plataforma. Logo, o efeito claro e imediato dessa constatação seria a retirada dos títulos com baixo apelo comercial.

Fato similar ocorre no modelo SVOD, haja vista que a tributação pelo número de títulos fará com que a escolha dos catálogos seja cada vez mais seletiva. Isto é completamente contraditório considerando as possibilidades aventadas pelo modelo de vídeo por demanda que permite a diversidade de títulos e a dimensão dos catálogos. Tal medida, além de gerar insegurança jurídica, restringe drasticamente o número de novas plataformas e, por conseguinte, reduz as possibilidades de negociação por parte dos produtores dos licenciamentos das obras para diversas plataformas. Ao chegar na ponta, ela ainda subestima as possibilidades de escolhas do consumidor.

Ora, não é a finalidade da política pública obrigar o operador da plataforma a realizar uma espécie de escolha de Sofia,[154] no sentido de enxugar o máximo seu catálogo e ter que escolher, por exemplo, entre "O Auto da Compadecida" de Guel Arraes, ou "Central do Brasil", de Walter Salles. Ou ainda, entre "Bicho de Sete Cabeças" de Laís Bodanzky ou "Cidade de Deus" de Fernando Meirelles. Ao contrário dessa escolha trágica, a ideia deve ser a de permitir justamente a inclusão de todos os títulos, propiciando o aumento da diversidade, a expansão do mercado e a melhor experiência possível para o consumidor.

Esclareça-se que é de se realçar a importância da compreensão da característica finalidade da CIDE inserta nos aspectos do mandamento da primeira norma de conduta, o que se faz diante da necessidade de correlacionar a norma de competência com a norma de incidência tributária. Isto é relevante porque, *in casu*, há necessidade de o aspecto finalístico sair da norma de competência (norma de produção normativa) para também residir na norma de incidência, e o faz ao colocar um aspecto finalístico na consequência da norma[155].

Portanto, o professor Valter Lobato realça que "[...] a inserção do caráter finalístico apenas na norma de competência, ainda que estudado com maestria, não conseguiu assegurar a

---

[154] A expressão "escolha de Sofia" é oriunda a história de uma polonesa que, sob acusação de contrabando, é presa com seus dois filhos pequenos, um menino e uma menina, no campo de concentração de Auschwitz durante a II Guerra Mundial. Nesse ínterim, um oficial nazista lhe confere a opção de salvar apenas uma das crianças da execução ou, caso contrário, ambas morrerão, obrigando-a a realizar esta terrível decisão.
STYRON, William. Trad. Vera Neves Pedroso. São Paulo: Geração Editorial, 2012.

[155] LOBATO, Valter de Souza. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. 353 f. Tese – Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014. p. 157.

efetivação dos direitos e garantias que estariam cobertos pela atuação estatal”[156]. Dessa maneira, prossegue o professor, aduzindo que “a ordem constitucional deve estar posta na hipótese de incidência, ou seja, ela somente é permitida de ocorrer no mundo real dos fatos se, e somente se, houver a destinação correta ou a finalidade adequada ao Texto Constitucional.”[157] Dito de outro modo, significa que nas contribuições especiais a finalidade determina que sequer existirá incidência tributária (não ocorrerá a hipótese antecedente) caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizado no plano fático, com a efetiva prestação estatal.

Trazendo a teoria para o caso específico da Condecine, percebe-se que a finalidade desta CIDE, assim como as outras Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, é servir como instrumento regulatório da economia de caráter extrafiscal, haja vista que esta espécie tributária não possui escopo meramente arrecadatório, mas se trata de um verdadeiro mecanismo de planejamento estratégico, que tem o escopo de corrigir distorções e abusos em determinados setores do mercado que se encontram em estado de desequilíbrio econômico em relação aos demais, ou até mesmo para fins de fomento e de desenvolvimento da atividade no país.

Desta feita, não resta dúvidas de que o resultado prático da cobrança da forma que está posta hoje acarreta a extinção de diversas plataformas de vídeo por demanda no Brasil, a inibição da criação de novas plataformas e, na outra ponta, a permanência das maiores plataformas atuantes no mercado com seus catálogos reduzidos, criando assim um verdadeiro oligopólio de grandes plataformas com restrições inconvenientes de catálogos. Esse fenômeno, como explanado, seria ruim para o mercado, para os consumidores, para as plataformas, e para os produtores de conteúdo, que teriam o espaço reduzido para a oferta de obras audiovisuais. Isto denota clara violação à isonomia e cria uma reserva de mercado para os atores já estabelecidos e consolidados no setor. O que denota a ocorrência da evasão oblíqua por desvio de finalidade asseverada no item 3.4.

A respeito da matéria, Humberto Ávila (2010) descreve de maneira precisa as dimensões da igualdade enquanto regra, princípio e postulado, de modo que cabe aqui transcrever o referido trecho da sua obra *Teoria dos Princípios*:

---

[156] LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais.* Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Lobato-V-S-Interpretacao-dos-beneficios-fiscais-e-concretizacao-dos-direitos-sociais-.pdf>. Acesso em 28 de maio de 2021, p.14.

[157] *Ibid.* p. 187.

> A igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim). A concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida objeto de diferenciação. Isso porque o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar as pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. Duas pessoas são formalmente iguais ou diferentes em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação somente adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve. Duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o critério da idade: devem ser tratadas de modo diferente para votar nalguma eleição, se uma tiver atingido a maioridade não alcançada pela outra; devem ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade. Duas pessoas podem ser consideradas iguais ou diferentes segundo o critério do sexo: devem ser havidas como diferentes para obter licença-maternidade se somente uma delas for do sexo feminino; devem ser tratadas igualmente para votar ou pagar impostos, porque a concretização dessas finalidades é indiferente ao sexo. Do mesmo modo, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o critério da capacidade econômica: devem ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; são tratadas igualmente para votar e para a obtenção de licença-maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades. Vale dizer que a aplicação da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão, do importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito. Como postulado, sua violação reconduz a uma violação de alguma norma jurídica. Os sujeitos devem ser considerados iguais em liberdade, propriedade, dignidade. A violação da igualdade implica a violação a algum princípio fundamental. (ÁVILA, 2010, p.162-163)

Quando a Constituição Federal, no *caput* do art. 149 explicita o termo: “instrumento de atuação nas respectivas áreas”, este dispositivo deve ser lido em conjunto com o art. 170 da Constituição Federal, que trata da livre concorrência, e com o art. 5º que trata da isonomia. Realizando assim uma interpretação sistemática da Constituição Federal.

Nessa toada, conclui-se que a tributação do vídeo por demanda, feita por intermédio da Condecine Título, instituída por atos normativos infralegais definidores de seu fato gerador abstrato, é inconstitucional também por violar a própria finalidade da CIDE, pois, ao invés permitir o desenvolvimento do mercado, ela traz os germes da sua própria destruição.

Em outras palavras: verifica-se uma total incongruência do critério utilizado para fins de política pública regulatória e de tributação, cujo substrato é a cobrança por cada título disponibilizado na plataforma (Condecine Título sob a rubrica de "outros mercados").

Há, portanto, duas inconstitucionalidades claras na referida hipótese, como já foi apontado anteriormente. Em primeiro lugar, há uma inconstitucionalidade formal calcada no vício de competência, porquanto a Contribuição só pode ser instituída por lei. Sem olvidar aqui

o fato de a Instrução Normativa "criar" fato gerador abstrato na hipótese antecedente, violando o disposto nos arts. 149, § 4º e 150, I da Constituição Federal (norma de produção normativa). Em segundo lugar, há uma inconstitucionalidade material engendrada no desvio de finalidade da CIDE, pois, ao invés de corrigir as distorções do mercado, a modalidade de tributação infralegal imposta é nociva ao setor.

Frise-se que a *ratio* acerca da finalidade a ser alcançada pela política pública, que deveria ser justamente a abertura do mercado para novos entrantes, a expansão das produções brasileiras para o extenso mercado consumidor, difusão da diversidade e pluralidade de conteúdo, o crescimento sustentável e o desenvolvimento do mercado de vídeo por demanda no Brasil, são completamente destruídos e deturpados por este modelo de tributação com bases infralegais.

Desse modo, resta demonstrada a violação ao postulado da isonomia neste aspecto – ante a incongruência dos critérios estipulados para a tributação em razão do fim almejado. Isso tudo, sem entrar no debate sobre a capacidade contributiva[158]. Ela também dá ensejo a verdadeiras distorções quando são observadas situações de contribuintes completamente diferentes, nas quais é cobrado o mesmo valor unitário *flat fee* sobre todos os títulos – sejam estes *blockbusters*[159] ou títulos *undergrounds*, sejam eles acomodados pelas mais famosas plataformas de VOD global ou por meras plataformas locais pouco conhecidas.

Aqui, o fato de os diferentes serem tratados de igual maneira gera verdadeira desigualdade em sua acepção material.

A esse respeito, cumpre transcrever a famosa *Oração aos Moços* de Rui Barbosa (1999) para ilustrar o conceito de igualdade:

> A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios

[158] Apesar de o parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal fazer alusão aos impostos, o professor Ricardo Lodi Ribeiro entende que o referido princípio pode ser aplicado também às contribuições. Por outro lado, o professor Ricardo Lobo Torres entende que a capacidade contributiva se aplica também às taxas e contribuições de melhoria, mas não se aplica às CIDES. Dessa maneira, optou-se por tratar aqui de uma violação à isonomia em razão do fenômeno esposado neste trabalho que não diz respeito à uma análise acerca da capacidade econômica do contribuinte e o valor cobrado pelo tributo, mas sim de um descompasso entre os critérios utilizados para a tributação e os fins perseguidos pelo legislador.
RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais.* Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD, nº 18, 2010. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021. p.5.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.95/p.409.

[159] São os filmes que alcançam verdadeiros sucessos de bilheteria.

> da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem (BARBOSA, 1999, p.26).

4.1.3 O "oblívio" acerca do enquadramento jurídico tributário do *vídeo on demand* na Condecine Remessa

Como foi explanado em capítulos anteriores, a Condecine Remessa [160] é uma modalidade de CIDE que incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da ou exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. Consoante o disposto no §2º do art. 33 da MP 2.228-1/01, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.

Quando o legislador trata, no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/01, acerca da incidência do tributo sobre o "rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo", ele não faz uma diferenciação a respeito do mecanismo tecnológico que deverá utilizar para realizar o fato imponível tributário que está positivado de maneira genérica e abstrata no enunciado prescritivo. De modo que se torna, pelo menos em tese, juridicamente possível a incidência tributária na hipótese do *video on demand*, ainda que essa tecnologia não tenha sido vislumbrada em 2001 com o advento da MP 2.228-1/01[161].

---

[161] Fábio Lima, CEO da plataforma brasileira Sofá Digital, parece ter o mesmo entendimento sobre a possibilidade de incidência tributária nas operações de remessa sem que haja necessidade de alteração legislativa. Veja-se o trecho de uma matéria realizada após evento da TeleTime no qual era discutida a proposta realizada no âmbito do Conselho Superior de Cinema onde havia uma proposição para inclusão de novos dispositivos na MP 2.228-1/2001 com o fito de inserir uma nova modalidade de Condecine, denominada de Condecine VOD: "Fábio Lima, da Sofá Digital, também chama a atenção o risco de dupla tributação em relação à Condecine Remessa, estabelecida no Artigo 32 da MP 2.228/2001. Ele questionou à ANCINE se ao optar por recolher a 'Condecine VoD', um distribuidor como a Netflix, por exemplo, estaria isento da Condecine Remessa. Para o assessor da ANCINE, sim. Mas, depois, em conversa com este noticiário, Magno Maranhão explicou que de fato será necessária uma alteração nesse artigo da MP 2.228 para deixar claro que as Condecine são mutuamente excludentes."
LAUTERJUNG, Fernando. Tributação híbrida de VoD é "consenso possível", mas detalhes ainda são cruciais. *teletime*. Publicado em 11/06/2018. Brasil Streaming 2018. Disponível em: <https://teletime.com.br/11/06/2018/tributacao-hibrida-de-vod-e-consenso-possivel-mas-detalhes-ainda-sao-cruciais/>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

Portanto, o agente econômico que pratica, no mundo concreto, um destes verbos previstos no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/01, consuma o fato imponível tributário descrito no art. 32 da MP 2.228-1/01. Logo, deverá recolher, a título de Condecine, a alíquota de 11% sobre as importâncias que forem objeto da remessa ao exterior. Isto é feito de modo que os conteúdos que derem ensejo a "rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo" são passíveis de serem tributados pela Condecine Remessa.

Diante disso, pergunta-se: por que instituir a Condecine Título por mecanismo infralegal e, ao mesmo tempo, negligenciar a incidência tributária da Condecine Remessa?

A resposta é: não se sabe.

Não se conseguiu elucubrar aqui qualquer resposta lógico-racional para a respectiva pergunta, nem mesmo observando os documentos que orientaram o processo regulatório da ANCINE para incluir na Instrução Normativa o "segmento de mercado" de vídeo por demanda sob a rubrica de "outros mercados", pois a potencial incidência da Condecine Remessa na hipótese é simplesmente ignorada.

É óbvio que a criação de um modelo tributário específico para o vídeo por demanda deve ser muito mais complexa e aperfeiçoada [162] do que a forma impensada, originada em 2001 para fazer incidir a Condecine Remessa nessas operações. Contudo, nada justifica a criação

---

[162] Entre novembro de 2017 e maio de 2018, os representantes dos segmentos de produção, distribuição, programação e difusão multiplataforma de conteúdos audiovisuais, bem como os operadores das redes de infraestrutura de telecomunicações, sob mediação dos representantes da Agência Nacional do Cinema (Magno Maranhão Junior) e do Ministério da Cultura (Marcos Tavolari), apresentaram propostas que constituíam uma matriz de possibilidades para fins de submissão aos membros do Conselho Superior do Cinema. O recorte é o panorama tributário, com a construção de mecanismos de indução a novos negócios, inovação e estímulo positivo à promoção do conteúdo brasileiro. No referido documento, foram adotadas as seguintes premissas fundamentais:

1. Estimular e fomentar a presença do conteúdo brasileiro e brasileiro independente nas plataformas que oferecem os serviços de *Video on Demand* (VOD), nas suas diversas modalidades *(SVOD, TVOD,* etc.) por intermédio do estímulo aos arranjos empresariais entre os diversos elos da cadeia.
2. Estimular a concorrência e a inovação tecnológica, eliminando ou mitigando barreiras à entrada, considerando os impactos tributários e, viabilizando o desenvolvimento de novos modelos de negócios e arranjos produtivos, respeitando-se o direito de livre escolha do consumidor diante de um universo que abrange uma maior diversidade de fontes e uma multiplicidade de agentes de mercado.
3. Observar as dimensões, abrangência e consolidação de cada mercado e modelos de negócio, bem como a capacidade contributiva dos diferentes sujeitos tributários.
4. Apresentação de uma proposta circunscrita ao ajuste tributário, considerando as externalidades de estímulo, a presença do conteúdo brasileiro e brasileiro independente, além do desenvolvimento de novos arranjos produtivos, possibilitando o maior grau de consenso possível e tramitação legislativa mais célere.
5. Definição, por meio de lei, do vídeo por demanda como segmento de mercado, de modo que possa contribuir para o desenvolvimento da indústria do cinema e audiovisual, consoante os princípios gerais da política do audiovisual

artificial de um fato gerador infralegal para elencar o vídeo por demanda em uma espécie tributária cujo modelo desrespeita, inclusive, a finalidade da CIDE, e que, ao invés de fomentar o mercado, inibe seu próprio crescimento – sem olvidar todas as outras ilegalidades e inconstitucionalidades já expostas neste trabalho, incluindo o RE n.º 916.809.

Assim, a infração regulatória oblíqua por fraude à Constituição caracteriza-se na medida em que o agente regulador se apoia em uma norma de cobertura, que seria a disposta no art. 33, I, "e" da MP 2.228-1/2001, o qual prescreve a rubrica *"outros mercados"* para se sustentar em uma legalidade postiça e violar os arts. 146, § 4º e 150, I da Constituição Federal. Perfaz-se assim o drible ou o contorno à norma, isto é, uma violação indireta e oblíqua dos dispositivos constitucionais, com o fito de esquivar-se daquilo que a norma constitucional de produção normativa proíbe.

Além disso, a criação deste tipo tributário pela via infralegal no âmbito da Condecine Título, acaba deslocando o foco do possível enquadramento na hipótese de incidência da Condecine Remessa, o que, em última análise, dá ensejo à evasão fiscal.

4.1.4 A inércia injustificável do órgão regulador

A partir da leitura detida deste capítulo, conclui-se que podem ser extraídas algumas posições, como é possível verificar a seguir:

Primeiramente, é possível que alguém entenda como uma manobra legal e constitucional esta investida realizada pela ANCINE, de se incluir a cobrança de tributo por mecanismo infralegal com as alterações introduzidas nas Instruções Normativas nº 95. 104 e 105, inserindo o segmento de mercado de vídeo por demanda na rubrica "outros mercados".

Por outro lado, uma posição diferente pode advir do entendimento de que tal medida é inconstitucional por violar os arts. 150, I e 149, § 4º. Esta é a posição defendida no presente trabalho.

É preciso salientar que há ainda outro elemento que corrobora este segundo ponto de vista. Ele está no aspecto da inconstitucionalidade material com fundamento no princípio da isonomia, tal como esposado no item 4.1.2 ou da questão que explica a lógica da disrupção do *OTT* e do vídeo por demanda, o que leva a conclusão de que o *VoD* não é propriamente um novo "segmento de mercado".

Para fins de contextualização acerca da discussão do tema, entre os meses de novembro de 2017 e junho de 2018, os representantes dos segmentos de produção, distribuição, programação e difusão multiplataforma de conteúdos audiovisuais, bem como os operadores das redes de infraestrutura de telecomunicações, sob mediação dos representantes da Agência Nacional do Cinema – ANCINE e do antigo Ministério da Cultura – MinC, fizeram diversas reuniões buscando um consenso sobre o modelo de tributação que constituiu uma matriz consolidada, a qual foi submetida aos membros do Conselho Superior do Cinema – CSC[163] e foi aprovada por unanimidade no dia 05 de junho de 2018.

O documento final aprovado pelo Conselho Superior do Cinema foi elaborado em reunião realizada no dia 30 de maio de 2018, na ANCINE, por um grupo de trabalho composto por juristas do setor e coordenado por representantes da Agência Nacional do Cinema e do antigo Ministério da Cultura. Dessa matriz, resultou uma proposição legislativa que tramita nas casas legislativas.

Após as discussões no âmbito do Conselho Superior de Cinema e da insegurança jurídica que pairava sob o mercado regulado nesta época em que questionava a legalidade e a constitucionalidade das Instruções Normativas da agência que instituíam tributo por meio de ato normativo infralegal houve uma queda acentuada no recolhimento espontâneo da Condecine Título percebida nesse período, principalmente no que concerne àquele que corresponde a rubrica “outros mercados”.

Segundo detalhamento realizado 2019 durante a Reunião de Diretoria Colegiada n.º 732, pela Superintendência de Registro da ANCINE – SRE acerca da quantidade de Certificados de Produtos Brasileiros – CPBs e Certificados de Registro de Títulos – CRTs emitidos no período de 2012 a 2019, evidencia-se o comportamento dos agentes regulados desde antes da criação da modalidade de tributação infralegal, até o momento em que se iniciaram as discussões sobre a Condecine VOD no âmbito do Conselho Superior de Cinema.

Dessa maneira, constatou-se que a rubrica do segmento denominado “outros mercados” sofreu um aumento significativo de 143% na arrecadação no final de 2015. Porém, a partir de 2017, quando começaram os debates no âmbito do Conselho Superior de Cinema, fica aparente o seu declínio acentuado, o que demonstra o retrato da insegurança jurídica.

---

[163] O Conselho Superior do Cinema é um órgão colegiado, composto por representantes de diversos setores da indústria audiovisual nacional, por representantes da sociedade civil e por técnicos e dirigentes governamentais dos ministérios da Cultura; Relações Exteriores; Justiça; Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; Comunicações; Fazenda; e Educação, além de representantes da Casa Civil e da Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República. Os representantes da indústria audiovisual e da sociedade civil, assim como seus suplentes, são nomeados pela Presidência da República para mandatos de dois anos, sendo permitida uma recondução. A presidência do Conselho cabe ao Ministro de Estado da Cultura.

Na sequência, a Superintendência de Registro – SRE conclui seu parecer aduzindo que:

> Nesse diapasão, transpareceu ao longo das discussões no âmbito do Conselho Superior de Cinema que o modelo infralegal de cobrança da Condecine por título, criado pela IN 105/2012, não é capaz de suportar os mais variados modelos de negócios permitidos pela ferramenta tecnológica do vídeo por demanda. De modo que a finalidade da contribuição de intervenção do domínio econômico poderia ser sensivelmente afetada caso fosse constatada a criação de barreiras para novos entrantes e a imposição de entraves para o mercado, haja vista que a realização de uma cobrança por títulos em um ambiente potencialmente infinito, que seria a plataforma de *VoD*, pode incentivar uma redução indesejada de um catálogo, o que seria fatalmente uma externalidade negativa da política pública de intervenção no domínio econômico. Portanto, o efeito da CIDE que seria de intervir no âmbito do domínio econômico para permitir que o mercado possa fluir, ensejaria a total inversão de seu escopo final. (ANCINE, 30 de julho de 2019)

Assim, foi feito um requerimento junto à ANCINE pela Associação Brasileira de Rádio e Televisão – ABERT, Associação Brasileira de Televisão por Assinatura – ABTA, *Motion Picture Association* – MPA (América Latina), Associação dos Programadores de Televisão – TAP Brasil e pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal – SINDITELEBRASIL, pleiteando a concessão de medida cautelar administrativa com o escopo de suspender os efeitos dos seguintes dispositivos infralegais: (i) inciso I, do § 2° do art. 24 da IN 95/11 e (ii) inciso I do § 2° do art. 21 da IN 105/12 com fundamento no artigo 45 da Lei Federal n° 9.784/99.

Na Reunião de Diretoria Colegiada n.º 732, de 30 de julho de 2019, foi discutido o referido pedido de Medida cautelar nos autos do Processo nº 01416.006965/2019-13. O então Diretor-Presidente ficou vencido, e o voto vencedor indeferiu o pedido liminar aduzindo que:

> O "perigo da demora" é inverso, em desfavor da Administração Pública e do interesse público, conforme advertido pela PF-ANCINE, especialmente considerando o atraso na conclusão da AIR sobre VoD e a expressiva perda de arrecadação tributária apurada pela SRE. Além disso, considerando que a concessão de medida cautelar não suspende a exigibilidade do tributo, o eventual deferimento do pedido preliminar implicaria riscos à administração tributária. (ANCINE, 30 de julho de 2019, página)

Não obstante, apesar de reconhecer a possibilidade de se exigir o tributo devido, a ANCINE se encontra inerte acerca das suas obrigações tributárias no campo do *video on demand*.

Ora, se a agência adota a linha de pensamento ajustada à legalidade da instituição da Condecine Título por mecanismo infralegal, é óbvio que há necessidade de realizar a cobrança dos tributos respectivos, sob pena de eventual prescrição do crédito tributário. Por outro lado, caso a agência tivesse adotado a postura de que houve um equívoco ou erro grosseiro na

instituição de tributo (criação ilegal e inconstitucional de nova hipótese de incidência) pela via infralegal, ela deve adotar medidas urgentes para revogar o ato normativo e providenciar a repetição do indébito tributário dos contribuintes que realizaram os pagamentos de boa-fé (posição a qual concordamos). Fica claro, portanto, que, de qualquer modo, há indícios de evasão fiscal.

De acordo com o mapeamento da consultoria *Business Bureau* (BUCCO, 2018) a plataforma Netflix é a primeira colocada no ranking mundial em termos de OTT por assinatura (FELDMAN, 2019), sendo detentora de 18% da fatia de mercado das OTTs de assinatura, Transação e *TV Everywhere* no Brasil. O segundo colocado é o Globo Play, que fica muito atrás, respondendo por apenas 4% do mercado. Já os *players* Sky Online e Telecine Play têm apenas a fatia de 3% do mercado, cada um. O restante estaria pulverizado em diferentes plataformas, que não chegam aos percentuais das maiores já mencionadas (BUCCO, 2018).

O mesmo levantamento indica que há, no país, 78 plataformas *OTTs* capazes de transmitir 139 canais ao vivo, e com repositórios de mais 72 mil filmes e 12,9 mil séries [164].

De acordo com o *Statista*[165], a receita projetada para o vídeo por demanda no ano de 2020 é de 1 bilhão e quinhentos e dezenove milhões de dólares americanos.

Nesse diapasão, resta demonstrado que o mercado de *VoD*, por todo o seu tamanho e pujança, não pode sofrer uma situação de insegurança jurídica e, ao mesmo tempo, deixar de efetuar o recolhimento da CIDE que visa o fomento do setor audiovisual.

Frise-se, mais uma vez, que a posição adotada nesse trabalho é a de que a cobrança por títulos é inconstitucional por questões de natureza formal e material. Contudo, deve haver coerência na interpretação jurídica de um órgão público acerca de determinada matéria, caso contrário, só irá fomentar ainda mais insegurança jurídica no setor regulado.

De qualquer modo, é evidente que a agência deve tomar uma providência para conseguir impedir a ocorrência de evasão fiscal o quanto antes, evitando assim a decadência do crédito tributário. É inquestionável que, no caso em tela, há evasão fiscal tanto do ponto de vista de que há incidência da Condecine Remessa (posição a qual concordamos), como sob a ótica de que é possível a criação infralegal de nova hipótese de incidência (posição a qual discordamos). Isto mostra que a inércia, corroborada pela ausência de decisão, é a pior das opções, haja vista que,

---

[164] Por outro lado, a ANCINE, pelo site do Observatório de Cinema e Audiovisual – OCA, identificou 52 plataformas que atuam com o produto vídeo por demanda. É possível verificar em: <https://oca.ANCINE.gov.br/sites/default/files/repositorio/pdf/3001.pdf>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

[165] STATISTA. Video on Demand in Brazil. Chicago. 2020. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/201/115/video-on-demand/brazil>. Acesso em 22 de setembro de 2020.

ao escolher um dos caminhos, evita-se a evasão fiscal, a prescrição ou a decadência do crédito tributário, permitindo, assim, que o agente econômico que discorde dos fundamentos lançados pelo órgão regulador possa acionar o judiciário ou recorrer administrativamente para demonstrar seus pontos e evitar alguma irregularidade.

Mas quando há inércia, só há a perpetuação do estado de evasão fiscal.

Em outras palavras, a paralisação fiscalizatória, do mesmo modo que a paralisação das atividades de fomento público, não é saudável para o mercado nem para o agente regulador, tampouco, para o desenvolvimento da atividade no país.

4.2 Estudo de caso 2: os "filmes fantasmas" do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 e a infração regulatória das leis e da Constituição Federal

Para entender melhor a questão da infração regulatória das leis e da Constituição na seara tributária da Condecine Remessa que compõe o segundo estudo de caso presente neste trabalho, se faz pertinente analisar um concreto similar de "evasão legislativa oblíqua"[166] tratado no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Isto permitirá alcançar os fins didáticos e esclarecedores almejados neste estudo acadêmico. Posteriormente, serão observados os casos de infração regulatória das leis e da Constituição que podem dar ensejo à evasão fiscal na seara das novas tecnologias de mídia.

Uma hipótese interessante de evasão legislativa oblíqua foi a Lei nº. 18.371/2014 do estado do Paraná, publicada em 16/12/2014 e republicada em 17/12/2014. Ela promoveu alterações substantivas na sua legislação tributária estadual, incluindo a modificação da Lei nº. 14.260 de 22/12/2003, que versa sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA[167], especificamente no seu art. 4º, que foi responsável por majorar a alíquota do imposto

[166] O termo utilizado pelo professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos foi "elusão" para descrever o fenômeno cunhado pelo professor Ricardo Lobo Torres de elisão ilícita e aqui chamado de evasão fiscal oblíqua ou "infração regulatória oblíqua", quando se tratar das hipóteses de infração regulatória constantes no Capítulo 3. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

[167] O presente caso concreto foi selecionado no texto do professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, na obra *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal*: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. *Ibid.*

de 2,5% para 3,5% para os casos gerais de veículos registrados ou cadastrados nos órgãos competentes.

Cabe destacar que, na redação anterior da Lei nº. 14.260/2003, além da previsão da alíquota de 2,5%, o art. 2º, § 1º, alínea "e", dispunha que o fato gerador do imposto ocorreria todo o dia 1º de cada ano em relação aos veículos adquiridos em anos anteriores. "Daí que, como houve majoração de alíquota, e a Lei nº. 18.371/2014 foi publicada apenas em 16/12/2014, o aumento praticado não poderia, a princípio, surtir efeitos para o ano de 2015 [...]" (CAMPOS, 2019, p.622). Isso ocorre por força do comando constitucional previsto no art. 150, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal, o qual tem como substrato o princípio da anterioridade nonagesimal.

Dito de outro modo, em respeito ao disposto no art. 150, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal, considerando que a norma que majorou a alíquota do IPVA apenas poderia incidir 90 (noventa) dias após a sua publicação, esta somente poderia incidir a partir de 16/03/2015, haja vista que sua publicação ocorreu em 16/12/2014. E, sabendo-se que o fato gerador do imposto ocorria apenas no dia 1º de cada ano, tal como preconizava o art. 2º, § 1º, alínea "e"; a majoração da alíquota somente poderia surtir efeitos a partir do ano de 2016.

Porém, como forma de "burlar" a regra da anterioridade, o legislador paranaense alterou a data do fato gerador do imposto exclusivamente para o ano de 2015, com o fito de fazer com que a produção dos efeitos da majoração ocorresse naquele exercício financeiro seguinte, aduzindo que: “Art. 5º o fato gerador do imposto de que trata a lei nº. 14.260, de 2003, referente ao exercício de 2015, em relação aos veículos automotores adquiridos em anos anteriores, ocorrerá no dia 1º de abril de 2015. [...]” (PARANÁ, 2014)

Nesse sentido, indaga-se se seria possível o legislador utilizar da sua competência tributária e de sua liberdade de conformação para driblar ou contornar limitações impostas pelo constituinte[168].

Outra questão intrigante é saber se houve algum tipo de ironia do legislador ao utilizar-se do dia 1º de abril para fixar a nova data do fato gerador exclusivamente para aquele ano em que se majorou a alíquota do tributo, porquanto este dia é nacionalmente conhecido como o dia da mentira[169].

---

[168] CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

[169] Sobre a história do surgimento do dia da mentira, ver: SUPERINTERESSANTE. Porque 1º de abril é o dia da mentira? 11/04/2011. História. <https://super.abril.com.br/historia/por-que-1o-de-abril-e-o-dia-da-mentira/>. Acesso em 27 de setembro de 2019.

Noutro giro, há um caso de cunho regulatório ocorrido na ANCINE, mas com o enfoque voltado para a autoridade administrativa responsável por proferir a decisão e determinar a publicação das normas de regulação. De certo que, em se tratando de um fato oriundo de uma espécie tributária bem menos conhecida que o IPTU, a explicação será mais minuciosa e técnica acerca da Condecine Remessa, acrescida da exposição clara dos dispositivos legais respectivos, com vistas a facilitar a compreensão do leitor.

Assim, conforme explanado anteriormente, de acordo com o parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/01, a Condecine Remessa[170] incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. Sendo certo que, consoante o disposto no §2º do art. 33 da MP 2.228-1/01, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.

Em outras palavras, o agente econômico que realiza um destes verbos previstos no parágrafo único do art. 32, consumando o fato imponível tributário, descritos no art. 32 da MP 2.228-1/01, deverá recolher a título de Condecine a alíquota de 11% sobre as importâncias que forem objeto da remessa ao exterior.

O objetivo subjacente à norma tributária é simples, pois visa estimular a diversificação da produção cinematográfica e videofonográfica nacional, além do fortalecimento da produção independente e das produções regionais com vistas ao incremento de sua oferta e à melhoria permanente de seus padrões de qualidade, na forma do art. 6º, inciso VI da MP 2.228-1/01.

Dessa maneira, o fluxo natural ou ordinário de tributação tem espeque no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001, e ocorre da seguinte forma:

i) O contribuinte, que pode ser uma programadora internacional, fará uma remessa para o exterior de valores obtidos a partir da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas. Esta conduta - fato imponível - se materializa na hipótese de incidência tributária que acarreta no surgimento da obrigação tributária[171].

---

[170] A doutrina classifica as "Condecines" em três categorias distintas para facilitar a sua compreensão e estudo. Assim, a Condecine Título seria aquela cujo fato gerador está alocado nos incisos I e III do art. 32 da MP 2.228-1/01, englobando assim tanto as obras não publicitárias, como as obras publicitárias; a Condecine Teles que está esposada no inciso II; e a Condecine Remessa a qual está prescrita logo abaixo, em seu parágrafo único.

[171] "A obrigação tributária é uma relação jurídica constituída a partir da ocorrência do fato gerador (causa), que se estabelece entre duas pessoas, em virtude da qual o *sujeito ativo* (Estado - credor) pode exigir do *sujeito passivo* (contribuinte, responsável ou substituto - devedor) o adimplemento de determinada *prestação tributária* (dar, fazer ou não fazer - obrigação principal e/ou acessória). Portanto, a obrigação tributária é composta dos

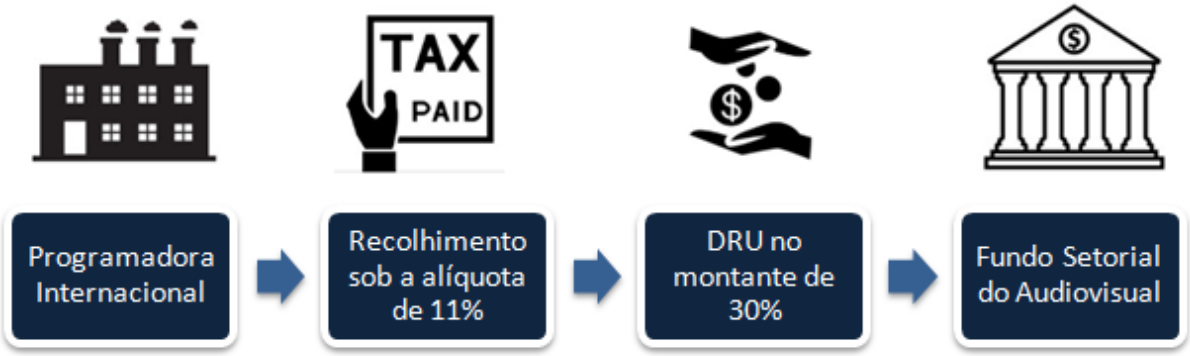
ii) Desse modo, por realizar o fato imponível tributário, deverá recolher o montante devido sob a alíquota de 11% do valor da remessa, consoante dispõe o § 2º do art. 33 da MP 2.228-1/2001.

iii) Cabe destacar que o produto da arrecadação da Condecine também não é imune à incidência da DRU – Desvinculação das Receitas da União. A Desvinculação de Receitas da União – DRU é uma ferramenta que permite ao governo federal usar livremente 30% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas – sendo certo que a principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, as quais correspondem a cerca de 90% do montante desvinculado e sua previsão no ordenamento jurídico pátrio se encontra na E.C. 96 de 2016.

iv) Por fim, o produto da arrecadação da Condecine será destinado ao Fundo Nacional da Cultura – FNC e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de que trata o art. 47 da MP 2.228-1/2001, tal como dispõe o seu art. 34.

Confira-se o esquema na figura 7, exposta a seguir, o fluxo de tributação natural ou ordinário.

Figura 8[172] – Fluxo de Tributação da Condecine Remessa



Fonte: O autor.

Além do fluxo de tributação natural ou ordinário, o legislador previu uma hipótese de isenção fiscal, tal como disposto o art. 39, X, da Medida Provisória nº 2.228-1/2001. Veja-se:

---

seguintes elementos: a) causa; b) prestação (obrigação principal e acessória); c) partes (sujeito ativo e sujeito passivo)"
ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p.195.

[172] Elaborado a partir do art. 32, parágrafo único da MP 2.228-1/2001.

> Art. 39. São isentos da Condecine: [...]
> X - a Condecine de que trata o parágrafo único do art. 32, referente à programação internacional, de que trata o inciso XIV do art. 1º, desde que a programadora beneficiária desta isenção opte por aplicar o valor correspondente a 3% (três por cento) do valor do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente a aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, aprovados pela ANCINE.[...]
> § 2º Os valores correspondentes aos 3% (três por cento) previstos no inciso X do caput deste artigo deverão ser depositados na data do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior das importâncias relativas a rendimentos decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, em conta de aplicação financeira especial em instituição financeira pública, em nome do contribuinte.
> § 3º Os valores não aplicados na forma do inciso X do caput deste artigo, após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito na conta de que trata o § 2º deste artigo, destinar-se-ão ao FNC e serão alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual.
> § 4º Os valores previstos no inciso X do caput deste artigo não poderão ser aplicados em obras audiovisuais de natureza publicitária. [...]
> § 6º Os projetos produzidos com os recursos de que trata o inciso X do caput deste artigo poderão utilizar-se dos incentivos previstos na Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993, e na Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, limitados a 95% (noventa e cinco por cento) do total do orçamento aprovado pela ANCINE para o projeto. (BRASIL, 2001)

A partir do texto legal, depreende-se que o legislador criou uma verdadeira hipótese de isenção fiscal condicionada para a Condecine Remessa, que funciona da seguinte maneira: com fulcro nos artigos 32, parágrafo único, e 33, §2º da Medida Provisória 2.228-1/2001[173], as programadoras estrangeiras são obrigadas a recolher 11% do valor da remessa ao exterior dos lucros decorrentes da exploração de obra cinematográfica a título de Condecine – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. No entanto, como forma de incentivar o cinema nacional, a mesma Medida Provisória, no seu art. 39, X, faculta a essas programadoras investirem 3%

> em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras

[173] "Art. 32, parágrafo único. A Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo."
"Art. 33, § 2º. Na hipótese do parágrafo único do art. 32, a Condecine será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas."

> cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, aprovados pela ANCINE.[174]

Em outras palavras, ao invés de pagar 11% a título de Condecine em seu valor total, a Medida Provisória estimula o investimento direto no cinema nacional independente, por meio do investimento de 3% da base de cálculo em um projeto de produção brasileira independente, desde que existente[175] e previamente aprovado pela ANCINE.

Dessa maneira, a Fazenda Pública renuncia a percepção integral do tributo, correspondente a 11% do valor da remessa, e permite que o contribuinte/investidor faça o aporte de 3% em um projeto existente e previamente aprovado pela ANCINE, que constitua obra brasileira independente[176].

Ou seja, pragmaticamente, há, na dimensão tributária da operação, um depósito referente a 3% sobre o valor da remessa ao exterior, que equivale a um depósito parcial sobre o montante que seria tributado e corresponderia a 11% sobre o valor da remessa, conforme anteriormente exposto.

Assim, para que sejam confirmadas as condições legais desta isenção condicionada no prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, deve haver um investimento por parte do contribuinte indicado em um projeto devidamente protocolado e previamente aprovado pela ANCINE.

---

[174] "Art. 39. São isentos da Condecine:
X - a Condecine de que trata o parágrafo único do art. 32, referente à programação internacional, de que trata o inciso XIV do art. 1o, desde que a programadora beneficiária desta isenção opte por aplicar o valor correspondente a 3% (três por cento) do valor do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente a aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de coprodução de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, aprovados pela ANCINE."

[175] Do mesmo modo que uma sentença assinada por um serventuário ao invés do magistrado é ato jurídico inexistente. Ou, por exemplo, um casamento celebrado uma autoridade incompetente, tal como um delegado de polícia, é um ato jurídico inexistente. Um projeto que nunca foi protocolado na Agência Nacional do Cinema é um projeto inexistente para fins de captação de recursos públicos, sejam estes recursos de fomento direto ou indireto. Dito de outra forma, apesar do ato existir na vida real, ele não existe para os fins jurídicos os quais se propõe no tocante a finalidade do ato. Sendo certo que no que tange o projeto que jamais fora protocolado, não há como o poder público aferir a sua existência ou não no mundo real, por razões óbvias.

[176] "Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como: [...]
IV – obra cinematográfica e videofonográfica de produção independente: aquela cuja empresa produtora, detentora majoritária dos direitos patrimoniais sobre a obra, não tenha qualquer associação ou vínculo, direto ou indireto, com empresas de serviços de radiodifusão de sons e imagens ou operadoras de comunicação eletrônica de massa por assinatura [...]."

Além da renúncia à percepção integral do tributo por parte da Fazenda Pública, o contribuinte ainda pode se valer do investimento para obtenção do montante de até 49% dos direitos patrimoniais sobre a obra audiovisual – o *equity* – que fora objeto do respectivo aporte pelo contribuinte[177]. Isto denota a possibilidade de o investidor obter o direito de perceber a remuneração advinda da exploração econômica da obra, bem como do licenciamento de produtos derivados.

Portanto, o contribuinte/investidor não se vale apenas da economia tributária, mas também passa a obter ativos financeiros sobre a obra audiovisual em que investiu, além de obter uma economia equivalente a, aproximadamente, 73%[178] sobre o valor do tributo originário.

Acerca do tema da isenção fiscal, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 577) faz uma crítica às construções científicas anteriores. Sendo certo que segundo a teoria clássica e inspiradora dos textos do Direito positivo brasileiro, a isenção seria entendida como um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido.

Aprofundando os estudos de Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges (1980) também diverge do entendimento clássico e enxerga nas isenções tributárias verdadeiras hipóteses de não incidência legalmente qualificadas.

Portanto, entre esses autores prevalece o entendimento de que a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido não é a melhor, haja vista não haver cronologia na atuação das normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social – o que equivaleria a atribuir artificialmente maior velocidade à regra matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2019, p.500-501).

No tocante a fenomenologia das isenções tributárias, para Paulo Barros de Carvalho (2019, p.578-579), as isenções estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Assim, o que a regra de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência

---

[177] Consoante disposto no art. 1º, IV da MP 2.228-1/2001, as obras cinematográfica e videofonográfica de produção independente que são passíveis de obtenção de recursos públicos – incluindo aqueles oriundos de renúncia de receita (isenção fiscal) – são aquelas cuja empresa produtora, detentora majoritária dos direitos patrimoniais sobre as obras, não tenha qualquer associação ou vínculo, direto ou indireto, com empresas de serviços de radiodifusão de sons e imagens ou com operadoras de comunicação eletrônica de massa por assinatura. Desse modo, para que seja detentora majoritária dos direitos patrimoniais de alguma obra, (falta um sujeito) deve ter no mínimo 51% sobre os direitos patrimoniais dela.

[178] Neste aspecto, o valor depositado na conta de recolhimento do projeto referente a 3% equivale, mais precisamente, a 27,272727...% do valor total do tributo que seria recolhido sob a alíquota cheia de 11%. A economia de 73% foi resultado de um arredondamento, porquanto o número preciso seria 72,7272...% de economia tributária. Em outras publicações de minha autoria, por cautela, foi feito o arredondamento para baixo. Porém, entende-se que é mais correto realizar o arredondamento para cima por conta da maior proximidade com a economia total de 73%.

do critério antecedente (hipótese de incidência) ou do consequente[179]. Por conseguinte, Luís Cesar Souza de Queiroz (2018) entende que a isenção não se apresenta como norma de produção normativa e nem como norma de conduta, mas apenas simboliza um conjunto de situações jurídicas. Confira-se:

> Isenção é o fenômeno jurídico, que se surpreende ainda no plano das significações dos suportes materiais da linguagem jurídica (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura da norma), representativo da situação de o sujeito competente para a produção da norma tributária, no processo legislativo (plano dos fatos), determinar textualmente (no respectivo veículo normativo) que certos conteúdos semânticos (pessoas, coisas, etc.) não integrarão ou deixarão de integrar ("estão isentos" ou "não incidem"), total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do consequente da norma tributária. (QUEIROZ, 2018, p.67)

Nesse diapasão, o entendimento empregado nesse trabalho é mais próximo daquele adotado pelo professor Luís Cesar Souza de Queiroz (2018), de modo que a regra de isenção não seria considerada nem regra de conduta tampouco regra de produção normativa ou de competência, mas seria apenas mais uma das ferramentas adotadas para a construção da norma jurídica a partir do caso concreto. Assim, usando como exemplo a hipótese de isenção condicionada tratada neste próprio capítulo, caso não houvesse um projeto previamente aprovado pela ANCINE na forma descrita no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, não haveria que se falar incidência da regra isentiva ante o não cumprimento dos requisitos legais para sua ocorrência[180].

Confira-se, na figura a seguir o fluxo de tributação com a adoção do mecanismo de isenção fiscal contido no art. 39, X da MP 2.228-1/2001.

---

[179] Paulo de Barros Carvalho (2019) exemplifica seu entendimento aduzindo trazendo à baila o modelo de que estariam isentos do IR os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. No caso, há uma diminuição do universo dos sujeitos passivos do tributo.

[180] Esclareça-se que, ainda que se adote o entendimento clássico de que a isenção é a dispensa de pagamento de tributo, entendemos que não incide a regra de "dispensa" diante do não adimplemento das condições legais impostas para a concessão da regra isentiva.

Figura 9[181] - Fluxo da Isenção Fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001

Fonte: O autor.

A título meramente ilustrativo e didático, pode ser ventilada a seguinte hipótese para facilitar a compreensão da questão posta e traduzir a figura acima.

Imagine-se que a base de recursos tributáveis com fundamento no art. 32 parágrafo único da MP 2.228-1/2001 seja de 100 milhões de reais em remessas para o exterior. De acordo com o fluxo natural de tributação, o contribuinte deverá recolher a alíquota de 11%, ou seja, R$ 11 milhões de reais a título de Condecine Remessa que serão destinados ao FSA, recolhendo-se primeiro 30% de DRU[182] (3 milhões e 300 mil reais). Estes consistem em recursos livres para o Tesouro destinar a outras despesas de custeio ou investimento tais como saúde, educação, saneamento básico, habitação, mobilidade urbana, segurança pública, meio ambiente, benefícios especiais voltados à mínimo existencial, pagamentos da dívida pública, etc.

De conseguinte, ao Fundo Setorial do Audiovisual - FSA, são destinados 7 milhões e 700 mil reais, que serão aplicados em projetos audiovisuais por seleção pública e que podem ter como licenciadores até mesmo concorrentes do contribuinte original ou mesmo emissoras de televisão pública, estatal ou comunitária – eles podem ser aplicados em infraestrutura, capacitação, projetos para cinema, televisão ou outras mídias.

Por outro lado, caso a programadora opte por fazer uso do mecanismo de isenção fiscal previsto no art. 39, X da MP 2.228-1/2001, esta recolherá 3% do valor remetido ao exterior (3 milhões de reais) para aplicar em projetos audiovisuais de produção independente. Assim, além

[181] Elaborado a partir do art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001.

[182] A Desvinculação de Receitas da União - DRU é um mecanismo que permite ao governo federal usar livremente um percentual de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. A principal fonte de recursos da DRU são as Contribuições, que correspondem a cerca de 90% do montante desvinculado. Todavia, entendemos que esse instituto é incompatível com as Contribuições pelas razões anteriormente expostas neste trabalho, mormente em razão da presença do seu aspecto finalístico.

de gerar conteúdo para incluir na sua própria grade de programação ou estoque via plataformas de *streaming*, também passará a ser detentora de até 49% sobre os direitos patrimoniais da obra, com efeitos futuros sobre os recebíveis oriundos de explorações econômicas diversas.

Dito de outro modo, utilizando-se do mecanismo de isenção fiscal, a programadora adquire conteúdo sem despender de seus recursos próprios, mediante a utilização de recursos públicos. Além disso, a referida programadora se rentabiliza na condição de investidor. Além disso, há também a economia significativa de, aproximadamente, 73% (setenta e três por cento) do valor integral do tributo devido, ou seja, 8 milhões de reais no caso hipotético, que seria o valor remanescente (do) recolhimento com base na alíquota de 11% aposta no art. 32 parágrafo único da MP 2.228-1/2001.

Cumpre ressaltar que a programadora tem um prazo de 270 (duzentos e setenta) dias para realizar essa alocação, na forma do § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001. Caso contrário, os 3 (três) milhões de reais serão destinados ao Fundo Setorial do Audiovisual.

Não obstante a clareza da regra legal, em 17 de novembro de 2005, a ANCINE publicou a Instrução Normativa nº. 46/2005[183], dispondo, no art. 7º, parágrafo 5º, que "a indicação formal do projeto a ser beneficiado interrompe a contagem do prazo legal para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação". Confira-se:

> Da Aplicação dos Recursos
>
> Art. 7º - A empresa estrangeira ou sua representante destinará os valores depositados na conta-corrente de recolhimento aos projetos de seu interesse, previamente aprovados pela ANCINE.
> § 1º O A empresa estrangeira deverá assinar contrato com a empresa produtora titular do projeto para o qual será destinado o recolhimento.
> § 2º Os rendimentos financeiros pertinentes ao valor do investimento principal deverão ser transferidos para o projeto beneficiado, não sendo considerados como investimento para efeito do montante autorizado e constantes no contrato de co-produção.
> § 3º A transferência dos valores depositados e respectivos rendimentos para a conta de captação do projeto aprovado, no montante contratado entre as partes, será autorizado expressamente pela ANCINE ao Banco do Brasil, a pedido da empresa estrangeira ou de seu representante.
> § 4º O prazo máximo para destinação dos recursos de que trata o caput é de 270 (duzentos de setenta) dias, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta corrente de recolhimento.
> § 5º A **indicação formal do projeto** a ser beneficiado **interrompe a contagem do prazo legal** para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação.

[183] A Instrução Normativa nº 46, de 17 de novembro de 2005, regulamenta a operação de investimento das programadoras de programação internacional em projetos de produção e coprodução de obras audiovisuais, que autoriza a isenção do pagamento da Condecine, conforme o previsto no inciso X, do art. 39 a Medida Provisória nº 2.228-1, de 06 de setembro de 2001, com a redação alterada pela Lei nº 10.454, de 13 de maio de 2002, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.ANCINE.gov.br/pt-br/legislacao/instrucoes-normativas-consolidadas/instru-o-normativa-n-46-de-17-de-novembro-de-2005>. Acesso em: 04 de agosto de 2020.

> § 6º Na hipótese de não aprovação do projeto, **a contagem do prazo prosseguirá pelo período remanescente**. (ANCINE, 17 de novembro de 2005, Grifos nossos)

Nesse sentido, apesar de dispor, no art. 7º parágrafo 4º, que o prazo máximo para destinação dos recursos de que trata o caput é de 270 (duzentos de setenta) dias, contados da data do efetivo crédito de cada depósito na conta corrente de recolhimento, o agente regulador avançou demais no tocante ao parágrafo 5º tratando de interrupção do prazo cuja competência legal é da Secretaria da Receita Federal, consoante disposto no art. 38, I da MP 2.228-1/2001.

Verifica-se assim que, ao arrepio da lei e da Constituição Federal, a agência determinou na IN 46/2005 que

> a indicação formal do projeto a ser beneficiado interrompe a contagem do prazo legal para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação", e que "na hipótese de não aprovação do projeto, a contagem do prazo prosseguirá pelo período remanescente.

Sem perder tempo com a impropriedade técnica acerca do mau uso dos termos jurídicos que englobam as noções processuais de interrupção do prazo e da suspensão do prazo, que não se confundem[184], o fato é que este prazo peremptório jamais poderia ter sido flexibilizado de qualquer maneira, seja para suspensão ou para interrupção[185].

Note-se que a extrapolação do poder regulamentar somada à impropriedade técnica da regra normativa infralegal da IN 46/2005, que só veio a ser modificada no ano de 2017 com a IN 133[186]. O que deu ensejo margem a uma abertura para a realização de operações sem prazos determinados e que violariam o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias estabelecido em lei durante o período de vigência da IN 46/2005. Contudo, vale destacar que nem mesmo a IN 46/2005 da ANCINE foi capaz de permitir que projetos não protocolados na agência

---

[184] Na **interrupção,** o prazo torna a contar por inteiro, ou seja, do zero, devolvendo à parte o prazo integral para a prática daquele ato. Considera-se como se o prazo nunca tivesse fluído. Já na **suspensão,** o prazo volta a fluir de onde parou. Ou seja: o prazo para a prática do ato será devolvido ao interessado pelos dias que restavam para seu término.

[185] O art. 38, inciso I da MP 2.228-1/2001 é claro ao dispor que a administração da Condecine Remessa (inclusive as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização) compete à Secretaria da Receita Federal.

[186] Curiosamente, o Processo Regulatório nº. 01580.033652/2013-32 foi iniciado ainda em **08/10/2013**, ficou inerte entre 16/07/2015 a 21/12/2015, e hibernou a partir de 22/02/2016 (envio do processo pelo Secretário Executivo ao gabinete do então diretor-presidente). Somente em 24/02/2017 (sexta-feira, véspera do feriado de carnaval daquele ano), quando tramitou durante os festejos à pauta da Diretoria Colegiada, o processo foi finalmente deliberado na Reunião da Diretoria Colegiada de 07/03/2017 (terça-feira), nos termos da Deliberação da Diretoria Colegiada (DDC) 338-E/2017.

(inexistentes/fantasmas)[187] fossem objeto de aplicação de recursos, o que seria ainda mais bizarro.

A interrelação das espécies tributárias da Condecine Remessa e do Imposto sobre a Renda, especialmente na remessa de valores ao exterior, é o que torna singular a atuação privativa da Secretaria da Receita Federal como autoridade tributária exclusiva desta hipótese de incidência da Condecine (art. 38, I da MP nº 2.228-1/2001) em relação à Condecine.

Diante de uma leitura sistêmica do arcabouço normativo, ambas as hipóteses de isenção fiscal trabalham com prazos peremptórios rígidos – 270 e 180 dias, respectivamente – e tornam imprescindíveis a exigência de aprovação prévia do projeto pela ANCINE. É, portanto, descabido, qualquer tipo de flexibilização apta a possibilitar, por ato normativo de autoridade incompetente, que gere interrupção, ou suspensão de prazos, ou que possibilite indicação de projetos em processo de aprovação ou, pior, que sequer tenham sido submetidos (protocolados) à análise da agência – projetos fantasmas.

Tal comportamento foi detectado por um Relatório de Auditoria Interna (ANCINE, 2019) cujas impressões foram publicadas na imprensa. O documento identificou problemas na captação de, ao menos, R$ 200 milhões de reais em projetos, e indicou evasão fiscal na ordem de R$ 157,7 milhões de reais. Cita a referida matéria que "dos 64 projetos com irregularidade, em 47 os recursos foram aplicados antes que o esboço da obra fosse aprovado ou submetido à análise. Outros 17 tiveram recursos aplicados após o prazo legal de 270 dias" (BITENCOURT, 2019).

A questão foi tão impactante, que a Diretoria Colegiada da ANCINE proferiu a decisão n.º 24-E/2019 que aprovou o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT 2019 (Processo 01416.019062/2018-11) com votos expressos e registrados em ata dos Diretores.

O então Diretor-Presidente destaca em seu voto o seguinte:

> Indica-se que a proposta e a condução dos trabalhos pela equipe de Auditoria se coadunam aos preceitos de transparência, *accountability* e *compliance* advogados pela gestão atual da ANCINE. A proposta ainda se encontra plenamente amparada no

[187] Do mesmo modo que uma sentença que é assinada por um serventuário ao invés de ser assinada por um magistrado é ato jurídico inexistente, ou, por exemplo, que um casamento celebrado por uma autoridade incompetente, tal como um delegado de polícia, é um ato jurídico inexistente, um projeto que nunca foi protocolado na agência reguladora é um projeto inexistente para fins de captação de recursos públicos, sejam estes recursos de fomento direto ou indireto. Em outras palavras, apesar do ato existir na vida real, ele não existe para os fins jurídicos os quais se propõe no que concerne a finalidade do ato. Com relação ao projeto que jamais fora protocolado, não há como se aferir a sua existência ou não no mundo real por razões óbvias. A utilização do termo “filmes fantasmas” entre aspas no título deste capítulo é porque, na verdade, é o projeto que é fantasma ou inexistente perante a agência, e não propriamente o filme. A escolha do título foi por conta da matéria jornalística mencionada neste trabalho.

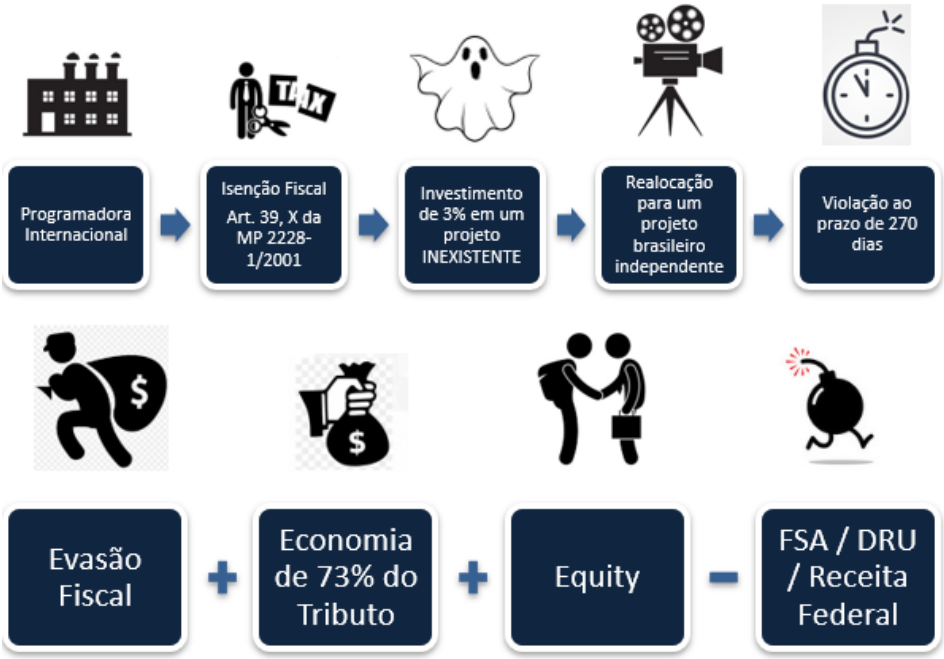
> Plano de Ação realizado pela ANCINE em resposta ao Acórdão 4.835/2018 exarado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, que prevê, em seu item 3.1, o aumento do controle em ações de fomento da Agência (direto e indireto). São contempladas ainda as seguintes ações relacionadas à auditoria: [...]
> Elaboração de relatório de auditoria sobre a aplicação de recursos do art. 39, inciso X; [...]
> Desta feita, entendo que seja pertinente, tendo em vista os últimos relatórios da Auditoria e o já aprovado Plano de Ação junto à Diretoria Colegiada, voto FAVORÁVEL à aprovação da proposta de Plano Anual de Auditoria Interna, incluindo no escopo do plano: Todas as ações já aprovadas pela Diretoria Colegiada presentes no Plano de Ação, elencadas acima, que porventura ainda não tiverem sido iniciadas; [...]
> ▪ Realização de Auditoria, em escopo a ser definido pela unidade Auditoria interna, dentro do processo de trabalho "Prestação de Contas e Mecanismos de *accountability* de Ações de Fomento" de: [...]
> ▪ Aprofundamento da Auditoria realizada na utilização do mecanismo de incentivo existente na MP 2.228-1/01, artigo 39, inciso X, bem como auditoria na utilização dos mecanismos de incentivo previstos nos artigos 1, 1A, 3 e 3A da Lei 8.685/93 ("Lei do Audiovisual"), buscando aferir se houve:
> ▪ Ganho de recursos pelas produtoras a partir de boletos ou captações realizadas com prazo legal vencido;
> ▪ Perda de receita para o Fundo Setorial do Audiovisual – FSA;
> ▪ Ganho de direito patrimonial por parte das empresas que tiveram benefício fiscal (por exemplo: programadoras, distribuidoras, etc.), a partir de boletos ou captações realizadas com prazo legal vencido;
> Perda de potencial de receita por parte do FSA, uma vez que os recursos que seriam destinados ao FSA após vencimento dos prazos, em última instância, seriam destinados a investimentos diretos em projetos audiovisuais, com possibilidade de retorno para os cofres públicos. (grifos nossos)

Com isso, fica clara a necessidade de haver um aprofundamento da auditoria anteriormente realizada acerca da utilização do mecanismo de incentivo existente na MP 2.228-1/01, artigo 39, inciso X, bem como a realização de auditoria na utilização dos mecanismos de incentivo previstos nos artigos 1º, 1º-A, 3º e 3º-A da Lei 8.685/93 ("Lei do Audiovisual").

Nesse sentido, para melhor compreensão do estratagema, destaca-se, a seguir, um esquema ilustrativo com o uso indevido da isenção fiscal para um projeto jamais protocolado na agência, e com uma realocação ulterior, após o prazo de 270 dias. Cumpre assinalar que, mediante o uso desse *pattern*, pode haver margem para a ocorrência de uma espécie de *looping* contínuo de um simulacro para outro, até se chegar a um projeto real (existente e protocolado), tal como já esposado na Figura 3[188] deste trabalho.

[188] Ver Capítulo 3, item 3.4.

Figura 10[189] - Fluxo da Burla à Isenção Fiscal do art. 39 da MP 2.228-1/2001



Fonte: O autor.

Diante do exposto, o estratagema da evasão regulatória das leis e da Constituição fica mais fácil de ser compreendido. Mas isso não é tudo.

Outro ponto interessante acerca da evasão regulatória das leis e da Constituição Federal é o seguinte: a nova IN 133/2017, apesar de ter sido aprovada pela Diretoria Colegiada em 07/03/2017, foi publicada somente em 18/05/2017, ainda assim, com a aposição de um período de vacância em um lapso temporal de 15 dias. Ou seja: o ato foi aprovado pelo colegiado, mas não foi imediatamente publicado no Diário Oficial da União.

Registre-se que, conforme disposto no item 3.4.3 da RDC ANCINE n.º 05/2002[190], vigente à época, a nova IN deveria ter sido publicada imediatamente dois dias após a sua aprovação, isto é, até o dia 09/03/2017. Contudo, somente em 18/05/2017 foi publicado na Seção I, p. 49, do DOU, o texto da Instrução Normativa n.º 133/2017. Curioso é que, justamente nesse intervalo temporal, de março a maio – mais precisamente em 11/04/2017 –, a Diretoria Colegiada aprovou a realocação de três projetos (ESTADÃO, 2017), mesmo já tendo ultrapassado o prazo legal de 270 (duzentos e setenta) dias, e sob a égide permissiva anterior,

[189] Elaboração a partir do art. 32, parágrafo único da MP 2.228-1/2001.
[190] RDC nº 5, 3.4.3 "Caberá à Secretaria de Gestão Interna providenciar, no prazo de até 2 (dois) dias úteis do recebimento, a publicação das normas infralegais no Diário Oficial da União ou no Boletim de Serviço, quando for o caso, observando-se o disposto na Normas para Publicação de Matérias na Imprensa Nacional, (RDC n.º 19) disponível na Ancinet."

qual seja a IN 46/2005. É importante ressaltar que o novo texto da IN 133/2017 já havia sido aprovado pela ANCINE.

Cumpre mencionar que alguns destes projetos, em tese, sequer foram protocolados na agência – e eram fantasmas –, conforme apontado no gráfico anterior e, mesmo com questionamentos oriundos de pareceres da área técnica, e com a própria Diretoria Colegiada estando convencida de que o regramento da IN ANCINE 46/2005 não seria mais desejável (e, por esse motivo, o próprio colegiado aprovou novo regramento, conforme se verifica da ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº. 650 de 07 de março de 2017), mesmo assim a ANCINE aprovou a realocação de três projetos fantasmas com o prazo de 270 dias vencido[191].

Ainda que não vigente e devidamente publicada, exclusivamente por opção da ANCINE, a alteração normativa demonstrava significativa alteração em favor da legalidade e da segurança jurídica.

O abuso do direito no caso em tela é latente, considerando que a ANCINE "segura" a publicação da nova Instrução Normativa para além do tempo regulamentar permitido, para que assim possa utilizar-se da regra antiga e que já não seria mais válida com a publicação do novo enunciado prescritivo.

Registre-se que esse estratagema potencialmente abusivo permite que se pratique um outro ato subsequente, no sentido de permitir a burla ao prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, bem como de admitir um projeto que não foi protocolado na agência como uma causa "interruptiva" ou "suspensiva" do prazo legal. Essa operação dá ensejo à evasão fiscal que significa verdadeiro desvio de finalidade. Veja-se um esquema ilustrativo a seguir para facilitar a compreensão do cenário:

---

[191] Aludimos aqui ao item 07 da ata da Reunião de Diretoria Colegiada da Ancine nº 650 de 07 de março de 2017 e, a aprovação dos projetos consta nos itens 25, 26 e 27 da pauta da Reunião de Diretoria Colegiada da Ancine de 11 de abril de 2017.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021, p.2
Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021. p.5

Figura 11[192] - Fluxo da Aprovação Irregular de Projetos

Fonte: O autor.

Nesse sentido, ao "segurar" por mais de dois meses a publicação da IN 133/2017 com a nova redação mesmo após a sua devida aprovação pela agência, a ANCINE, supostamente, viola, como já demonstrado, o disposto na RDC nº 5/2002, que, em seu item 3.4.3, dispõe textualmente que

> caberá à Secretaria de Gestão Interna providenciar, no prazo de até 2 (dois) dias úteis do recebimento, a publicação das normas infralegais no Diário Oficial da União ou no Boletim de Serviço, quando for o caso, observando-se o disposto na Normas para Publicação de Matérias na Imprensa Nacional, (RDC n.º 19) disponível na Ancinet.

Ou seja, a norma reguladora, depois de aprovada deve ser devidamente publicada em até 48 horas depois da reunião de diretoria correspondente, e nunca mais de dois meses após a aprovação como ocorreu no caso concreto.

---

[192] Elaborado a partir da data de publicação da IN nº 46, de 17 de novembro de 2005 da ANCINE, que se refere ao item 07 da ata da Reunião de Diretoria Colegiada da Ancine nº 650 de 07 de março de 2017; e das datas de aprovação e publicação da IN nº 133, de 07 de março de 2017 que correspondem nos itens 25, 26 e 27 da pauta da Reunião de Diretoria Colegiada da Ancine de 11 de abril de 2017.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021, p.2
Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021. p.5

Perceba-se que a alteração advinda na IN 133/2017 visou consolidar o entendimento já antigo da área técnica[193], no sentido de que não caberia ao agente regulador "inovar" na matéria e contrariar o disposto na lei, tal como fez na IN 46/2005, suspendendo prazos, sob pena de causar insegurança jurídica, – não havendo qualquer razão para que houvesse uma demora injustificada para a publicação da referida instrução normativa, principalmente no caso de terem processos pendentes de análise acerca do tema.

Em outras palavras, a questão posta é a seguinte: houve um incontestável retardamento na publicação da Instrução Normativa n.º 133/2017 que tinha o intuito de restabelecer a lógica jurídica e consertar o equívoco IN 46/2005, aduzindo que:

> A empresa titular da conta de recolhimento aplicará os recursos provenientes dos benefícios fiscais recolhidos por meio dos boletos bancários em projetos aprovados pela ANCINE (...) O prazo máximo para aplicação dos recursos do art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01 é de 270 (duzentos e setenta) dias, **improrrogável,** a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta de recolhimento (...). Caso os valores dos benefícios fiscais já tenham sido aplicados a um projeto e ainda não tenham sido transferidos para a conta de captação, os mesmos poderão ser aplicados em outro projeto, desde que respeitados os prazos legais para aplicação previstos nos art. 10 e 11 desta Instrução Normativa (...). Os valores não aplicados em um determinado projeto no prazo estabelecido nos art. 10 e 11 desta Instrução Normativa serão destinados ao Fundo Nacional de Cultura – FNC, alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual – FSA, acompanhados dos respectivos rendimentos. (grifos nossos)

Contudo, ao protelar injustificadamente a publicação da Instrução Normativa 133 que corrigia a anterior, a ANCINE pode ter se aproveitado da falha constante na Instrução Normativa 46/2005 para aprovar a realocação de verbas oriundas de incentivo fiscal em três projetos nesse lapso temporal, sob a égide da norma anterior, mesmo com a correção já devidamente aprovada, mas não publicada. Sendo certo que alguns desses projetos cuja realocação foi aprovada pela Diretoria Colegiada, sequer foram protocolados na agência, o que, já impedia a aprovação da alocação ou realocação do recurso público *per se*.

Ora, mesmo que a aprovação dos projetos tenha ocorrido sob a égide da Instrução Normativa 46/2005, que extrapolava o poder regulamentar e permitia interrupção ou suspensão ilegal do prazo peremptório em razão da publicação intempestiva da então novel IN 133/2017, a Instrução Normativa 46/2005 ou qualquer outra norma que tratasse da isenção fiscal contida

[193] A ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº 650 de 07 de março de 2017, em seu item 7, deixa clara a aprovação da proposição referente ao processo nº 01580.033652/2013-32. Este é justamente o processo que visa REVOGAR a IN nº 46 e veio a se transformar na IN 133. Veja-se que o processo é datado de 2013 e mostra que a área técnica vem tentando implementar seu entendimento já antigo sobre a matéria calcado na legalidade e no art. 111 do CTN, não permitindo "realocações" e "flexibilizações" do prazo de 270 dias.

no art. 39, inciso X, jamais permitiria o aporte de recursos em projetos inexistentes ou em projetos que jamais foram protocolados na agência reguladora.

4.2.1 A ADI Nº 5.282/PR e os fundamentos jurídicos das irregularidades no caso dos "filmes famtasmas" que são objeto de isenção fiscal ilegal

No caso do IPVA mencionado no início deste Capítulo, que ainda está em curso no Supremo Tribunal Federal, o Partido dos Trabalhadores – PT e o Partido Comunista do Brasil - PC do B propuseram uma ADI questionando o dispositivo da Lei nº. 18.371/2014 do estado do Paraná que alterou a data do fato gerador com base nos seguintes fundamentos: violação ao princípio da irretroatividade, da anterioridade nonagesimal e da isonomia tributária. Esta alegação de quebra da isonomia, fundamento que mais interessa aqui, aduzia que a majoração promovida pela legislação alcançou apenas os veículos adquiridos antes de 2015 e após 1º de abril de 2015. Assim, os contribuintes que adquirissem veículos no período situado entre 1º de janeiro e 31 de março de 2015, permaneceram sujeitos à alíquota anterior, portanto, mais reduzida, implicando uma discriminação injustificada.

Na sequência, o Procurador-Geral da República, em suma, contestou o pleito preconizando a liberdade do legislador estadual de alterar a data da ocorrência do fato gerador do imposto, e, por conseguinte, sustentou que foram respeitados os princípios da anterioridade e irretroatividade (CAMPOS, 2019, p.625).

De outra ponta, no caso concreto regulatório trazido pelo presente trabalho, os fundamentos, apesar de não serem exatamente idênticos, guardam significativa similitude em sua substância e em sua essência, o que permitirá que sejam respondidos os questionamentos formulados no item 2.1 e compilados a seguir: (i) a mera indicação de uma intenção ou proposta de realizar um projeto audiovisual é apta a cumprir as condicionantes da isenção? (ii) quais são os efeitos jurídicos de um investimento realizado em um projeto indicado pelo investidor que não foi protocolado na ANCINE? (iii) qual a natureza jurídica do prazo de 270 dias previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001? (iv) pode um dispositivo infralegal determinar a suspensão ou interrupção do prazo previsto em lei para o gozo da isenção fiscal? (v) qual a importância de se exigir um projeto previamente aprovado para fins de cumprimento das condições que possibilitam a isenção?

Inicialmente, no caso concreto regulatório fica demonstrado que, ao criar uma instrução normativa que permite o "alargamento" por meio de uma atécnica "interrupção" do prazo de 270 dias[194] da isenção fiscal é flagrantemente *contra legem*, e que viabiliza a construção de entendimentos calcados na lógica de "excepcionalidades" para permitir aportes em projetos não aprovados previamente pela agência, viola a isonomia, por engendrar discriminações injustificadas[195].

Obviamente que o alargamento do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias contido da antiga IN 46/2005 da ANCINE, já constitui *per se* vício situado no plano da legalidade, porquanto viola regra de competência disposta no art. 38, I da MP 2.228-1/2001, invadindo o espectro da Receita Federal do Brasil que lhe confere a competência para o exercício das atividades de arrecadação, tributação e fiscalização da Condecine Remessa – o que seria uma hipótese de infração regulatória já vista no item 3.1.

Acrescente-se a isso o fato de que o uso de dispositivo da instrução normativa eivado de ilegalidade para driblar o prazo legal configura um *modus operandi* cuja engrenagem e cujo resultado prático se aproximam do conteúdo da ADI 5.282/PR e corroboram também clara violação à isonomia.

Explico melhor. A construção de um ato infralegal que visa driblar ou burlar as regras apostas no art. 39, inciso X e § 3º da MP 2.228-1/2001 é um estratagema similar ao utilizado pelo legislador paranaense cujo intento era fugir da anterioridade nonagesimal e majorar o

---

[194] Antiga IN 46/2005 da ANCINE: "Art. 7º - A empresa estrangeira ou sua representante destinará os valores depositados na conta-corrente de recolhimento aos projetos de seu interesse, previamente aprovados pela ANCINE.
§ 1º O A empresa estrangeira deverá assinar contrato com a empresa produtora titular do projeto para o qual será destinado o recolhimento.
§ 2º Os rendimentos financeiros pertinentes ao valor do investimento principal deverão ser transferidos para o projeto beneficiado, não sendo considerados como investimento para efeito do montante autorizado e constantes no contrato de co-produção.
§ 3º A transferência dos valores depositados e respectivos rendimentos para a conta de captação do projeto aprovado, no montante contratado entre as partes, será autorizado expressamente pela ANCINE ao Banco do Brasil, a pedido da empresa estrangeira ou de seu representante.
§ 4º O prazo máximo para destinação dos recursos de que trata o caput é de 270 (duzentos de setenta) dias, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta corrente de recolhimento.
§ 5º A **indicação formal do projeto** a ser beneficiado **interrompe a contagem do prazo legal** para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação.
§ 6º Na hipótese de não aprovação do projeto, **a contagem do prazo prosseguirá pelo período remanescente.** (grifos nossos)

[195] Aqui neste ponto, cabe mencionar que o retorno do valor aportado para o Fundo Setorial do Audiovisual após o prazo de 270 dias é uma medida extremamente democrática que visa justamente a finalidade impessoal e isonômica de permitir que os agentes econômicos brasileiros independentes que compõem o mercado acessem os recursos públicos. Em contrapartida, permitir o empoçamento do valor aportado indefinidamente na conta de um agente econômico indefinidamente denota a pessoalidade e a quebra da isonomia, o que é indesejável quando se trata de recurso público.

tributo naquele mesmo exercício financeiro, haja vista que em ambos os casos a norma de hierarquia inferior burlava a regra hierarquicamente superior, dando a aparência de legalidade para a operação. Isto, sem olvidar o fato que há um completo descarte da norma contida no art. 111 do CTN:

> Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II - **outorga de isenção**;
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (BRASIL, 1966. Grifos nossos)

Nesse sentido, verifica-se que, caso haja sua utilização sem a devida fiscalização por parte do órgão regulador, pode haver um comportamento malicioso por parte do contribuinte no intuito de realizar o depósito voltado apenas para economia tributária de, aproximadamente, 73%, sem preocupação com a aplicação efetiva em uma obra produzida por produtora brasileira independente.

Tal fato deve ser objeto de análise dos fiscais (agentes públicos) em relação ao comportamento ilícito, o que importaria na obtenção de provas por simulação e condenação em recolher a integralidade do tributo devido.

Nesse diapasão, a economia tributária e os benefícios ao contribuinte/investidor são nítidos. Porém, caso não possua um projeto protocolado e existente, tampouco previamente aprovado pela agência reguladora para permitir a captação de recursos ou adequação à sua grade de programação, eventual comportamento oportunista pode ensejar na construção de um verdadeiro “receptáculo” de projetos.

Diante disto, caso não seja respeitado o princípio da legalidade, podem surgir as mais variadas hipóteses de irregularidades. A título meramente exemplificativo, pode ocorrer uma ocasião em que haja a prorrogação ilimitada do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias para fruição dos recursos, mediante o repasse ou realocação da verba para diversos simulacros de projetos, mantendo os mesmos vinculados àquela programadora responsável pelo recolhimento do tributo e à produtora.

Outro artifício é a possível utilização de projetos para “guardar caixão[196]”, com trocas ilimitadas por prazo indefinido, ou ainda a utilização de projetos que podem existir no mundo

[196] Gíria popular que significa guardar a posição, ficar ali paralisado. No caso concreto, seria uma forma de, potencialmente, "congelar" os recursos em prol dos atores da relação jurídico-tributária.

real, fora da agência, mas que não foram sequer protocolados, nem mesmo aprovados para captação, não sendo objeto de destinação.

Além disso, a malfadada prorrogação *ad eternum* do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias enseja a possibilidade de burla ao teto de captação[197] e afasta o depósito para fins da desvinculação de receitas da união – DRU[198].

Observe-se que o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias segue uma lógica aderente à legislação orçamentária, segundo a qual é perfeitamente dedutível preocupação do legislador no sentido de que o volume de recursos não ultrapasse mais de um exercício posterior, mantendo-se dentro do limite de operação em até dois exercícios fiscais.

Ressalte-se que tal congruência também está em consonância com a lógica constante na elaboração da lei orçamentária[199] do exercício posterior àquele subsequente ao depósito do montante de 3% relativos à condição de isenção fiscal do contribuinte.

Desse modo, é possível se compreender o volume total de isenções transpostas de um ano para outro, observando-se o teto previsto para estes dois anos em questão, evitando-se ainda a ocorrência de um represamento artificial de recursos em respeito aos princípios constitucionais da transparência e eficiência, haja vista que a prudência contábil e orçamentária exige boa governança dos recursos públicos, para que assim cumpram a sua finalidade pública, e não restem imobilizados por tempo indeterminado, tampouco se percam em prol de interesses privados.

No que tange a ausência de recolhimento da verba destinada à desvinculação de receitas da união – DRU, cumpre transcrever as palavras de Garcia (2017), que esclarecem bem as externalidades negativas da evasão fiscal e seus impactos nas políticas públicas. Ausculte-se:

---

[197] A IN 119 da ANCINE regulamenta os critérios para classificação de nível de empresa produtora para fins de captação de recursos públicos por meio de fomento indireto. Consoante o disposto no art. 13, os níveis de captação se encontram entre 1 e 5, variando entre 5 milhões de reais e 100 milhões de reais. Assim, quando uma empresa ou grupo econômico que possui vários projetos atinge o limite regulamentar, ela fica proibida de realizar novas captações até que algum projeto seja submetido à análise final de prestação de contas, conforme disposto no parágrafo único. Porém, quando ocorre a burla ao prazo de 270 dias, a empresa proponente ganha mais tempo para finalizar seus projetos e aumentar sua capacidade de captação de recursos públicos.

[198] Acerca da desvinculação de receitas da União, cabe realçar nossa posição de que tal instituto seria incompatível com as Contribuições, haja vista que o aspecto finalístico tributário figura tanto na hipótese de incidência (antecedente) na norma de conduta referente à regra matriz de incidência, bem como na norma de conduta da destinação do produto da arrecadação. Estes fatos deixam a DRU inconciliável com a Contribuição.

[199] "Além do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, a CF dispõe sobre a lei orçamentária anual, que compreenderá o orçamento fiscal, o de investimentos das empresas estatais, e o da seguridade social." TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p.171.

> As políticas públicas, ademais, são sensivelmente atingidas pela evasão fiscal, que consubstancia uma das facetas dos atos de corrupção. Com a diminuição da receita tributária, em especial daquela originária das classes mais abastadas da população, diminui a redistribuição de renda às classes menos favorecidas e aumenta a injustiça social. (GARCIA, 2017, p.75)

No mesmo esteio de raciocínio, o professor Marcus Abraham (2019), no texto publicado em 01 de junho de 2017, data coincidentemente próxima aos fatos, escreve sobre a corrupção sob uma ótica fiscal, aduzindo que:

> Portanto, sob a ótica fiscal, a corrupção adquire natureza de despesa pública de duas formas: a) como custo adicional nos gastos públicos, pelo superfaturamento dos preços contratados; b) como renúncia de receitas públicas, na modalidade de *'Tax Expenditure'* ou gasto tributário, outorgada a título de incentivos fiscais através de anistias, remissões, subsídios, créditos fiscais, isenções, reduções de alíquotas ou base de cálculo. (ABRAHAM, 2019, p.126)

Para fulminar de vez com a possibilidade de se permitir o uso de um simulacro ou um projeto fantasma, entendido como aquele jamais protocolado na ANCINE para fins de obtenção de uma isenção fiscal e maximização de ativos de uma empresa considerando o ganho no percentual de direitos patrimoniais sobre obras audiovisuais, basta observar o disposto no art. 27, § 1º da IN SRF n.º 267/2002, que deixa irrefutável que os projetos realizados com recursos da isenção de que trata no art. 39, inciso X da MP n.º 2.228-1/2001 devem ser previamente aprovados pela ANCINE. Ausculte-se:

> Art. 27. Até o ano-calendário de 2006, quando se extinguirá este benefício, as pessoas jurídicas poderão deduzir do imposto devido as quantias referentes a investimentos em projetos:
> I - de produção independente de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de que trata o caput do art. 1º da Lei nº 8.685, de 1993;
> II - específicos da área audiovisual, cinematográfica de exibição, distribuição e infraestrutura técnica apresentados por empresa brasileira, previstos no § 5º do art. 1º da Lei nº 8.685, de 1993;
> III - de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, nos termos do § 6º do **art. 39 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, desde que produzidos com os recursos de que trata o inciso X desse mesmo artigo 39.**
> § 1º **Os projetos de que tratam os incisos I a III do caput devem ser previamente aprovados pela ANCINE.**
> § 2º A dedução referida neste artigo poderá ser utilizada alternativamente à de que trata o art. 39. (grifos nossos)

Frise-se, ainda, que, na hipótese específica da Condecine Remessa, o legislador, conforme já explanado, conferiu à autoridade fazendária a competência para o exercício das

atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, conforme se extrai do art. 38 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001. Confira-se:

> Art 38. A administração da Condecine, inclusive as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, compete à:
> I - **Secretaria da Receita Federal, na hipótese do parágrafo único do art. 32**;
> II - ANCINE, nos demais casos.
> § 1º. Aplicam-se à Condecine, na hipótese de que trata o inciso I do caput, as normas do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (grifos nossos)

Com efeito, pelo teor do art. 38 da MP nº. 2.228-1/01, fica claro que cabe à Secretaria da Receita Federal – SRF e não à ANCINE, a prática dos atos referentes à arrecadação e fiscalização na hipótese do parágrafo único do art. 32 da Medida Provisória nº. 2.228-1/01. Por conseguinte, também compete à SRF as atividades tributárias que congregam a interpretação da aplicação da legislação tributária, edição de regulamentos infralegais específicos e de pareceres normativos, entre outros.

A esse respeito, cabe destacar que a própria Secretaria da Receita Federal possui entendimento, exarado na SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 87, de 14 de março de 2007, fruto de consulta formulada por um contribuinte sobre a Condecine Remessa, no qual expressa que o referido incentivo deve ser interpretado de maneira literal, não comportando extensão de qualquer tipo. Veja-se:

> (...) considerando-se que matéria envolvendo a outorga de isenção, de acordo com o artigo 111[200] do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), enseja uma interpretação literal, lança-se mão da linguagem vernácula para se proceder à correta exegese do texto legal. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 14 de março de 2007)

E prossegue na referida Solução de Consulta, aduzindo que:

> Exsurge com clareza, da legislação transcrita no parágrafo anterior, a competência da SRF relativamente à Condecine incidente na hipótese prevista no parágrafo único do artigo 32 da MP nº 2.228-1, de 2001, pois o artigo 38, inciso I, dessa mesma Medida Provisória é taxativo ao atribuir, à Receita Federal, naquela situação específica, a responsabilidade por administrar a Contribuição em tela, incluindo as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização. Como observou a consulente, tal fato já foi reconhecido pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), através da Nota Cosit nº 365, de 28 de outubro de 2002, em que se consignou, a respeito das dúvidas que o sujeito passivo possa ter quanto à interpretação dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, que 'deverá o assunto ser objeto de consulta, dirigida à SRF,

[200] Art. 111 do CTN. "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

> pois a remessa para o exterior está entre as operações abrangidas pelo citado art. 38 da MP nº 2.228-1, que atribui explicitamente à SRF a responsabilidade por sua administração'. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 14 de março de 2007)

Para entender melhor o funcionamento da isenção fiscal condicionada prevista no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, podemos idealizar a seguinte hipótese: Imaginemos que o contribuinte da Condecine Remessa, que pode ser uma programadora internacional, opta pela isenção condicionada prevista no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001. Nesse sentido, o contribuinte efetua assim o depósito referente aos 3% sobre o valor da remessa (equivalente a, aproximadamente, 27% da Condecine Remessa, tributo integral) na conta de recolhimento. Porém, transcorridos 270 (duzentos e setenta) dias da data do depósito na conta de recolhimento, a programadora internacional não indica formalmente projeto apto a captar os recursos investidos. Após esse lapso temporal, os valores foram acrescidos de rendimentos, e o conjunto de valores foi encaminhado para depósito na categoria de programação específica do Fundo Nacional de Cultura, denominada Fundo Setorial do Audiovisual.

A partir desse conjunto de informações, cabe à Secretaria da Receita Federal, com fundamento no art. 38, inciso I da MP 2.228-1/2001, se posicionar sobre a aceitação deste valor a menor ou pela cobrança do tributo integral[201], equivalente aos 11% sobre o valor da remessa, conferindo os valores declarados à ANCINE com o registro das operações de remessa realizadas e as operações efetivas.

Já adiantamos aqui nosso entendimento no sentido de que deve ser realizado o recolhimento integral do tributo na hipótese sob alíquota de 11%, haja vista que pela natureza condicionada da isenção, o mero depósito dos valores não é suficiente para expurgar a necessidade de recolhimento integral do tributo. Caso contrário, a Condecine Remessa prevista no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001 se tornaria letra morta, havendo, assim, uma subversão completa da finalidade da CIDE de atuar na correção e no fomento ao mercado audiovisual, trazendo possivelmente uma desventurada concentração de recursos públicos em prol de determinadas empresas.

---

[201] No mesmo sentido, o TCU, no Acórdão nº 1896/202, referente ao processo: TC-031.532/2020-9 (Apenso: TC 039.487/2019-9), efetuou a seguinte recomendação: “9.6. recomendar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com fulcro no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que, em suas atividades de gestão de risco e planejamento das ações fiscais, atente para o fato de que, no tocante aos boletos vencidos relativos ao art. 39, inciso X, da Medida Provisória 2.228-1/2001, os valores informados na Declaração de Benefícios Fiscais apresentada anualmente pela Ancine correspondem ao montante incentivado não aplicado (3% sobre o valor da remessa ao exterior), mas não incluem a possível evasão fiscal (8% sobre a remessa) em razão do não pagamento da alíquota correta da Condecine-Remessa, de 11%” [...].
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão nº 1896/202, referente ao Processo nº: TC-031.532/2020-9. Publicado na ata nº 29 de 04 de agosto de 2021. Disponível em: < https://www.in.gov.br/web/dou/-/ata-n-29-de-4-de-agosto-de-2021-338091609>. Acesso em 15 de agosto de 2021.

Com efeito, ao realizar a opção de tentar efetivar a isenção a partir da data inicial de recolhimento, caso não seja indicado formalmente um projeto devidamente aprovado pela ANCINE, tal como preconiza o art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001, o contribuinte tem o prazo de 270 dias para pagar o seu tributo (integral). Nesse ínterim, o devedor tributário recolhe uma parte do valor (3%, equivalente a 27% do tributo devido), quase como um depósito caução[202], e pode buscar a validação da sua isenção, que é dependente do cumprimento de diversos condicionantes. Caso não consiga cumprir as condições impostas, deverá recolher o tributo integral conforme já asseverado.

Da mesma maneira, caso seja indicado para fins da obtenção da isenção fiscal um projeto que jamais fora apresentado à ANCINE e, por conseguinte, que em tempo algum fora aprovado conforme determina a parte final do art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2201, servindo de mero simulacro para salvaguardar recursos em prol dos agentes de mercado envolvidos na operação, deve haver, com muito mais razão, a cobrança integral do tributo acompanhada dos consectários legais, juros e multa cabíveis.

Por outro lado, caso devidamente cumpridas as exigências legais e regulamentares, que são nada mais nada menos que as condicionantes para a obtenção escorreita da isenção fiscal propriamente dita, opera-se a isenção do tributo de modo que deixa de ser exigível a parcela que corresponde aos 8% remanescentes do valor sobre a remessa ou equivalente aos 73% do montante inerente ao tributo devido. Com essa conclusão, os recursos depositados na conta de recolhimento, correspondentes aos 3%, deixam de ter natureza tributária passam a ser considerados massa efetiva de investimentos no projeto. É por essa razão que essa modalidade de isenção é classificada pela doutrina como uma espécie de isenção condicionada, porquanto somente com o adimplemento das condições impostas é que a isenção é aperfeiçoada e os recursos públicos depositados na conta de recolhimento, por conseguinte, se tornam massa efetiva de investimentos no projeto.

Em outras palavras, essa operação trata de verdadeira isenção condicionada de natureza onerosa que possui as seguintes etapas: (i) o contribuinte realiza o depósito correspondente a 3% sobre o valor da remessa na conta de recolhimento, que é uma espécie de depósito caução; (ii) o contribuinte escolhe um projeto previamente aprovado pela ANCINE

---

[202] A excelente analogia do mecanismo de isenção tributária prevista no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001 com o depósito caução foi trazida em uma conversa informal com o Especialista em Regulação Marcos Tavolari, que fez uma brilhante explanação sobre o funcionamento da isenção condicionada seguida pela divisão estruturada das etapas de regulação e fomento público, cuja competência remete à ANCINE, da etapa tributária de competência da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 38, I da MP 2.228-1/2001, aqui denominadas dimensão de regulação e fomento, de um lado, e dimensão tributária, de outro. Sendo as suas explanações fundamentais para a construção do raciocínio contido no texto.

dentro do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, quando, então, o projeto recebe um número SALIC; (iii) resolve-se a isenção.

Noutro giro, no âmbito das atividades de regulação e fomento da ANCINE, durante a etapa de aprovação do projeto, a produtora brasileira independente, que é um ator diferente do contribuinte, submete à ANCINE um projeto audiovisual e envia, por meio do Sistema de Aprovação de Projetos de Fomento – SANFOM, documentos elencados na IN nº 125/2015 (normativo que regulamenta a elaboração, apresentação, análise, aprovação e acompanhamento da execução de projetos audiovisuais realizados por meio de ações de fomento indireto e de fomento direto).

Ainda na etapa de aprovação, é feita triagem de documentos no âmbito da Coordenação de Gestão de Processos de Fomento – CGP, inclusive sendo devidamente autuado e instruído o processo administrativo no Sistema Eletrônico de Informações – SEI. Depois de ter sido verificada a conformidade da documentação, é realizada a análise de direitos do projeto audiovisual, na Coordenação de Análise de Direitos – CDI, com o auxílio do SANFOM e do Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura – SALIC. Após a aprovação pela CDI, as informações iniciais são registradas no SALIC, e uma conta de captação de recursos é aberta pela CGP no Sistema do Banco do Brasil, em nome da proponente.

Cumpre reafirmar que são dois atores diferentes que atuam junto à ANCINE nesse momento e praticando atos diversos.

Em primeiro lugar, respeitando o disposto no parágrafo 2º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 e visando obtenção da isenção fiscal, o contribuinte realiza o depósito das importâncias relativas a rendimentos decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, na data do pagamento (do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior), em conta de aplicação financeira especial, em seu nome, em instituição financeira pública. Essa conta é denominada conta de recolhimento.

Paralelamente à ação do contribuinte, a produtora brasileira independente protocola seu projeto, também independente, para fins de aprovação junto à ANCINE, para que, a partir daí, se torne apta a captação de recursos públicos. Nesse ato, são aferidos pela ANCINE o adimplemento de vários requisitos, tais como: a independência da obra audiovisual submetida à análise, independência da produtora e nacionalidade brasileira conforme preconiza a lei, o poder dirigente do produtor brasileiro independente sobre a obra audiovisual etc.

Se as condicionantes da isenção fiscal não são cumpridas, ou seja, se o projeto não é aprovado durante o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias ou se o contribuinte não nomeia um

projeto no prazo assinalado, o Estado se apropria dessa espécie de "caução" (e de seus rendimentos), e pode exigir o complemento do que deveria ter sido pago 270 (duzentos e setenta) dias antes, sem exigência de multa ou demais encargos. Desse modo, o Estado mitiga parte do seu prejuízo temporal absorvendo os rendimentos, e cobra a integralidade do tributo que não foi capaz de cumprir os requisitos da isenção condicionada.

É essencial, pois, separar as dimensões de natureza tributária da dimensão de fomento diante desse procedimento de isenção fiscal, para fins de que sejam demonstrados os pontos de conexão e compartilhamento de informações, para compreender o alcance de atuação da ANCINE e da Receita Federal do Brasil.

De plano, os atos praticados nas diferentes dimensões (tributária e de fomento) correm em paralelo, mas não se confundem. O ato de efetuar o depósito na conta de recolhimento[203],

---

[203] Instrução Normativa nº 133/2017 – ANCINE
"Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa serão utilizadas as seguintes definições:
I – Aplicação de recursos incentivados: ato do titular da conta de recolhimento de indicar formalmente projeto aprovado pela ANCINE para o qual serão destinados recursos decorrentes dos benefícios fiscais previstos pelos art. 3º e 3º-A da Lei nº. 8.685/93, e pelo art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01;
II – Conta de captação: conta corrente bancária ou conta de aplicação financeira especial, vinculada ao projeto, a ser aberta no Banco do Brasil por solicitação da ANCINE, de titularidade da proponente para a finalidade de depósito de recursos provenientes de fomento indireto;
III – Conta de recolhimento: conta corrente bancária de aplicação financeira especial de titularidade do investidor dos recursos incentivados, a ser mantida no Banco do Brasil, após autorização de abertura emitida pela ANCINE, para a finalidade de depósito de recursos provenientes de incentivos fiscais dos art. 3º e 3º-A, ambos da Lei nº. 8.685/93, ou do art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01;
IV – Contribuinte:
a) do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 13 do Decreto-Lei nº. 1.089, de 2 de março de 1970, domiciliado no exterior, beneficiário das importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues como rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território brasileiro, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, optante do benefício fiscal previsto no art. 3º da Lei nº. 8.685/93;
b) do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 72 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, domiciliado no exterior, beneficiário do crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento pela aquisição ou remuneração, a qualquer título, de direitos, relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, optante do benefício fiscal previsto no art. 3º-A da Lei nº. 8.685/93; ou
c) empresa programadora de programação internacional, conforme definido no art. 1º, inciso XIV, da MP nº. 2228-1/01, que opte por aplicar o montante correspondente a 3% (três por cento) calculado sobre os valores do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente a aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, em projetos audiovisuais, isentando-se desta forma do pagamento da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine de que trata o parágrafo único do art. 32 da MP nº. 2.228-1/01;
V – Empresa titular da conta de recolhimento: empresa detentora da decisão de investimento dos recursos incentivados, seja o próprio contribuinte beneficiário da renúncia fiscal ou, se receberem autorização do contribuinte, o seu representante no Brasil ou a empresa brasileira responsável pela remessa internacional geradora do tributo renunciado;
VI – Decisão de investimento: poderes detidos pela empresa titular da conta de recolhimento para aplicação dos recursos incentivados em um determinado projeto, bem como sua transferência para a conta de captação do projeto;

de escolher um projeto previamente aprovado pela ANCINE e a ele destinar recursos para que sejam transferidos depois à conta de captação e, posteriormente, desta à conta de movimentação para o desembolso à execução do projeto, são atos típicos do ambiente de fomento.

Por outro lado, o depósito realizado pelo contribuinte como se fosse uma espécie de caução, que demanda a escolha de um projeto previamente aprovado pela ANCINE visando a obtenção da isenção fiscal dentro de um prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, é um ato inerente ao ambiente tipicamente tributário.

Confira-se, na sequência, o gráfico ilustrativo para melhor visualização das contas bancárias que compõem a dimensão de fomento da ANCINE no tocante ao mecanismo do art. 39, inciso X da MP 2.228-1/2001.

VII – Proponente: o titular do projeto audiovisual com recursos de fomento indireto ou o agente econômico executor do projeto e beneficiário dos recursos de fomento direto, seja como contratado ou interveniente do contrato junto ao Fundo Setorial do Audiovisual, que, a partir da apresentação do projeto para aprovação, torna-se responsável por todos os procedimentos e compromissos necessários à realização do mesmo, respondendo administrativa, civil e penalmente perante a ANCINE, demais órgãos e entidades públicas, além de terceiros prejudicados, nos termos da legislação vigente;
VIII – Representante do contribuinte: pessoa jurídica, domiciliada no Brasil, mandatária do contribuinte, com poderes para representá-lo no Brasil para fins de abertura e gestão de conta de recolhimento;
IX – Responsável pela remessa:
a) empresa responsável pelo pagamento ou crédito ao contribuinte domiciliado no exterior, dos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo território nacional, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, no caso do art. 3º da Lei nº. 8.685/93;
b) empresa responsável pelo crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento ao contribuinte domiciliado no exterior, da remuneração a qualquer título, de direitos relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os decorrentes de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, no caso do art. 3º-A da Lei nº. 8.685/93; ou
c) empresa responsável pelo crédito, emprego, remessa, ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente à aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, no caso do art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01;
X – Transferência da decisão de investimento: ato em que o contribuinte outorga à empresa responsável pela remessa os direitos de gestão e de decisão sobre a aplicação dos recursos incentivados.
XI – Transferência de recursos incentivados: transferência dos recursos depositados em conta de recolhimento para a conta de captação vinculada a projeto aprovado pela ANCINE, mediante solicitação formal do titular da conta de recolhimento à ANCINE.”

Figura 12[204] - Fluxo das Contas - Dimensão de Fomento

Fonte: O autor.

A atividade administrativa inerente ao fomento da ANCINE é justamente o que confere validade à operação de investimento feita pelo contribuinte. Isto é, a possibilidade de um projeto receber o investimento correspondente a 3% sobre o valor da remessa, gera uma espécie de validação no processo de fomento que tem repercussões na dimensão tributária para fins de concessão da isenção fiscal.

Assim, a partir do reconhecimento do cabimento da operação de investimento/fomento, conclui-se um ato de natureza complexa que possibilita o contribuinte a exercer o seu direito de isenção fiscal. É justamente essa verificação acerca das condições de aprovação do projeto brasileiro independente, a possibilidade de escolha formal deste projeto aprovado, e o aporte de recursos, que validam a isenção condicionada propriamente dita. Nesse sentido, as dimensões de fomento e tributárias se complementam, motivo pelo qual esta modalidade de isenção é classificada como de natureza condicionada.

Em outras palavras, somente se constrói a norma jurídica tributária com o critério legal de isenção a partir do momento que se constata o cumprimento das condições isentivas constantes no inciso X do art. 39 da MP 2.228-1/2001. Não se trata de um procedimento automático no qual o mero depósito em uma conta de recolhimento cria direito subjetivo para o contribuinte. Não é isso.

Há necessidade de se apurar, na dimensão de fomento, a ocorrência das condições legais impostas para que a regra de isenção incida no caso concreto, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2019), subtraindo parcela do campo de abrangência do critério do antecedente (hipótese de incidência) ou do consequente (CARVALHO, 2019, p.504). Por outro lado, caso não ocorra a condição de isenção legalmente prevista, o tributo incide normalmente haja vista que a hipótese não se enquadrará fora do seu espectro de cobertura.

[204] Elaborado a partir da IN nº 46, de 17 de novembro de 2005 e da IN nº 133, de 07 de março de 2017, ambas da ANCINE.

Nesse sentido, até a concretização da validade do investimento, o contribuinte possui uma mera expectativa de direito à obtenção da isenção, para a qual ele cumprirá uma sequência de atos até atingi-la. Logo, cumpridas todas as condições, tem-se um ato jurídico perfeito na concessão da isenção fiscal. Do contrário, não há que se falar em ocorrência da isenção.

Dessa maneira, a autoridade fazendária deverá instaurar o processo administrativo fiscal para que, doravante, seja manejada a cobrança integral do tributo.

Por outro lado, na hipótese de as condicionantes serem cumpridas de forma ilegal ou irregular, a questão envolve a nulidade do ato e o poder-dever da administração de revê-lo se identificado comportamento de abuso de direito ou má-fé. Neste caso, há então a deflagração do devido processo sancionatório, visando a cobrança do débito tributário acrescido de juros, multa e dos demais consectários legais.

Dito de outro modo, a apuração das desconformidades no âmbito do processo de isenção fiscal dar-se-á nas duas dimensões. Em primeiro lugar, no caso dos contribuintes que optam pela isenção, a administração tributária aguarda o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias para iniciar a sua atuação. Frise-se que a isenção é causa de exclusão do crédito tributário. Na forma do art. 175, inciso I do CTN, durante o período de 270 dias ou até o cumprimento das condicionantes da isenção fiscal - desde que dentro do prazo de 270 dias -, permanece a obrigação tributária e o direito da administração de constituí-lo e exigi-lo após a averiguação da efetividade ou não da opção.

Uma vez confirmada a isenção, não é constituído o crédito tributário e a obrigação tributária é encerrada. Noutro giro, em não sendo cumpridas as condições isentivas da norma, não haverá isenção fiscal. Assim, permanece a obrigação tributária que, após a Constituição do crédito tributário, passará a ser exigível.

Portanto, é dever fundamental da ANCINE informar à Receita Federal do Brasil acerca da operação de fomento à administração tributária, para que esta verifique se os condicionantes isentivos foram cumpridos, se o valor recolhido equivale a 3% da operação de remessa, ou se foi recolhido a menor (evasão fiscal), ou se houve qualquer irregularidade ou fraude no cumprimento das condições isentivas legais e normativas[205]. De forma que, verificado qualquer

[205] De acordo com os ofícios enviados pela ANCINE obtidos pela Lei de Acesso à Informação por intermédio do pedido de informação SIC nº 71004001727202074, foram enviados à Receita Federal as listagens com as empresas que optaram, nos anos de 2016 e 2017, pela isenção do art. 39, X da Medida Provisória nº 2228-1/2001, e que não aplicaram os 3% correspondentes à Condecine remessa em obras audiovisuais. Sendo certo que os ofícios apontam uma aplicação indevida de R$1.348.654,32 para o ano de 2017 e R$ 20.154.841,70 para o ano de 2016. Considerando que esses valores correspondem a 3% sobre o valor da remessa e que o tributo integral a ser recolhido é de 11% sobre o valor da remessa, tendo em vista o não cumprimento das condições da isenção condicionada, resta demonstrada uma evasão fiscal próxima ao montante de R$ 78.846.151,46 (setenta e oito milhões oitocentos e quarenta e seis mil cento e cinquenta e um reais e quarenta e seis centavos). Isso

descumprimento de obrigações, ter-se-á o devido Processo Administrativo Fiscal para apuração da responsabilidade tributária perante a Secretaria da Receita Federal.

Por sua vez, na dimensão do fomento, que é atividade realizada pela ANCINE, se for verificada qualquer desconformidade na apresentação dos documentos, na gestão das contas, ou se forem encontradas outras violações das regras de fomento e outras irregularidades, haverá razão para a deflagração de um processo administrativo sancionatório de natureza não-tributária, que deve apurar a conduta do agente econômico regulado e registrado na ANCINE (programadoras e produtoras) e aplicar, quando cabíveis, as sanções previstas em seu compêndio normativo.

É relevante observar que, caso consiga completar todas as etapas e cumprir os condicionantes para validar a isenção, além da economia de 73% do tributo devido, o contribuinte/beneficiário terá um ganho econômico considerável. Vejamos: (i) obterá conteúdo para a sua grade de programação realizado com recursos públicos (não haverá necessidade de a programadora investir recursos próprios); (ii) terá até 49% dos direitos econômicos sobre a obra, o que inclui licenciamento de produtos derivados; (iii) poderá utilizar este conteúdo, feito com recursos públicos, para cumprir a obrigatoriedade de cota que lhe impõe a Lei n.º 12.485/2011 (cota de tela); (iv) qualifica sua grade de programação com conteúdo local (impacto idiomático e de *casting*), o que é um fator concorrencial relevante; e (v) aumenta sua carteira internacional de ativos[206].

Entrementes, a operação de isenção fiscal também gera ganhos significativos para as produtoras independentes brasileiras, criando hábito de parcerias com agentes internacionais, intercâmbio de *know-how*, possibilidade de projeção de conteúdo local e internacional em espaço qualificado, e alavancagem na cauda longa do produto.

Ora, a posição de detentor majoritário de direitos econômicos, quando houver recursos incentivados, mantendo-se seus direitos com poder dirigente sobre o *equity* da obra - que não se confunde com apenas majoritariedade semântica inscrita no registro do Certificado de Produto Brasileiro - CPB, corrige relações assimétricas e de mais-valia, evitando que o produtor figure como mero operador terceirizado submetido a contratos draconianos ou à obtenção de

---

somente nesses dois anos e contabilizando os valores que foram depositados, mas não foram alocados. Ou seja, não compreende a evasão fiscal contida no estratagema descrito nesta obra. Anexo "A" - Oficio nº 28-E 2017-ANCINE SFI CFT e Oficio nº 12-E 2018-ANCINE SFI CFT.

[206] O rol de benefícios do contribuinte e das produtoras independentes foi elencado em um texto técnico elaborado pelo especialista em regulação Marcos Tavolari (2020). O referido texto foi adaptado para este trabalho.

conteúdo por valores insignificantes para viabilizar cumprimento de obrigatório de cota de conteúdo.

Diante do exposto, conclui-se que, para que haja o aporte dos recursos para fins de isenção fiscal em um projeto audiovisual, este deve preencher os seguintes requisitos (MARANHÃO JUNIOR, 2020): i) que seja um projeto existente, ou seja, devidamente protocolado na agência; ii) que o projeto seja previamente aprovado pela ANCINE, com a avaliação dos requisitos mínimos consoante regulamentação própria[207]; iii) que a aplicação dos valores referentes aos 3% do valor da remessa ou pagamento ao exterior seja realizada na mesma data deste ato; iv) que os valores não aplicados na forma do inciso X do caput do art. 39 da MP nº 2.228-1/01 destinar-se-ão ao Fundo Setorial do Audiovisual após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito na conta; v) que os projetos produzidos com estes recursos estão limitados a 95% (noventa e cinco por cento) do total do orçamento aprovado pela ANCINE para o projeto; vi) a administração da Condecine, inclusive as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, compete à Secretaria da Receita Federal, a quem caberá proferir a decisão final acerca da complementação do valor correspondente a 3% sobre o valor da remessa anteriormente depositado na conta de recolhimento – relembrando a posição aqui defendida pelo recolhimento integral do tributo, uma vez que a isenção jamais se concretizou no caso de aporte em obra não protocolada na Agência Nacional do Cinema ou da ausência de indicação formal em uma obra previamente aprovada pelo referido órgão regulador.

Esclareça-se que as disposições da Medida Provisória são autoexplicativas, como é possível conferir nos trechos aqui destacados:

> [...] desde que a programadora beneficiária desta isenção opte por aplicar o valor correspondente a 3% (três por cento) do valor do pagamento [...] em projetos de produção de obras [...] aprovados pela ANCINE. [...] Os valores [...] deverão ser depositados [...] em instituição financeira pública, em nome do contribuinte [...]. Os valores não aplicados na forma do inciso X do caput deste artigo, após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito [...] destinar-se-ão ao FNC e serão alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual.

Parece bastante preciso que a aplicação seja realizada em projetos que já tenham sido previamente aprovados pela agência no momento da alocação, e o tempo pretérito da expressão "aprovados" utilizadas pelo legislador não deixa dúvidas[208]. Por esse motivo, o legislador

---

[207] Atualmente, os requisitos e documentos mínimos para a aprovação dos projetos na ANCINE estão previstos na IN 125/2015.

[208] Basta observar o disposto no art. 27, § 1º da IN SRF n.º 267/2002 que deixa irrefutável que os projetos realizados com recursos da isenção de que trata no art. 39, inciso X da MP n.º 2.228-1/2001devem ser previamente aprovados pela ANCINE.

ofertou um prazo adequado de 270 dias, equivalente a, aproximadamente, 9 (nove) meses – compreendendo, no máximo, dois exercícios fiscais –, o que é bastante razoável para se analisar as condições de um projeto que já foi devidamente aprovado antes.

Nesse esteio de raciocínio, o art. 8º da IN 125/2015 da ANCINE também é salutar ao prescrever, em linhas gerais, que "para solicitar a aprovação do projeto e a consequente autorização para utilização dos mecanismos de fomento indireto, as proponentes deverão encaminhar seus projetos à ANCINE."

Ou seja, o óbvio foi textualmente escrito na Instrução Normativa: o projeto deve ser existente e devidamente protocolado na agência para poder acessar recursos públicos. Aliás, o art. 8º da IN 125/2015 chega a ser pleonástico ao dispor que "para solicitar a aprovação do projeto e a consequente autorização para utilização dos mecanismos de fomento indireto, as proponentes deverão encaminhar seus projetos à ANCINE".

Ademais, pela redação do art. 38, I, da Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, é evidente que a ANCINE, conforme já asseverado nos capítulos anteriores, não é a autoridade tributária *lato sensu* para realizar as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização do mecanismo de incentivo inserido no art. 39, X, da Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, e sim a Secretaria da Receita Federal.

Frise-se que, após a instituição do FSA mediante a alteração do dispositivo da Lei n.º 11.437/2006, restou fulminada qualquer pretensão da ANCINE acerca da governança residual dos recursos, haja vista que o parágrafo 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 aduz que "os valores não aplicados na forma do inciso X do caput deste artigo, após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito na conta de que trata o § 2º deste artigo, destinar-se-ão ao FNC e serão alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual".

Este fato é reforçado pela demora injustificada para a publicação da nova Instrução Normativa (a IN 133 da ANCINE) que já tinha sido devidamente aprovada em 07/03/2017, mas que foi publicada somente em 18/05/2017, e, ainda assim, com a aposição de um período de vacância em um lapso temporal de 15 dias, como explanado anteriormente.

Outrossim, a ênfase na expressão "improrrogável", que é constante na IN 133/2017 da ANCINE, é relevante. Pois o legislador, em matéria de isenções e benefícios fiscais, precisa estabelecer de maneira clara e precisa a disciplina dos prazos. Trata-se de uma questão fundamental, pois há de se respeitar o disposto no art. 111, inciso II do CTN.

Não é demais relembrar que qualquer espécie de extensão do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias sempre inexistiu na literalidade do art. 39, X da MP 2.228-1/2001, rechaçando-se, portanto, quaisquer interpretações que tenham o objetivo de criar prorrogações fictícias não

previstas no dispositivo legal com o fito de burlar o referido prazo peremptório. Isto seria, de fato, evidente ilegalidade.

De igual forma, as decisões de "excepcionalidade" que permitem o uso da discricionariedade pela ANCINE que profere, em tese, a decisão permissiva para admitir aportes em projetos inexistentes – ainda não protocolados – e não aprovados previamente pela ANCINE também violam a isonomia ante a ocorrência de discriminações injustificadas. Repita-se aqui que nem a IN 46/2005, que extrapolou seu poder regulamentar ao flexibilizar um prazo legal que é improrrogável, permitiria o aporte de recursos públicos em um projeto que jamais fora protocolado na agência.

Hipoteticamente, para tentar defender esse *drible* ou *contorno* acerca da demora na publicação da IN 133/2017 da ANCINE, e já fazendo as vezes da Procuradoria-Geral da República tal como aquela que atuou no caso do IPVA[209], poder-se-ia cogitar uma manifestação "forçando a barra" e sustentando a discricionariedade administrativa, corroborada pela conveniência e oportunidade pela demora injustificada para realizar a publicação da Instrução Normativa 133/2017 que já havia sido previamente aprovada há dois meses atrás. Sem olvidar que já foi apontada a existência de uma regra expressa na RDC nº 5/2002 da ANCINE, determinando a sua publicação em até 48 horas, e o respeito ao princípio do *tempus regit actum* para atestar a validade do regramento antigo colimado na IN 46/2005 da ANCINE em detrimento da novel IN 133/2017 já aprovada, mas não publicada.

Contudo, no tocante ao argumento da extrapolação do poder regulamentar na própria IN 46/2005 da ANCINE para usurpar a competência da Receita Federal, na forma do art. 38 da MP 2.228-1/01, e relativizar o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias *contra legem*, entende-se que a Procuradoria-Geral da República teria maiores dificuldades, não só para contra-argumentar, ainda que fragilmente, as alegações em face do dispositivo da IN 46/2005 da ANCINE, como também para sustentar outra modalidade de interpretação que não fosse a literal (dentro das balizas do enunciado prescritivo), tal como preconiza o art. 111 do CTN. Sendo certo que jamais caberia uma interpretação "esotérica" que permitisse tal violação às normas legais.

Cabe realçar que os fatos *per se* já demonstram claramente que, caso houvesse respeito à boa-fé e isonomia no tratamento dos casos de "realocações" realizados após a aprovação da IN 133/2017, seria muito mais íntegro que o colegiado decidisse acerca das alocações após a

[209] Obviamente caso o entendimento do Procurador-Geral no caso concreto fosse no sentido de sustentar a legalidade e a constitucionalidade das operações, tal como fez no caso da ADI 5.282/PR.

concretização da publicação e vigência da norma recentemente aprovada, e, jamais, com base em uma regra que não correspondia mais ao entendimento da própria ANCINE. Sem olvidar que o conhecimento expresso acerca da improrrogabilidade do prazo, decorre da própria lei e da sua exegese, em consonância com o art. 111 do CTN[210].

Ademais, relembrando Luís Cesar Souza de Queiroz (2017. p.67), a norma de produção normativa é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os requisitos necessários para que outra norma passe a pertencer (a ter validade – criação ou modificação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada, modificada ou revogada, sendo certo que, em relação à norma produzida, a norma de produção normativa detém hierarquia superior[211].

Diante disso, fica evidenciado que, no caso concreto, houve clara violação ao disposto no art. 38, I da MP 2.228-1/2001, haja vista que o enunciado prescritivo aduz que a competência para a administração da Condecine Remessa, inclusive as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização, é da Receita Federal do Brasil.

Ante o exposto, resta demonstrada a usurpação de competência da Receita Federal, estatuída no art. 38, inciso I da MP 2.228-1/2001, e a confusão terminológica entre "suspensão" e "interrupção" do prazo já mencionada anteriormente.

Desse modo, separando as novas modalidades de evasão fiscal encontradas neste Capítulo, temos os seguintes exemplos a seguir:

---

[210] Conforme já mencionado anteriormente, não se desconhece que o art. 111 do CTN é uma das regras interpretativas duramente criticada pela doutrina, haja vista que as leis tributárias devem ser interpretadas como todas as demais, sistematicamente. Segundo Ricardo Lobo Torres: "O art. 111 do CTN, ao estabelecer que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deve ser entendido no sentido de que admite a interpretação extensiva, que se situa dentro da possibilidade expressiva da letra da lei, proibida, entretanto, a analogia." Ocorre que, no caso em tela, o respeito às regras colacionadas no texto legal que tratam da isenção fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001 é imperioso nesta hipótese.
TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p.148.
No mesmo sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., Saraiva, 1972, p. 100.

[211] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 67.

Quadro 6 – Hipóteses de Infração Regulatória nas Novas Tecnologias de Mídia encontradas nos fatos narrados no Item 4.2

INFRAÇÃO (DIRETA) REGULATÓRIA DAS LEIS (CAPÍTULO 3, ITEM 3.1):	
a)	a usurpação de competência da Receita Federal para arrecadar, tributar e fiscalizar a Condecine Remessa, prevista no art. 38, I da MP 2.228-1/2001;
b)	a (im)possibilidade de interrupção do prazo de 270 dias disposta no § 5º do art. 7º da RDC nº 46/2005 da ANCINE em detrimento do § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001;
INFRAÇÃO REGULATÓRIA OBLÍQUA DAS LEIS POR ABUSO DO PODER REGULAMENTAR (CAPÍTULO 3, ITEM 3.3):	
a)	a demora injustificada para publicação da IN133/2017 que prescreve expressamente a improrrogabilidade do prazo de 270 dias em detrimento do texto anterior que confrontava o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 e em desrespeito ao item 3.4.3 da RDC nº 5/2002 da ANCINE;
INFRAÇÃO REGULATÓRIA OBLÍQUA DAS LEIS POR DESVIO DE FINALIDADE (CAPÍTULO 3, ITEM 3.4):	
a)	ao invés do valor recolhido retornar para o FSA como determina o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001, o montante fica vinculado a um projeto de uma produtora brasileira independente após o decurso do prazo legal. Havendo assim uma concessão irregular de isenção fiscal dando ensejo a uma evasão fiscal oblíqua.

Fonte: O autor.

4.2.2 Esquema hipotético ilustrativo da concessão de isenção fiscal acerca dos três projetos aprovados sob a égide do regulamento anterior com a norma substitutiva já aprovada, mas não publicada

Para permitir a melhor compreensão do estratagema da maneira mais clara possível, segue a explanação, passo a passo, de um esquema hipotético, mostrando como seriam concedidas as isenções fiscais com a alocação em projetos que sequer haviam sido previamente protocolados na agência reguladora. Assim, além de ser demonstrada a violação à competência tributária da Receita Federal do Brasil – RFB, também será exemplificada a situação de demora injustificada para a publicação da novel instrução normativa que já corroborava o entendimento firmado pela área técnica.

É incontestável que a violação ao prazo legal de 270 dias, denota uma burla ao mecanismo de aprovação da agência reguladora que compreende as medidas de regulação de acesso dos agentes econômicos, e envolvem controles acerca do teto máximo de captação de

recursos públicos, cumprimento de cota de tela na TV para a obrigação de veiculação de conteúdos nacionais e nacionais independentes, entre outros. Confira-se o estratagema minuciosamente exposto:

i) Uma programadora internacional "X" faz a remessa para o exterior dos valores que são frutos da exploração de obra audiovisual no Brasil, o que preenche os requisitos do fato gerador tributário da Condecine Remessa aposta no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/01;

ii) Ao invés de fazer o recolhimento do tributo na alíquota de 11% conforme dispõe o § 2º do art. 33 da MP 2.228-1/01, a programadora "X" vai buscar o benefício da isenção fiscal prevista no art. 39, inciso X do referido diploma legal;

iii) A isenção fiscal prevista no art. 39, inciso X da MP 2.228-1/01, pode ser utilizada apenas se a programadora internacional "X" investir o montante de 3% sobre o valor total remetido para o exterior em um projeto produzido por produtora brasileira independente previamente aprovado pela ANCINE. Em outras palavras, a programadora "X" deixa de ter que recolher os 11% de Condecine, e investe os 3% sobre aquela base de cálculo em um projeto existente e previamente protocolado e aprovado na agência (art. 8º da IN 125/2015 da ANCINE);

iv) Ocorre, contudo, que a Programadora Internacional "X", ao invés de investir em um projeto previamente aprovado pela ANCINE como preconiza a lei (art. 39, X *in fine*), realiza o investimento em um projeto que jamais foi protocolado na agência, isto é, um projeto sem Salic[212], inexistente. Com isso, ela cria um receptáculo para salvaguardar o investimento milionário, e para burlar o instrumento legal de isenção fiscal. Há um investimento em um projeto fantasma, um simulacro, que serve para segurar o recurso em prol dos atores envolvidos. Assim, vincula-se aquele montante de 3% a um projeto nunca protocolado na agência, beneficiando a produtora brasileira independente e a programadora internacional em detrimento do Fundo Setorial do Audiovisual. Deste modo, o montante fica fora do alcance da DRU;

v) Quando se está perto de alcançar o prazo legal de 270 (duzentos e setenta) dias previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/01, é feita uma "realocação" do valor aportado para um outro projeto até se chegar a um projeto existente, verdadeiro, devidamente protocolado na

[212] "Sistema de Acesso às Leis de Incentivo à Cultura (Salic) é o local de cadastro das propostas. No Salic, são transitadas todas as fases do projeto, desde o cadastramento, passando pela aprovação, execução e prestação de contas. É também o principal veículo de comunicação entre o proponente e a equipe da Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura (Sefic) da Secretaria da Cultura, responsável pela gestão da Lei de Incentivo à Cultura." SECRETARIA ESPECIAL DA CULTURA. Disponível em: <http://leideincentivoacultura.cultura.gov.br/ferramentas/>. Último acesso em 01 de maio de 2021.

agência. Esta "troca" ou "realocação" que denota a passagem do projeto fantasma ou simulacro para um projeto existente, é justamente o que dá a aparência de legalidade para a operação, pois ao final, a obra final será entregue, correspondendo ao resultado de um projeto;

vi) Com esse mecanismo, há um drible ou um desvio do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/01. Cabe ressaltar que há casos em que essas "realocações" duram anos, cujo escopo é manter o investimento travado e vinculado àqueles agentes econômicos;

vii) Enquanto o tempo vai passando, os valores depositados pela Programadora Internacional "X" ficam recolhidos em uma conta do Banco do Brasil vinculada à Produtora Brasileira Independente "Y", na forma do § 2º do art. 39 da MP 2.228-1/01, sendo certo que este montante é contemplado com rendimentos mensais equivalentes a um fundo de investimento de renda fixa;

viii) Com isso, verificam-se duas impropriedades: em primeiro lugar, há uma tapeação à parte final do art. 39, inciso X, que aduz claramente que os recursos devem ser investidos em um projeto previamente aprovado pela ANCINE. Ora, se o projeto jamais foi protocolado é humanamente impossível que tenha sido aprovado. Em segundo lugar, há uma violação frontal ao prazo de 270 (duzentos e setenta) dias aposto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/01, haja vista que essas "realocações" concedidas pelo colegiado prorrogavam indevidamente o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias;

ix) Ainda que houvesse uma disposição contida na Instrução Normativa nº 46/2005 da ANCINE determinando a suspensão ou interrupção de prazo para usufruto da isenção fiscal condicionada, é evidente que há uma irregularidade, haja vista que o art. 38, I da MP 2.228-1/2001 aduz claramente que a Condecine Remessa deve ser administrada pela Receita Federal;

x) Com isso estava claro e evidente o desenho da evasão regulatória, haja vista que o aporte (investimento) realizado em um projeto nunca protocolado na ANCINE (inexistente) obviamente não preenche os requisitos de uma isenção fiscal. Frise-se que essa operação gera imediatamente uma economia de 73% sobre o valor que seria tributado com base na alíquota original de 11%, além da partilha dos bens patrimoniais da obra brasileira independente contemplada com o investimento;

xi) O art. 111 do CTN é bastante claro ao dispor que: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] outorga de isenção". Ora, se a interpretação deve ser literal ou restritiva, não comportando interpretação fora do espectro expressivo constante no enunciado prescritivo. Ou seja, não há margem para "realocações" ou para a admissão de projetos que sequer foram protocolados na agência para fins de obtenção do benefício fiscal;

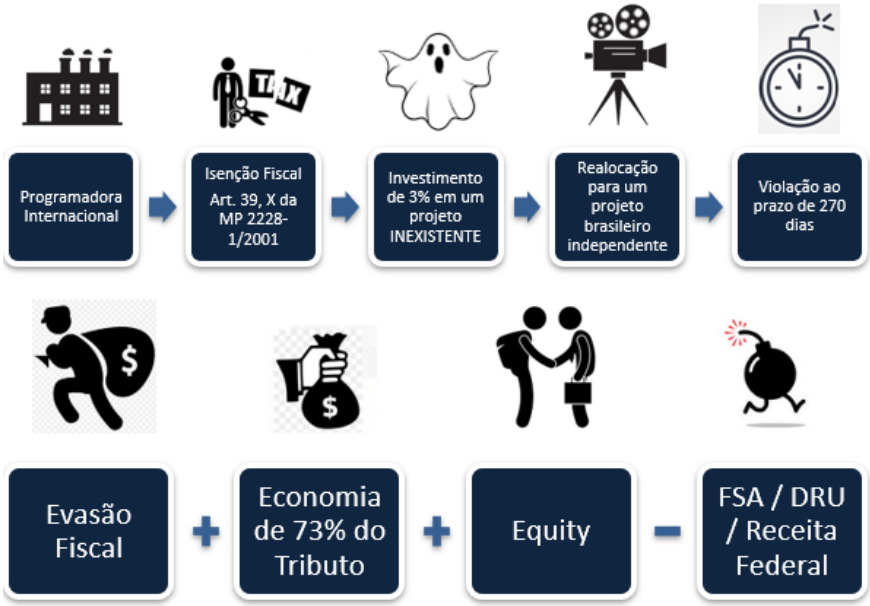
xii) Com todas essas irregularidades, tanto a Programadora Internacional "X" quanto a Produtora Brasileira Independente "Y" se beneficiam, haja vista que a Produtora Brasileira Independente "Y" tem os recursos investidos em uma conta vinculada. Ou seja, a produtora "Y" poderá usufruir do recurso para fazer um projeto audiovisual, e o projeto final (real) terá os direitos patrimoniais *(equity)* partilhado entre a Programadora Internacional "X" e a Produtora Brasileira Independente "Y";

xiii) Por outro lado, o Fundo Setorial do Audiovisual e o restante do mercado perdem a possibilidade de ter essa verba investida de forma democrática para um outro agente econômico, haja vista que o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/01 dispõe que

> os valores não aplicados na forma do inciso X do caput deste artigo, após 270 (duzentos e setenta) dias de seu depósito na conta de que trata o § 2º deste artigo, destinar-se-ão ao FNC e serão alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual.

Além disso, o dinheiro desaparece do radar do governo federal para fins de desvinculação das verbas da união – DRU. Seguem abaixo os esquemas simplificados da operação potencialmente irregular.

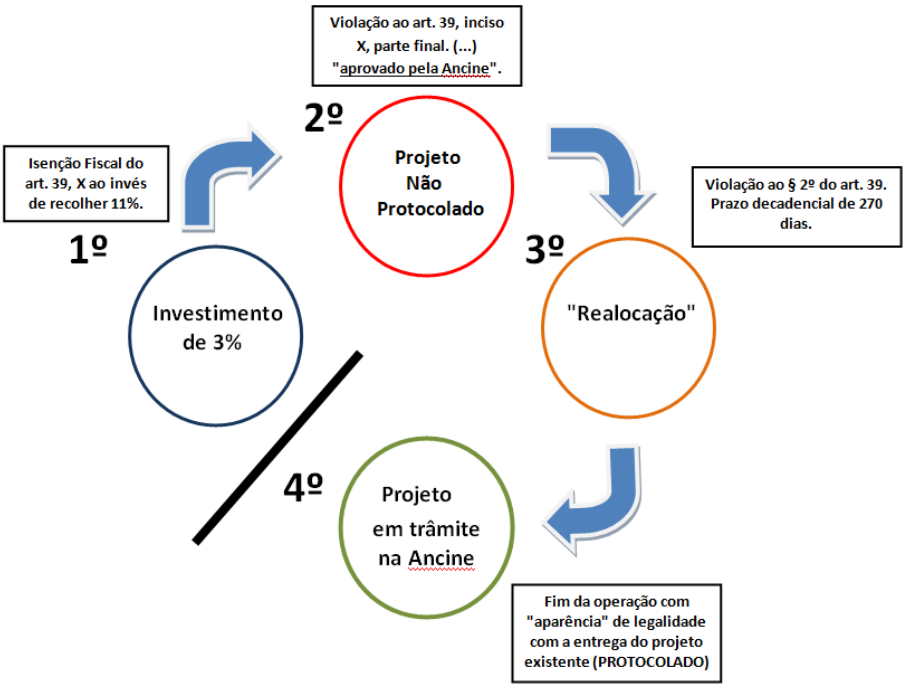
Figura 10[213] - Fluxo da Burla à Isenção Fiscal do art. 39, X da MP 2.228-1/2001



Fonte: O autor.

[213] Desenvolvido a partir do art. 32, parágrafo único da MP 2.228-1/2001.

Figura 13[214] - Fluxo do Esquema Simplificado da Operação Irregular



Fonte: O autor.

A outra irregularidade patente descrita no capítulo anterior, é demonstrada pelo cronograma com as datas da aprovação e publicação da IN 133/2017 da ANCINE, com a aprovação dos três projetos sob a égide do regramento anterior, qual seja a IN 46/2005 da ANCINE.

Desse modo, procurou-se aqui realizar uma explanação mais minuciosa a partir dos fatos ocorridos no caso concreto. Confira-se.

i) Na Reunião de Diretoria Colegiada datada de 07/03/2017, especificamente no seu item 7 da ata de reunião, foi aprovada a Instrução Normativa nº 133/2017 com o seguinte dispositivo:

> Art. 11. O prazo máximo para aplicação dos recursos do art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01 é de 270 (duzentos e setenta) dias, improrrogável, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta de recolhimento.

ii) Apesar da IN 133 ter sido aprovada em 07 de março de 2017, o documento somente foi publicado em 18/05/2017[215], ainda assim com a aposição de um período de vacância em um

[214] Desenvolvido a partir do art. 32, parágrafo único, 39, inciso X e parágrafo 2º da MP 2.228-1/2001.
[215] Basta verificar a DOU disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/146900555/dou-secao-1-18-05-2017-pg-49>. Acesso em 14 de janeiro de 2020.

lapso temporal de 15 (quinze) dias. Ou seja, a IN 133/2017 foi publicada somente depois de dois meses de sua aprovação e acrescida de uma *vacatio legis* de 15 (quinze) dias, violando assim flagrantemente o disposto no item 3.4.3 da RDC nº 05/2002 da ANCINE, o qual dispõe que

> caberá à Secretaria de Gestão Interna providenciar, no prazo de até 2 (dois) dias úteis do recebimento, a publicação das normas infralegais no Diário Oficial da União ou no Boletim de Serviço, quando for o caso, observando-se o disposto na Normas para Publicação de Matérias na Imprensa Nacional, (RDC n.º 19) disponível na Ancinet.

iii) Exatamente neste interregno, mais precisamente em 11/04/2017[216], a ANCINE aprovou a realocação de três projetos (ESTADÃO, 2017) sob a égide permissiva anterior em casos que haviam ultrapassado o prazo legal de 270 (duzentos e setenta) dias. Registre-se que alguns destes sequer foram protocolados na ANCINE, como já explanado anteriormente, mesmo com questionamentos da área técnica e com a própria Diretoria Colegiada estando convencida de que o regramento da IN ANCINE 46/2005 não seria mais desejável. Paradoxalmente, a própria Diretoria Colegiada aprovou o novo regramento antes de aprovar esses projetos irregulares, conforme se verifica da ata da Reunião de Diretoria Colegiada nº. 650 de 07 de março de 2017[217].

iv) Frise-se que a contradição entre os textos normativos era flagrante. Enquanto a IN 46/2005 previa seu art. 7º, § 5º o dispositivo segundo o qual "a indicação formal do projeto a ser beneficiado interrompe a contagem do prazo legal para a aplicação dos recursos até a decisão da ANCINE sobre sua aprovação" (que já extrapolava o poder regulamentar e usurpava a competência da SRF, na forma do art. 38, I da MP 2.228-1/2201), a já aprovada – mas não publicada – IN 133/2017 aduzia que "o prazo máximo para aplicação dos recursos do art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01 é de 270 (duzentos e setenta) dias, improrrogável, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta de recolhimento".

---

[216] ANCINE. Na já referida Reunião de Diretoria Colegiada da ANCINE nº 654 de 11 de abril de 2017.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

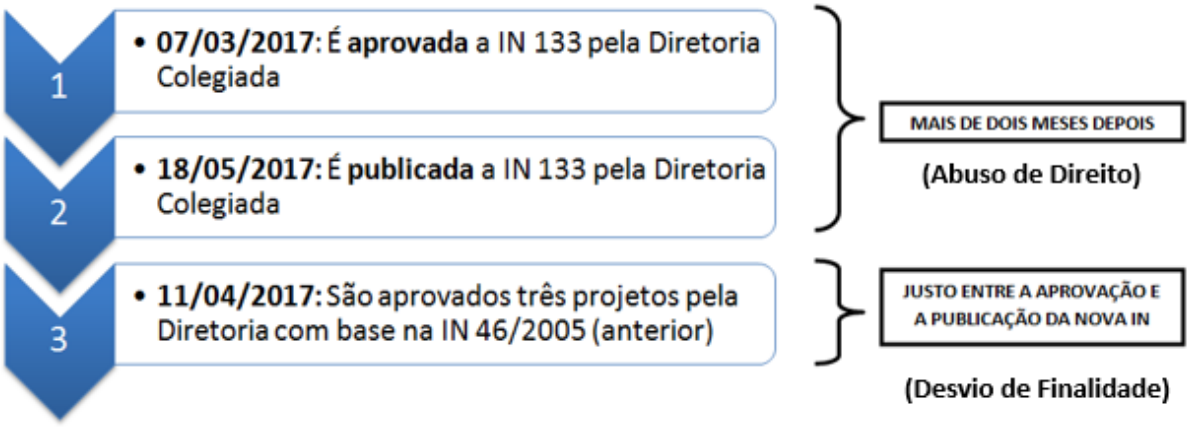
[217] Trata-se do item nº 7 da pauta da Ata de Reunião da Diretoria Colegiada, RDC nº 650, realizada em 07 de março de 2017, p. 02.
ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

v) Em suma, apesar da antiga IN 46/2005 ser frontalmente contrária ao disposto na IN 133/2017, em nenhum momento deveria ser permitido pelo colegiado o aporte de recursos para fins de isenção fiscal em projetos não protocolados na agência reguladora. O dispositivo infralegal constante na IN 46/2005, ao utilizar a expressão "indicação formal do projeto", obviamente se refere a um projeto existente, devidamente protocolado na agência para ulterior aprovação, e jamais um projeto não protocolado ou sequer encaminhado à ANCINE. Tal conduta também denota clara violação ao art. 8º da IN 105/2015 a qual preconiza que "para solicitar a aprovação do projeto e a consequente autorização para utilização dos mecanismos de fomento indireto, as proponentes deverão encaminhar seus projetos à ANCINE".

A partir desta narrativa esmiuçada dos fatos, fica evidenciada a mencionada infração regulatória oblíqua das leis pelo aparente abuso do poder regulamentar (abuso de direito) ante a demora injustificada para determinar a publicação do ato normativo recém aprovado. E, por conseguinte, a potencial evasão regulatória oblíqua das leis pelo desvio de finalidade, haja vista que a hipótese dá ensejo ao travamento de recursos públicos oriundos de isenção fiscal em poder de particulares em detrimento da destinação desses valores ao Fundo Setorial do Audiovisual – FSA, tal como determina o § 2º do art. 39 da MP 2.228-1/2001.

Observe as figuras a seguir:

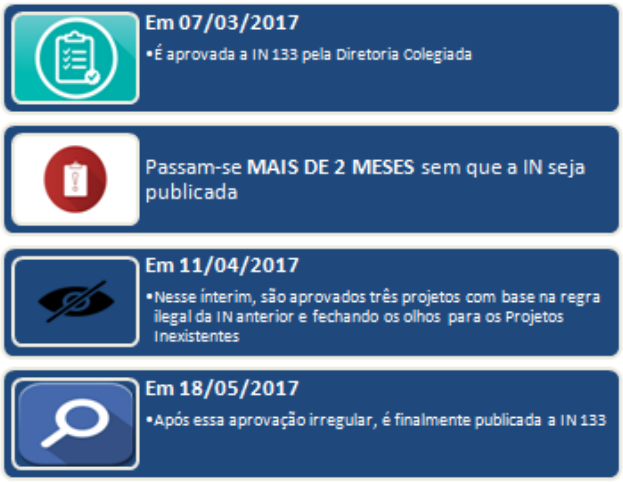
Figura 3[218] - Esquema de Infração Regulatória Oblíqua nas modalidades de abuso de direito e desvio de finalidade no Fluxo Cronológico da Aprovação Irregular de Projetos



Fonte: O autor.

[218] Elaboração própria a partir da data de publicação da IN nº 46, de 17 de novembro de 2005 da ANCINE; das datas de aprovação e publicação da IN nº 133, de 07 de março de 2017, da ANCINE em relação e dos itens nº. 25, 26 e 27 da pauta da Reunião de Diretoria Colegiada.

Figura 11[219] - Fluxo da Aprovação Irregular de Projetos



Fonte: O autor.

[219] As fontes utilizadas são as mesmas da figura anterior.

5. ANÁLISE CRÍTICA DOS ESTUDOS DE CASO E A IDENTIFICAÇÃO DAS NOVAS MODALIDADES DE INFRAÇÃO E REGULATÓRIA DAS LEIS E DA CONSTITUIÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DA CONDECINE NAS NOVAS TECNOLOGIAS DE MÍDIA

Fernand: What happened to your mercy?
Edmond Dantès: I'm a count, not a saint[220].

Alexandre Dumas

Ao longo deste trabalho, foram observadas novas modalidades de infração regulatória (direta) das leis e da Constituição nas novas tecnologias de mídia, cinema e *video on demand*, além das novas modalidades de infração regulatória oblíqua, que podem ocorrer mediante fraude, abuso ou desvio de finalidade do poder regulamentar.

Como visto, tais comportamentos antijurídicos podem emanar externalidades negativas para a sociedade e para o poder público. De modo que é imperioso que os estudos desta matéria sejam devidamente aprofundados para coibir o drible às normas jurídicas visando finalidades estranhas ao interesse público, bem como ao próprio escopo da norma jurídica.

Frise-se que a função hermenêutica fundamental do texto normativo é a de limitar o ato de vontade do indivíduo ao interpretar juridicamente os fatos, sendo o enunciado prescritivo, portanto, uma ferramenta de interpretação capaz de coibir os abusos dos homens que exercem o poder. Ele oferece transparência e o máximo de clareza às regras do jogo, permitindo, assim, a construção da interpretação jurídica a partir do fenômeno identificado no mundo concreto.

Parafraseando Emerson Garcia (2017, p.75), as políticas públicas são sensivelmente atingidas pela evasão fiscal que consubstancia uma das facetas dos atos de corrupção. Com a diminuição da receita tributária, em especial daquela originária das classes mais abastadas da população, diminui a redistribuição de renda às classes menos favorecidas e aumenta a injustiça social.

---

[220] Fernand: "O que aconteceu com a sua misericórdia?"; Edmond Dantès: "Eu sou um conde, não um santo". Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (02:05:00 min)

Acerca das novas modalidades de evasão regulatória das leis e da Constituição, foi feita neste trabalho uma analogia das condutas no campo regulatório com os seguintes conceitos: (i) comparadas à economia lícita de impostos, tem-se as regulamentações de dispositivos tributários que regulam restrições às escolhas dos contribuintes, tais como as regulações de medidas legais extrafiscais, ou discriminações (benefícios fiscais); (ii) comparadas à evasão fiscal, tem-se os atos regulatórios que violam frontalmente as leis e/ou a Constituição, ou seja, são atos normativos secundários que extrapolam o poder regulamentar de modo a contrariar a lei ou a Constituição; (iii) comparada à evasão fiscal oblíqua, tem-se os atos regulatórios tributários que contornam as limitações legais e constitucionais ao poder de tributar, violando sutilmente essas normas.

Diante dessa alteração de perspectiva, exsurgem as novas modalidades de infração regulatória das leis e da Constituição na tributação da Condecine nas novas tecnologias de mídia.

Em outros termos, da mesma forma que a fraude, o abuso de direito, e o desvio de finalidade são elementos constitutivos da evasão fiscal por parte do contribuinte, a fraude, o abuso do poder, e o desvio de finalidade se traduzem na evasão da Constituição pelo legislador tributário. Finalmente, a fraude, o abuso de poder regulamentar, e o desvio de finalidade também implicam a infração das leis e da Constituição perpetrada pelo agente regulador.

Com efeito, no intuito de trazer a teoria para o campo concreto na realização da interpretação jurídica calcada no método hermenêutico filosófico, esta dissertação se funda em dois estudos de casos que exemplificaram essas novas modalidades de infração regulatória das leis e da Constituição.

Assim, no que tange o primeiro estudo de caso que trata de vídeo por demanda, foi tratada a conjectura de criação de hipótese de incidência tributária pela via infralegal havendo, portanto, violação aos arts. 149, § 4º e 150, inciso I da Constituição Federal, que são duas normas de produção normativa (normas de competência). Isto, sem olvidar que os efeitos deturpados os quais podem ser causados por esta modalidade de tributação da Condecine Título nos diferentes modelos de negócios do vídeo por demanda, destoam completamente das finalidades usuais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Tal fato pode significar uma violação ao postulado da isonomia, porquanto acaba tratando de forma igual sujeitos, modelos de negócio e produtos que são completamente diferentes. Além de criar novas barreiras no mercado ao invés de fomentá-lo, o que denota também uma inconstitucionalidade material da exação em razão do desatendimento à finalidade da CIDE.

Assim, a tributação de plataformas de vídeo por demanda por unidade de título acaba erigindo barreiras de entrada completamente indesejáveis que terminam inviabilizando o ingresso de novos atores de mercado, criando dificuldades para os pequenos empreendedores e concebendo desvantagens para os usuários/consumidores. Revela-se, portanto, uma total incongruência do critério utilizado para fins de política pública regulatória e de tributação, cujo substrato é a cobrança por cada título disponibilizado na plataforma.

Não é incomum que os agentes reguladores utilizem meios oblíquos e sutis para se desviarem dos preceitos legais e constitucionais que balizam o compêndio normativo tributário, meios que podem dar ensejo a consequências desastrosas, seja por erro grosseiro ou com intenções escusas. Também é preciso atentar para outras hipóteses que podem ocorrer, nas quais há uma questão juridicamente controvertida, o que pode excluir a ação dolosa do agente público, escusando-o da responsabilidade.

Nesse diapasão, constata-se a possibilidade de ocorrência de verdadeira hipótese de infração regulatória das leis e da Constituição Federal, haja vista que por intermédio de um drible, o agente regulador se esquiva de aplicar as leis e os dispositivos constitucionais, passando a criar novas hipóteses de incidência tributária por ato infralegal.

Já no segundo estudo de caso, que trata das hipóteses dos projetos fantasmas (filmes, séries ou conteúdo televisivo) e da burla à isenção fiscal aposta no art. 39, inciso X, é abordada a questão da violação do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias que acarreta diversos prejuízos para o fomento da atividade e para o erário público.

Nesse sentido, foram detectadas as seguintes condutas e consequências a respeito do estudo de caso dos projetos fantasmas: i) a usurpação de competência da Receita Federal pela ANCINE na atribuição de arrecadar, tributar e fiscalizar a Condecine Remessa, prevista no art. 38, I da MP 2.228-1/2001; ii) a previsão infralegal de interrupção do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias disposta no § 5º do art. 7º da MP 2.228-1/2001, em detrimento do § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001; iii) a demora injustificada para publicação da IN133/2017, que prescreve expressamente a improrrogabilidade do prazo de 270 (duzentos e setenta) dias em detrimento do texto anterior que confrontava o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001, e em desrespeito ao item 3.4.3 da RDC nº 5/2002 da ANCINE; iv) ao invés do valor recolhido retornar para o FSA como determina o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001, o montante fica vinculado a um projeto de uma produtora brasileira independente após o decurso do prazo legal, havendo, assim, uma concessão irregular de isenção fiscal dando ensejo a uma evasão fiscal.

Nesse diapasão, a respeito dos questionamentos realizados no item 4.2.1, entende-se que:

(i) A mera indicação de uma intenção ou proposta de realizar um projeto audiovisual é apta a cumprir as condicionantes da isenção?

Não, haja vista que o art. 39, X da MP 2.228-1/2001 é taxativo ao dispor como condicionante da isenção fiscal que o projeto deve ser "aprovado pela ANCINE". A IN nº 267/2002 da Secretaria da receita Federal, que articula os mecanismos de investimento no audiovisual por intermédio dos art. 3º e 3º-A da Lei n.º 8.685/1993 com o art. 39, X da MP 2.228-1/2001, também estipula que o projeto seja "previamente aprovado pela ANCINE". A isenção não é automática, ela é dependente do cumprimento de condições legais impostas para que possa ser aperfeiçoada – o que condiz com o disposto no art. 111 do CTN, que preconiza a interpretação literal o em caso de isenção fiscal.

(ii) Quais são os efeitos jurídicos de um investimento realizado em um projeto indicado pelo investidor que não foi protocolado na ANCINE?

Caso tenha ocorrido um investimento realizado em um projeto indicado pelo investidor que não foi previamente protocolado na ANCINE no exercício do poder de autotutela, a administração pública tem o poder-dever de anular seus atos caso constatada alguma ilegalidade, hipótese em que a anulação gerará efeitos *ex tunc*. Neste caso, não há motivo para falar em direito adquirido à fruição de benefícios ou em vantagens ilegais, visto que o respeito aos direitos adquiridos se impõe apenas no caso de revogação de atos administrativos, estritamente por motivo de conveniência ou oportunidade da própria administração. O efeito *ex tunc* decorre da invalidação por ilegalidade, em não se mostrando possível a convalidação.

Nesse mesmo sentido é o disposto na Súmula 473 do STF, ao afirmar que:

> A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2012)

De igual modo, cumpre mencionar a Súmula 346 do STF, segundo a qual: a qual prescreve que "a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos" (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2012).

Dessa maneira, entende-se que é necessário que seja feito o recolhimento integral do tributo na alíquota de 11% acrescida de juros, multa e demais consectários legais, haja vista que o não preenchimento dos requisitos mínimos para a obtenção da isenção fiscal deve ensejar a cobrança integral tributária aposta no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001.

(iii) Qual a natureza jurídica do prazo de 270 dias previsto no § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001?

Entende-se que o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias tem natureza peremptória, haja vista que a lei não estabeleceu nenhuma regra de suspensão, interrupção ou prorrogação desse prazo. Tampouco há qualquer tipo de delegação para que a autoridade tributária competente ou a autoridade regulatória e de fomento pudesse fazê-lo. Também inexiste disposição neste sentido no Decreto nº 6.304/2007 que regulamentou a lei ou nas instruções normativas no âmbito da Secretaria da Receita Federal. Portanto, o prazo de 270 (duzentos e setenta) dias segue lógica aderente a legislação orçamentária. A racionalidade regulatória na imposição de um prazo à programadora e na exigência da escolha de um projeto previamente aprovado, pertencente à carteira de ativos de uma produtora brasileira independente. Logo, em caso de isenção, a interpretação deve ser literal, consoante exposto no art. 111 do CTN, e a ANCINE não tem competência para interromper, suspender ou alterar esse prazo.

No mesmo sentido, a Controladoria Geral da União – CGU, ao analisar os exercícios fiscais de 2010 a 2014 por intermédio do Relatório n.º 201412558/2015, expressa o seguinte entendimento:

> Os exames realizados nos relatórios gerenciais extraídos do Sistema SAI – Sistema de Informações da ANCINE evidenciaram a existência de boletos referentes à captação de recursos por meio dos três mecanismos acima explicitados, depositados em "contas de recolhimento" que não foram destinados a outros projetos audiovisuais, razão pela qual deveriam ter sido devolvidos aos cofres públicos, via GRU, em favor do FSA – Fundo Setorial do Audiovisual (categoria de programação específica do Fundo Nacional de Cultura - FNC), e não o foram. [...]
> Em resposta ao item 04 da SA 201410625/001, a ANCINE encaminhou três arquivos contendo levantamento dos valores recolhidos por meio dos benefícios dos artigos 3°, 3°A da Lei 8685/93 e art.39, X da MP 2228/2001, cuja listagem contempla os boletos vencidos cujos recursos não foram alocados a projetos de audiovisual dentro do prazo previsto pelas Instruções Normativas 46, 49 e 76. Tais recursos somam o montante de R$ 93.968.158,04 (noventa e três milhões novecentos e sessenta e oito mil cento e cinquenta e oito reais e quatro centavos), que de acordo com a legislação em vigor, devem retornar aos cofres públicos, com recolhimento por meio de GRU - Guia de Recolhimento da União. [...]
> Convém ratificar que, até o final dos trabalhos de auditoria, não foram encaminhadas as evidências comprobatórias da transferência, ao FSA, do montante de R$ 93.968.158,04 (noventa e três milhões novecentos e sessenta e oito mil cento e cinquenta e oito reais e quatro centavos) existentes nas contas de recolhimento e que não foram alocados ou aplicados em projetos audiovisuais". (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2015, p.33).

(iv) Pode um dispositivo infralegal determinar a suspensão ou interrupção do prazo previsto em lei para o gozo da isenção fiscal?

Não, porquanto o art. 38, I da MP 2.228-1/2001 estipula que a competência para a administração tributária, no que concerne a Condecine Remessa, é da Receita Federal do Brasil.

(v) Qual a importância de se exigir um projeto previamente aprovado para fins de cumprimento das condições que possibilitam a isenção?

A importância desta exigência é a de resguardar a segurança jurídica tanto da operação de isenção, como da política pública setorial nas dimensões regulatória e de fomento. Para se aprovar um projeto na ANCINE, são verificadas condições de associação ou vínculo vetadas pela legislação brasileira, condição de origem e independência da obra e da produtora, desembaraço de direitos de propriedade intelectual, elegibilidade da proposta enquanto projeto audiovisual factível e realizável (tipologia, gênero, estrutura técnica e orçamentária, capacidade de produção), etc. Além disso, permitir que seja enquadrada em uma situação de isenção fiscal a mera intenção ou proposta de realizar um projeto audiovisual esvazia o escopo do tributo. Entende-se que não se deve permitir a indicação em projetos ainda não aprovados ou sequer protocolados. Por evidente, se houver essa permissão, abre-se uma janela para a imprevisibilidade, haja vista que a aprovação de um projeto é ato complexo que demanda tempo e, ao permitir essa hipótese, poder-se-ia permitir a ocorrência de uma espécie de *lopping*, no qual seria possível a substituição de "projetos" por outros indefinidamente. Por essa razão, entende-se que, nos casos de ausência de indicação de um projeto previamente aprovado pela ANCINE no prazo legal ou de indicação irregular, há necessidade de realização do recolhimento integral do tributo, incidindo a alíquota de 11% sobre as operações, com destinação ao FSA e maior amplitude democrática de utilização, cumprindo-se a finalidade pública.

Segundo Marcus Abraham (2018) a interpretação restritiva impõe uma conduta interpretativa, a qual se aplica às isenções fiscais, é calcada no brocardo latim *"plus dixit quam voluit"*, buscando ater-se aos limites estritos da letra da lei, daí ser denominada no CTN interpretação literal, tal como faz o seu art. 111. Estão sujeitas, portanto, à regra de hermenêutica[221] que impõe uma espécie de interpretação sistemática que prioriza a segurança

[221] Conforme esposado nos capítulos iniciais deste trabalho, a interpretação jurídica é obtida a partir do caso concreto, formando a tríade objeto, sujeito e ideia. Sendo as normas vistas como instrumentos ou ferramentas de interpretação jurídica. Aqui não se nega a possibilidade de interpretar uma lei, afinal de contas todos os fenômenos são interpretados. Mas a interpretação jurídica se completa a partir da hipótese, seja ela concreta ou imaginária. Já dizia Nietzsche na obra *Sobre a Verdade e a Mentira no Sentido Extramoral* que não existe verdade absoluta, mas sim interpretações.
NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. Obras Incompletas. In: *Os Pensadores*. Trad. Rubens Rodrigues Torres Filho. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p.57.

jurídica e não comporta interpretação fora do espectro expressivo constante no enunciado prescritivo [222].

A construção da norma jurídica a partir do caso concreto demanda o uso adequado das ferramentas (que são os enunciados prescritivos), de modo a erigir uma interpretação jurídica compatível com o ordenamento, seja de modo vertical (normas de produção normativa, legalidade e constitucionalidade das normas jurídicas) ou de modo horizontal (interpretação sistemática e harmônica do ordenamento), respeitando, assim, o escalonamento perpetrado pelas normas de produção normativa, bem como os limites lógicos textuais através da hermenêutica.

Frise-se que o limite da atuação reguladora da ANCINE reside nas suas competências internas, dentre as quais compreendem: a disposição sobre quais são os requisitos para um projeto ser aprovado, questões orçamentárias e formais do projeto, o sujeito apto a apresentá-lo, nível de captação de recursos do agente econômico requerente, a documentação comprobatória, etc. Mas ela jamais deve invadir a competência da Secretaria da Receita Federal, principalmente emitindo atos *contra legem*.

A ANCINE não pode abdicar de realizar os atos intrínsecos referentes à regulação de acesso, e permitir alocação de recursos em projetos que sequer foram protocolados para aprovação na agência, ou que, protocolados, ainda não tinham completado o percurso de aprovação, sob pena de não serem preenchidos os requisitos da isenção condicionada.

Dentre esses atos, estão compreendidos os elementos essenciais à aplicação da política pública, tais como: analisar a natureza do agente econômico proponente, aferir o registro do produtor na ANCINE, verificar o preenchimento dos requisitos legais e normativos necessários para sua qualificação como independente, analisar se o proponente possui classificação de nível para aquela captação com base na IN 119/2015 da ANCINE, se aquele projeto é elegível ao financiamento público, se há embaraços relacionados à propriedade intelectual e que possam prejudicar a realização do projeto e ocasionar prejuízo os recursos públicos alocados, entre outros[223].

---

[222] Ainda que se entenda o que comumente se denomina de "interpretação literal" como reforço argumentativo de uma ferramenta de interpretação que visa justamente coibir divagações interpretativas fora do escopo do enunciado prescritivo, não há como negar as violações perpetradas pelo agente regulador nos exemplos anteriores.

[223] O ex-secretário de direitos autorais e especialista em regulação da ANCINE, Marcos Tavolari expressou sua opinião acerca da importância da regulação de Acesso no âmbito da Agência em um debate informal entre nós, especialistas em regulação da ANCINE.

Tal permissividade, inclusive se revestida de ato normativo infralegal como um dispositivo em Instrução Normativa, poderia abrir brechas para comportamentos oportunistas, simulacros de planejamento tributário e, em última análise, poderia configurar violação dos estritos comandos legais.

Portanto, fica claro que a finalidade da política pública não é resguardar recursos personalíssimos a determinado projeto de uma produtora específica ou favorecer a determinada programadora internacional, mas dar-lhe a finalidade de financiar projetos audiovisuais de maneira impessoal, isonômica e democrática.

Observa-se que tal estratagema evidencia um aparente drible ao mecanismo de isenção fiscal como um todo, impingindo prejuízo ao erário público e uma necessidade de que se faça o recolhimento integral do tributo, haja vista que o não preenchimento dos requisitos mínimos para a obtenção da isenção fiscal deve ensejar a cobrança integral do tributo aposto no parágrafo único do art. 32 da MP 2.228-1/2001.

Diante do colocado, se mostra imperioso o reconhecimento do drible ou contorno sub-reptício aos dispositivos elencados nos diplomas normativos devidamente discriminados ao longo do texto, de modo a demonstrar uma conduta por parte do agente regulador contrária à *mens legis* e à aplicação da hermenêutica jurídica restritiva em matéria de isenção fiscal, ensejando, assim, um comportamento oportunista por parte do contribuinte que realiza a evasão regulatória das leis e da Constituição.

Segundo Mizabel Derzi (1998), na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução de norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticidade tendendo a facilitar a execução daquela norma hierarquicamente superior e a simplificar, por antecipação a aplicação dos próprios preceitos que edita.

Desse modo, não se nega que o legislador ou o agente regulador possa criar presunções jurídicas por razões mais diversificadas, tais como por praticidade, prevenção da sonegação, comodidade, entre outros. Porém, ele jamais pode contrariar o disposto nas leis e na Constituição Federal. Assim, ainda segundo o entendimento da autora, a liberdade do legislador e do agente regulador deve se circunscrever aos preceitos constitucionais e legais, e sua discricionariedade não se confunde com um arbítrio de um querer qualquer, que não encontra justificação nas normas de hierarquia superior (normas de produção normativa). A praticidade não tem primazia sobre a justiça (DERZI, 1998).

Nesse sentido, cumpre expor um quadro sinótico contendo todos os vícios apontados neste trabalho.

Quadro 7 – Hipóteses de Evasão Regulatória nas Novas Tecnologias de Mídia

INFRAÇÃO (DIRETA) REGULATÓRIA DAS LEIS (CAPÍTULO 3, ITEM 3.1):	
a)	a usurpação de competência da Receita Federal para arrecadar, tributar e fiscalizar a Condecine Remessa, prevista no art. 38, I da MP 2.228-1/2001; (estudo de caso 2)
b)	a (im)possibilidade de interrupção do prazo de 270 dias disposta no § 5º do art. 7º da IN nº 46/2005 da ANCINE em detrimento do § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001; (estudo de caso 2)
INFRAÇÃO REGULATÓRIA OBLÍQUA DA CONSTITUIÇÃO POR FRAUDE (CAPÍTULO 3, ITEM 3.2):	
a)	a criação da hipótese de incidência tributária na rubrica *"outros mercados"* prevista na alínea "e" do art. 33 da MP 2.228-1/2001 em detrimento do disposto no art. 146, § 4º da Constituição Federal; (estudo de caso 1)
b)	a criação da hipótese de incidência tributária na rubrica *"outros mercados"* prevista na alínea "e" do art. 33 da MP 2.228-1/2001 em detrimento do disposto no art. 150, I da Constituição Federal; (estudo de caso 1)
INFRAÇÃO REGULATÓRIA OBLÍQUA DAS LEIS POR ABUSO DO PODER REGULAMENTAR (CAPÍTULO 3, ITEM 3.3):	
a)	a demora injustificada para publicação da IN133/2017 que prescreve expressamente a improrrogabilidade do prazo de 270 dias em detrimento do texto anterior que confrontava o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001 e em desrespeito ao item 3.4.3 da RDC nº 5/2002 da ANCINE; (estudo de caso 2)
INFRAÇÃO REGULATÓRIA OBLÍQUA DAS LEIS POR DESVIO DE FINALIDADE (CAPÍTULO 3, ITEM 3.4):	
a)	a criação de uma CIDE que, ao invés de fomentar a expansão do mercado, gera efeito inverso criando novas barreiras e desviando-se da finalidade originária da exação. (estudo de caso 1)
b)	ao invés do valor recolhido retornar para o FSA como determina o § 3º do art. 39 da MP 2.228-1/2001, o montante fica vinculado a um projeto de uma produtora brasileira independente após o decurso do prazo legal. Havendo assim uma concessão irregular de isenção fiscal dando ensejo a uma evasão oblíqua. (estudo de caso 2)

Fonte: O autor.

Na mesma toada, Onofre Alves Batista Junior (2012) é claro ao sintetizar que, quando a lei abre margem de valoração discricionária para o administrador público, este não é livre para proceder como bem entender, mas deve valorar o caso concreto e adotar a decisão que melhor atenda à finalidade legal. Por isso, se diz que a atuação administrativa encontra na lei não apenas seu limite, mas, sobretudo, seu fundamento.

Conforme sustenta o professor Lênio Streck (2013), uma lei votada pelo Parlamento só pode deixar de ser aplicada em seis hipóteses: a) se for inconstitucional, b) se for possível

uma interpretação conforme a Constituição, c) se for o caso de nulidade parcial sem redução de texto, d) no caso de uma inconstitucionalidade parcial com redução de texto, e) se se estiver em face de resolução de antinomias e f) no caso do confronto entre regra e princípio (com as ressalvas hermenêuticas no que tange ao pamprincipiologismo). O que não ocorre no caso concreto estudado neste trabalho.

Diante desse quadro, verifica-se a partir da leitura detida dos casos concretos constantes nesta dissertação que as hipóteses de infração fiscal oblíqua podem ser perfeitamente identificadas a partir dos estudos de caso descritos e examinados nos capítulos anteriores. Cumpre ressaltar que essas hipóteses de evasão fiscal precisam ser combatidas, sob pena de se deixar perpetuar irregularidades.

A esse respeito, cumpre transcrever as belas palavras de Giovanni Pico della Mirandola, em seu discurso publicado em 1486, conhecido como *De Hominis Dignitate*, no qual, ao tratar da criação do homem e sua incompletude, justifica o fato deste não ter sido criado como um ser celeste nem terreno, nem mortal nem imortal, a fim de que ele próprio, árbitro e soberano artífice de si mesmo, pudesse se plasmar e esculpir na forma que tiver seguramente escolhido. Assim, o homem seria capaz tanto de se degenerar até os seres inferiores, que são brutos, como de se regenerar até às realidades superiores, que são divinas:

> *Non ti ho dato, o Adamo, né un posto determinato, né un aspetto proprio, né alcuna prerogativa tua perché quel posto, quell'aspetto, quelle prerogative che tu desidererai, tutto secondo il tuo voto e il tuo consiglio ottenga e conservi. La natura limitata degli astri è contenuta entro le leggi da me prescritte. Tu te la determinerai da nessuna barriera costretto, secondo il tuo arbitrio, alla cui potestà io ti consegnai. Ti posi nel mezzo del mondo perché di là meglio tu scorgessi tutto ciò che è nel mondo. Non ti ho fatto né celeste né terreno, né mortale né immortale, perché da te stesso quasi libero e sovrano artefice ti plasmassi e ti scolpissi nella forma che avresti prescelto. Tu potrai degenerare nelle cose inferiori che sono i bruti; tu potrai, secondo il tuo volere, rigenerarti nelle cose superiori che sono divine*. (PICO DELLA MIRANDOLA, 1994, p.7-9)[224]

Na mesma toada, o coro na tragédia de Sófocles denominada Antígona, ao enumerar os diversos aspectos da admirável destreza humana, não se deixa, porém, ofuscar pela

---

[224] "Não te demos, ó Adão, uma morada fixa, nem feições próprias, nem dons particulares, a fim de que seja lá qual for a morada, a feição ou o dom pelos quais vieres a optar, tu, através de teus próprios juízos e decisões, os conquistes e possuas. A natureza dos outros seres, uma vez definida, é constrangida entre os limites prescritos pela nossa lei. Tu, porém, não és constrangido por nenhum limite, a fim de que através de teu livre arbítrio, nas mãos do qual te pus, tu mesmo o definas. Coloquei-te no centro do mundo, para que possas observar mais facilmente tudo o que existe no universo. Nem celeste nem terreno, nem mortal nem imortal te criamos, a fim de que possas, como um livre e extraordinário escultor de ti mesmo, plasmar a tua própria forma tal como a preferires. Poderás degenerar-te nas formas inferiores, que são animalescas; poderás, segundo a tua decisão, regenerar-te nas formas superiores, que são divinas". Tradução livre do autor.
PICO DELLA MIRANDOLA, G. *Oratio de hominis dignitate. Pordenone: Studio di Tesi*. Cidade: editora, 1994.

contemplação de um dom excepcional que, segundo o ensinamento do Mito de Prometeu, é de natureza divina. Portanto, ele conclui sua declamação para lembrar que todo homem é dotado do engenho técnico que ultrapassa todas as expectativas, mas ele é sempre livre para utilizá-lo para o bem ou para o mal, para optar pela vida ou pela morte, não só individualmente, mas em escala planetária (COMPARATO, 2008, p.550).

Face ao exposto, e considerando o aspecto qualitativo das informações organizadas nessa pesquisa, fica evidenciado o potencial montante da evasão fiscal que pode estar sendo ignorada pelo poder público e que merece um olhar atento para essas novas modalidades de infração regulatória das leis e da Constituição que vem ocorrendo na tributação das novas tecnologias de mídia.

CONCLUSÃO

> Abbe Faria: God said: vengeance is mine.
> Edmond: I don't believe in god.
> Abbe Faria: It doesn't matter. He believes in you[225].
>
> *Alexandre Dumas*

A tarefa de realizar uma síntese concisa de todas as inferências obtidas neste trabalho incorreria em sérios riscos de ficar sujeita a três incorreções: tornar-se prolixa, incompleta e casuística. Primeiramente prolixa, pelo fato de repetir todas as ilações obtidas em cada capítulo dessa pesquisa. Incompleta, simplesmente por conta de enumerar e restringir todas as inferências que não foram apostas expressamente no trabalho e são frutos de uma leitura atenta e crítica. E casuística por transparecer, equivocadamente, que seria limitada a poucas hipóteses elencadas, quando na verdade a intenção é permitir a aplicação destes estudos em uma infinidade de casos regulatórios. Nesse segmento, portanto, será feita uma abordagem mais holística, abstrata e integrativa, para viabilizar uma leitura global do todo.

Infelizmente, não é incomum que os regulamentos contenham meios oblíquos e sutis para se desviarem dos preceitos legais e constitucionais que balizam o compêndio normativo tributário, e que podem dar ensejo a consequências desastrosas, incluindo a evasão fiscal, seja por erro grosseiro ou com outras intenções escusas.

Parafraseando, Carlos Alexandre de Azevedo Campos[226], para além da similaridade no tocante a estrutura da evasão regulatória, a razão que justifica seja dada ao combate à evasão das leis e da Constituição a mesma atenção conferida ao combate à evasão tributária é a de manter a reciprocidade entre direitos e deveres fundamentais dos contribuintes, condição de legitimidade do próprio Estado Democrático Fiscal contemporâneo: o discurso de legitimidade do combate ao comportamento malicioso do contribuinte, voltado a contornar obrigações tributárias, só tem validade se envolvido em reciprocidade, ou seja, se o arranjo institucional

---

[225] Abbe Faria: "Deus disse: a vingança é minha". Edmond: "Eu não acredito em Deus"? Abbe Faria: "Não importa. Ele acredita em você". Tradução livre do Autor.
CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (00:54:00 min)

[226] CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019. p.656.

em movimento tutele efetivamente as limitações constitucionais ao poder de tributar em face dos comportamentos sutis e igualmente maliciosos do legislador tributário.

Esse é o ponto nevrálgico da analogia proposta no presente trabalho, de assegurar a reciprocidade entre deveres e direitos fundamentais dos contribuintes para com o poder público, o que vai muito além de meras sugestões léxicas e derivados de similaridades semântico-estruturais.

Ao se debruçar na leitura da obra *Divina Comédia* de Dante Alighieri (2017) e adentrar no reino do Inferno[227], o leitor se depara com a seguinte frase, que constava no trecho final das palavras grafadas em cor escura acima de um portal: *"Lasciate ogni speranza, voi ch'entrate";* "Deixai aqui todas as esperanças, ó vós que entrais" (ALIGHIERI, 2017, p.32).

A esperança era um conceito essencial na Idade Média porque a vida mundana, a não ser para a aristocracia, era tida como brutal e curta. Para muitos, a esperança de vida eterna dava uma razão para enfrentar o sofrimento cotidiano, mas a chegada ao inferno significava que ter esperança já não fazia mais sentido.

Não obstante, de acordo com a tipologia grega as comédias eram histórias que apesar de começar mal, terminavam bem[228]. Assim, após sair do inferno e do purgatório, Dante consegue chegar ao paraíso e recobrar a sua esperança, que como mencionado no introito deste trabalho, a esperança é a fundação desta dissertação. É o que se espera diante do da apreensão deste conteúdo técnico jurídico para permitir o combate à evasão fiscal e permitir a melhoria dos instrumentos de controle por parte da administração pública.

Assim, muito longe de exaurir as questões jurídicas aqui propostas, o objetivo desta pesquisa foi o de apresentar proposições jurídicas para demonstrar como surgiram as novas modalidades de evasão regulatória na tributação das novas tecnologias, com o fito de permitir um aprofundamento nos estudos acadêmicos em torno da matéria que possa aprimorar os modos de combatê-las.

---

[227] O Inferno de Dante possuía uma geografia imaginária bastante peculiar construída por uma espécie de cone invertido dividido em círculos que avança para o centro da terra, tal como se encontra na pintura de Sandro Botticelli denominada *Mapa do Inferno* (BOTTICELLI, c.1480-c.1495). É justamente no último círculo que se o lago Cocite, conhecido como o lago das lamentações, que fica no centro da Terra e é formado pelas lágrimas congeladas dos condenados e pelos rios do inferno que nele deságuam seu sangue. No Cocite estão imersos os traidores, representados por Lúcifer, o traidor de Deus e suas três cabeças, cada uma delas morde um dos maiores traidores da história: Judas, Brutus e Cassius. No nono círculo os traidores condenados distribuem-se em quatro esferas diferentes, dependendo da gravidade da traição cometida. As esferas chamam-se: Caína (onde se encontram os traidores de seus parentes), Antenora (onde se encontram os traidores da pátria), Ptolomeia (onde se encontram os traidores de seus hóspedes) e Judeca (onde se encontram os traidores de seus mestres).
ALIGHIERI, Dante. *A Divina Comédia.* Trad. Hernani Donato. 16.ed. São Paulo: Cultrix, 2017.
BOTTICELLI, Sandro. Chart of Hell, c.1480-c.1495. The Vatican, Biblioteca Apostolica Vaticana. 1896.

[228] Ao contrário das tragédias gregas que começavam bem e terminavam mal.

Nas palavras de Emerson Garcia (2017), "[...] a corrupção se apresenta como um meio de degradação do interesse público em prol da satisfação do interesse privado" (GARCIA; PACHECO ALVES, 2017, p.72), e isso é exatamente o que jamais deve ocorrer em uma república, cuja etimologia remonta aos termos em latim *Res*, que significa “coisa”, e pública, que significa público ou do povo: justamente aquilo que não é considerado propriedade privada, mas em vez disso, mantida em conjunto por muitas pessoas.

Portanto, tarefa aqui proposta jamais se restringiu a missão pouco ambiciosa de meramente apontar potenciais irregularidades, mas o intuito sempre foi ir além no sentido de estimular melhorias, criar uma massa crítica e abrir caminhos para o aprimoramento dos órgãos de controle viabilizando a regular realização das funções regulatórias e de fomento público com qualidade.

Dessa maneira, pretende-se aqui estimular a discussão sobre o tema e contribuir para o debate acadêmico, o combate à corrupção e à evasão fiscal, assentindo, assim, com a investigação e com o aprofundamento deste tema cuja importância valorativa é de alcançar a reciprocidade entre direitos e deveres fundamentais dos contribuintes por parte do poder público. De modo que a infração regulatória das leis e da Constituição é um desvalor ao sistema democrático estruturado sob regras que, de um lado, limitam o poder de tributar, e, de outro, protegem a higidez financeira do Estado.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

_____. Reflexões sobre Finanças Públicas e Direito Financeiro. In: ABRAHAM, Marcus. *A Corrupção como despesa Pública.* Salvador: Editora Jus Podivm, 2019.

ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugénio. *La pretensión de corrección del Derecho*: La polémica Alexy/Bulygin sobre la relación entre derecho y moral. Trad. Paula Gaido. Argentina: Universidad Nacional de Córdoba, 2005.

ALIGHIERI, Dante. *A Divina Comédia.* Trad. Hernani Donato. 16.ed. São Paulo: Cultrix, 2017.

ANCINE. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 07 de março de 2017. Item nº 7 da pauta.* RDC nº 650 de 2017. Total de 08 páginas. p. 02. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

_____. Rio de Janeiro. Documento obtido através da Lei de Acesso à informação *Despacho nº. 220-E/2021/OUV.* Autos do protocolo de acesso à informação nº. 01416.002854/2021-44. Total de 4 páginas. p. 2-3.

_____. Rio de Janeiro. *Ata de Reunião da Diretoria Colegiada realizada em 11 de abril de 2017. Itens 25, 26 e 27 da pauta.* RDC nº 654 de 2017. Total de 10 páginas. p. 05. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/reunioes-diretoria-colegiada/pautas-e-atas/pautas-e-atas-de-2017.zip>. Acesso em 26 de abril de 2021.

_____. *Instrução Normativa nº 46 de 17 de novembro de 2005.* Disponível em: <https://www.Ancine.gov.br/pt-br/legislacao/instrucoes-normativas-consolidadas/instru-o-normativa-n-46-de-17-de-novembro-de-2005>. Acesso em: 04 de agosto de 2020.

_____. *Instrução Normativa nº 95*, 08 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.Ancine.gov.br/pt-br/legislacao/instrucoes-normativas-consolidadas/instru-o-normativa-n-95-de-8-de-dezembro-de-2011>. Acesso em: 04 de agosto de 2020.

_____. *Instrução Normativa nº 133*, 07 de março de 2017. Disponível em <https://www.Ancine.gov.br/pt-br/legislacao/instrucoes-normativas-consolidadas/instru-o-normativa-n-133-de-07-de-mar-o-de-2017>. Acesso em 20 de setembro de 2019.

_____. *TV por Assinatura no Brasil: aspectos econômicos e estruturais*. Rio de Janeiro: 1ª Edição. Observatório Brasileiro do Cinema e do Audiovisual – OCA, publicado em 28/06/2016. 73 páginas. Relatório técnico. Disponível em: <https://oca.Ancine.gov.br/sites/default/files/televisao/pdf/estudo_tvpaga_2015.pdf>. Acesso em 05 de agosto de 2020.

_____. Resolução da Diretoria Colegiada nº 5 de 07 de fevereiro de 2002. Disponível em: <https://www.Ancine.gov.br/sites/default/files/resolucoes-diretoria-colegiada/RDC_05.pdf>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

_____. Rio de Janeiro. Relatório de Análise de Impacto Regulatório nº 001/2019/Ancine/SAM/CAN. Disponível em: <https://www.gov.br/ancine/pt-br/assuntos/atribuicoes-ancine/regulacao/relatorios-analise-impacto/relatorio_de_analise_de_impacto_-_vod.pd>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

AQUINO. Tomás de. *Suma Teológica.* Vol. 04. I Seção da II Parte. Questões 49 – 114. Ed. Loyola. São Paulo. Brasil. 2005. p. 392.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Torrieri Guimarães. 4.ed. São Paulo: Martin Claret, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AUTO da Compadecida, O. Direção: Guel Arraes. São Paulo – SP, 2000. Produções Globo Filmes. (157 min).

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. "O 'princípio da tipicidade tributária' e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia". In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e a Constituição*: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., Saraiva, 1972, p. 27.

BICHO DE SETE CABEÇAS. Direção: Laís Bodanzky. BRASIL, 2001. (74 min.).

BITTAR, Bernardo. Ministério Apura Denúncia de Desvio de Dinheiro em Contratos da ANCINE. *Correio Brasiliense.* Brasília. Publicado em 19 de dezembro de 2017. <https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/brasil/2017/12/19/interna-brasil,648628/ministerio-apura-denuncia-de-desvio-de-dinheiro-em-contratos-da-ancine.shtml>. Acesso em 14 de janeiro de 2020.

BITENCOURT, Rafael. ANCINE Aponta Prejuízos em Fundo do Audiovisual de 350 milhões. *Valor Econômico.* Publicado em 22/01/2019. Brasília. <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/01/22/ancine-aponta-prejuizos-em-fundo-do-audiovisual-de-r-350-milhoes.ghtml >. Acesso em 26 de abril de 2021.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de filosofia do direito, tradução e notas: Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues, São Paulo: Ícone, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias,1969.

_____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BOTTICELLI, Sandro. Chart of Hell, c.1480-c.1495. The Vatican, Biblioteca Apostolica Vaticana. 1896.

BRANDÃO, Junito de Souza. *Mitologia Grega.* Vol. I, Petrópolis/RJ: Vozes, 1986.

BRASIL. MP 2.228-1/2001, de 06 de setembro de 2001. Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - Ancine, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - FUNCINES, altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional e dá outras providências. Publicado no D.O.U de 10/09/2001, pág. nº 3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm>. Acesso em: 03 de agosto de 2020.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional – CTN. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27/10/1966, Página 12451 (Publicação Original). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 04 de agosto de 2020.

_____. Lei nº 12.527/2011, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 18/11/2011, Página 1 (Publicação Original). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12527-18-novembro-2011-611802-publicacaooriginal-134287-pl.html>. Acessado pela última vez em 27 de abril de 2021.

BUCCO, Rafael. Netflix é a OTT mais utilizada no Brasil. *Tele.síntese.* 12/09/2018. TV Paga. Disponível em: <https://www.telesintese.com.br/netflix-tem-18-do-mercado-de-assinatura-de-streaming-do-pais/>. Acesso em 22 de setembro de 2020.

_____. Fusão da AT&T com a Time Warner ainda requer aval da Ancine. *Tele síntese.* 07/02/2020. Disponível em: <https://www.telesintese.com.br/fusao-da-att-com-a-time-warner-ainda-requer-aval-da-ancine/>. Acessado pela última vez em 28 de abril de 2021.

BULYGIN, Eugenio. *Alexy Between Positivism and Non-Positivism*. Neutrality and Theory of Law, [S.L], n. 106, dez. 2013.

BUSINESS BUREAU. Dados Estatísticos sobre Vídeo por Demanda. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/205/100/pay-per-view--tvod-/worldwide#market-marketDriver>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

CALAMANDREI, Piero. *Eles, os juízes, vistos por nós, os advogados*. 7.ed. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 2000.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, *Parecer do Relator Dep. Thiago Peixoto no PDC 681/2017*, aprovado em 06/12/2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1630034&filename=PRL+1+CCJC+%3D%3E+PDC+681/2017>. Acesso em 31 de maio de 2021.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário.* In: Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Editora Juspodivm, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador.* 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 27.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARVALHO, Matheus. *Manual de Direito Administrativo.* 4.ed. Salvador: Editora JusPodium, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. *Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Oona. Serviços *over-the-top*: conceitos em disputa podem ter consequências para sua regulação. *Revista Politics.* Publicado em junho de 2018. Disponível em: <https://politics.org.br/edicoes/servi%C3%A7os-over-top-conceitos-em-disputa-podem-ter-consequ%C3%AAncias-para-sua-regula%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em 07 de agosto de 2020.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado – RERE Ed. 36, publicado em set/out/nov 2006 Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=143>. Acesso em: 07 de agosto de 2017.

CENTRAL do Brasil. Direção: Walter Salles. Brasil, Rio de Janeiro, Produtora: Videofilmes, RioFilme e MACT, 2005. (112 min.)

CIDADE de Deus. Direção: Fernando Meirelles, co-direção: Kátia Lund. Produção: Andrea B. Ribeiro. 2002, 1 DVD (97min)

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONDE de Monte Cristo, O. Direção: Kevin Reynolds. Produção: Gary Barber, Jonathan Glickman, Roger Birnbaum. Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda. Produtoras: *Touchstone Pictures e Spyglass Entertainment*, 2002. (131min).

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. Rio de Janeiro. Relatório de Auditoria nº. 201412558/2015. Disponível em: <file:///C:/Users/Ol%C3%A1/Downloads/952638_Relat%C3%B3rio_201412558_ARG_Avaliativa_com_Highlight_-_Alterado_para_publica%C3%A7%C3%A3o_-_Thiago.pdf>.

_____. Brasília. Parecer elaborado nos autos do Pedido de Informação nº. 03006.003353/2020-51. 2020. Disponível em: <http://buscaprecedentes.cgu.gov.br/busca/dados/Precedente/03006003353202051_CGU.pdf#search=ALL%28ancine%20of%C3%ADcio%20fiscal%29>. Acessado pela última vez em 28 de abril de 2021.

_____. Brasília. Parecer elaborado nos autos do Pedido de Informação nº. 71004.001727/2020-74. 2020. Disponível em: <http://buscaprecedentes.cgu.gov.br/busca/dados/Precedente/71004001727202074_CGU.pdf#search=ALL%28ancine%20of%C3%ADcio%20fiscal%29>. Acessado pela última vez em 28 de abril de 2021.

COSSETTI, Melissa Cruz. Quantos filmes tem na Netflix? *tecnoblog*. 05/ 2019. Internet. Disponível em: <https://tecnoblog.net/260370/quantos-filmes-tem-na-netflix/>. Acesso em: 22 de setembro de 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade no direito tributário. In: *Congresso Internacional de Direito Tributário*, vol 1, 1998, São Paulo. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DESCARTES, René. *Discurso do Método*. Trad. Elza Moreira Marcelina. Brasília: EdUnB. 1989.

DUMAS, Alexandre. *O Conde de Monte Cristo*. Trad. André Telles e Rodrigo Lacerda.Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. *O Suicídio*: Estudo de Sociologia. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

Eco, Umberto. *O Nome da Rosa.* 3ª ed. Trad. Aurora Bernardini e Homero Freitas de Andrade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1983.

Entrevista concedida por Jason Stanley a Átila Iamarino. Youtube. 18/07/2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5EKXzhJh2As>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

ESTADÃO. Empresas de TV são Acusadas de Uso Indevido de Verba da Ancine. *EXAME*, 28/12/2017. Seção de Negócios. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/empresas-de-tv-sao-acusadas-de-uso-indevido-de-verba-da-Ancine/>; em <https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2017/12/epoca-negocios-empresas-de-televisao-sao-acusadas-de-usar-indevidamente-verba-da-Ancine.html>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

FELDMAN, Dana. Netflix's Dominance In U.S. Wanes As Hulu, Amazon Gain Subscribers. *Forbes*, 21/08/2019. *Editor's Pick.* Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/danafeldman/2019/08/21/netflix-is-expected-to-lose-us-share-as-rivals-gain/#198a3b8566d6>. Acesso em 22 de setembro de 2019.

FERRARIS, Maurizio. *La hermenéutica.* Trad. de Lázaro Sanz. Madrid: Ediciones Cristianidad S.A., 2004.

FLIEGE DE LUCENA STUCKERT, Gabriel. VOD: o bom e velho mercado de vídeo doméstico. *Revista GEMInIS*, v. 8, n. 2, p. 04-15, 29 ago, 2017.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I:* traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Trad. Flávio Paulo Meurer. 15.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2015.

GALVÃO, Alexander Patez. *O cinema brasileiro da retomada: a auto-sustentabilidade é possível?* 2003. 234 folhas. Tese de Doutorado em Ciência da Informação pela Escola de Comunicação da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2003. Rio de Janeiro: aprovado em 28 de agosto de 2003.

GARCIA, Emerson. PACHECO ALVES, Rogério. *Improbidade Administrativa.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos.* 2010. 201 folhas. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GOTTLIEB, Paula. Aristotle on non-contradiction. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2019 Edition), Edward N. Zalta (ed.*), Publicado originalmente em 02/02/2007. Revisado em 06/03/2019. Disponível em:* <https://plato.stanford.edu/archives/spr2019/entries/aristotle-noncontradiction/>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

GRANADOS, Nelson e MOONEY, John. Popcorn or Snack? Empirical Analisys of Movie Release Windows. *Pepperdine/Graziadio Business School. Working Paper Series.* Disponível em: <https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1005&context=graziadiowps>. Acesso em: 18 de fevereiro de 2021.

GRODIN. Jean. *Introdução à Hermenêutica Filosófica.* Trad. Brenno Dischinger. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 1999.

GUERRA. Sérgio. *Teoria da Captura de Agência Reguladora em sede pretoriana.* Revista de Direito Administrativo. Volume 244. Publicado em 06/01/2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42475/41195>. Acesso em 16 de setembro de 2020.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: SAFe, 2002.

HART, H. L. A., *O Conceito de Direito*; pós escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz; Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara, São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2009.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo.* Rio de Janeiro: Vozes, 2006.

HEGEL *Phänomenologie des Geistes,* Hoffmeister (org.) *Apud* GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I:* traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Trad. Flávio Paulo Meurer. 15. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2015.

HESÍODO. *Os trabalhos e os dias*. Trad. Lafer. M. C. N. São Paulo: Iluminuras, 2002.

HOMERO. *Odisséia.* Trad. Carlos Alberto Nunes. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000.

HERÁCLITO. *Os Pré-socráticos:* Obras Incompletas. In: *Os Pensadores*. Trad. Rubens Rodrigues Torres Filho. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura.* São Paulo: Nova Cultura, 1999. (Coleção Os Pensadores).

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998.

LAUTERJUNG, Fernando. Tributação híbrida de VoD é "consenso possível", mas detalhes ainda são cruciais. *teletime*. Publicado em 11/06/2018. Brasil Streaming 2018. Disponível em: <https://teletime.com.br/11/06/2018/tributacao-hibrida-de-vod-e-consenso-possivel-mas-detalhes-ainda-sao-cruciais/>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998.

LEVY-BRUHL, Henry. *Sociologia do Direito.* Trad. Antônio de Pádua Danesi, 2.ed. São Paulo: Martins Fontes,1997.

LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais.* Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Lobato-V-S-Interpretacao-dos-beneficios-fiscais-e-concretizacao-dos-direitos-sociais-.pdf>. Acesso em 28 de maio de 2021.

_____. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. 353 f. Tese – Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. 2.ed. Niterói: Editora Impetus, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. Ancine Extrapola Poder Regulamentar ao Tributar Publicidade na Internet. *Revista CONJUR*. Publicado em 24/08/2017. Disponível em:<https://www.conjur.com.br/2017-ago-24/magno-junior-tributacao-publicidade-internet-Ancine>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

_____. Por um debate técnico na tributação infralegal do vídeo por demanda, *Revista Conjur*, publicado em 26 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-26/opiniao-debate-tributacao-infralegal-video-demanda>. Acesso em 10 de junho de 2021.

_____. Evasão e Elusão Regulatória das Leis e da Constituição no Direito Tributário. *Revista Âmbito Jurídico*. Revista Jurídica Eletrônica nº 193 – Ano XXIII. Publicado em 01/02/2020. ISSN: 1518-0360. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-193/evasao-e-elusao-regulatoria-das-leis-e-da-constituicao-no-direito-tributario/>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

_____. Por um debate técnico sobre tributação infralegal do vídeo por demanda. *Revista CONJUR*. Publicado em 26/05/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-26/opiniao-debate-tributacao-infralegal-video-demanda>. Acessado pela última vez em 10 de junho de 2021.

_____. Tributação de publicidade na internet se choca com plano de desburocratização. *Revista CONJUR*. Publicado em 21/10/2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-out-21/magno-junior-tributacao-publicidade-rede-aumenta-burocratizacao>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

_____. A cobrança de Condecine Título no VoD pode quebrar o mercado de vídeo por demanda no Brasil. *Revista Jusbrasil*. Publicado em abril de 2019. Disponível em: <https://magnomaranhao.jusbrasil.com.br/artigos/699342237/a-cobranca-de-Condecine-titulo-no-vod-pode-quebrar-o-mercado-de-video-por-demanda-no-brasil>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

_____. *O Excesso Normativo e a Burocracia no Âmbito do Poder Regulamentar*. Revista âmbito Jurídico. Revista Jurídica Eletrônica nº 169 - Ano XXI - FEV/2018 - ISSN: 1518-0360. Publicado em 01/02/2018. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-excesso-normativo-e-a-burocracia-no-ambito-do-poder-regulamentar/>. Acessado pela última vez em 26 de abril de 2021.

_____. *A derrocada da Summa Divisio e a Ascensão da Eficácia Horizontal dos Direitos Fundamentais no Brasil*. 2011. 107 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito) – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2010/Magno%20Aguiar%20Maranhao%20JR.pdf>. Acesso em 08 de agosto de 2020.

_____. O Sistema Tributário dos Estados Unidos da América. In: ABRAHAM, Marcus; PIMENTEL, Vitor. (Org.). *Sistemas Tributários no Mundo*. 1.ed. Rio de Janeiro: Almedina, 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MULLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 2.ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Max Limonard, 2000.

NIEMÖLLER, Martin *apud* STANLEY, Jason. Entrevista concedida a Átila Iamarino. Youtube. 18/08/2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5EKXzhJh2As>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003.

_____. Natureza jurídica, Competência Normativa Limites de Atuação". Rev. Dir. Adm. 215:71183, Rio de Janeiro, jan/mar/99.

NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. Obras Incompletas. In: *Os Pensadores*. Trad. Rubens Rodrigues Torres Filho. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

_____. *Humano demasiado humano.* Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

_____. *Sobre a verdade e a mentira*. São Paulo: Editora Hedra, 2007.

OCDE. *Avaliação da OCDE sobre Telecomunicações e Radiodifusão no Brasil 2020*. OECD Library. 267 páginas. Publicado em 26 de outubro de 2020. Relatório técnico. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/avaliacao-da-ocde-sobre-telecomunicacoes-e-radiodifusao-no-brasil-2020_0a4936dd-pt > Último acesso em: 27 de abril de 2021.

PICO DELLA MIRANDOLA, G. *Oratio de hominis dignitate. Pordenone: Studio di Tesi*. Cidade: editora, 1994.

PLATÃO. Górgias. São Paulo: Perspectiva, 2014.

_____. *República.* Trad. Maria Helena da Rocha Pereira. 9. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbbenkian, 2001.

PLUTARCH, *Parallel Lives.* Trad. Aubrey Stewart, M.A., Late Fellow of Trinity College, Cambridge, Edição do Kindle. 2016. p. 639.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual.* Macedo Alberto [*et al.*] São Paulo: Noeses, 6v. 2009.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. 3.ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais.* Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD, nº 18, 2010. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

ROSA, João Guimarães. *Grande Sertão*: Veredas. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2006.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. Obras Incompletas. In: *Os Pensadores*. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

SABBAG. Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 11.ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2019.

SCHAPP, Jan *Problemas Fundamentais da Metodologia Jurídica*. Trad. Emílio Stein. Porto Alegre: SAFe, 1985.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT Nº 87, de 14 de março de 2007.

_____. Nota COCAD/RFB nº 34/2021. Documento obtido através da Lei de Acesso à informação através do SIC – NUP 03005060480202149, assinado pelo Auditor Fiscal chefe da Divisão de Benefícios Fiscais – Diben em 17/04/2021.

STANLEY, Jason. Entrevista concedida a Átila Iamarino. *Youtube*. 18/08/2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5EKXzhJh2As>. Acesso em 23 de setembro de 2020.

SILVA FILHO, José Carlos Moreira da. *Hermenêutica Filosófica e Direito:* o exemplo privilegiado da boa fé objetiva no direito contratual. 2ª Ed. Rev. e Ampliada. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2006.

STATISTA. Video on Demand in Brazil. Chicago. 2020. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/201/115/video-on-demand/brazil>. Acesso em 22 de setembro de 2020.

STRECK, Lênio Luis. Por que tanto se descumpre a lei e ninguém faz nada? Revista Consultor Jurídico. Coluna Senso Incomum. Artigo publicado em 14 de novembro de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-nov-14/senso-incomum-tanto-descumpre-lei-ninguem-faz-nada>. Acesso em: 02 de abril de 2021.

STYRON, William. Trad. Vera Neves Pedroso. São Paulo: Geração Editorial, 2012.

SUPERINTERESSANTE. Porque 1º de abril é o dia da mentira? 11/04/2011. História. <https://super.abril.com.br/historia/por-que-1o-de-abril-e-o-dia-da-mentira/>. Acesso em 27 de setembro de 2019.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp. 100710/SP, 4ª Turma. Relator Ministro Ruy Rosado de Aguiar, DJ 03/02/ 1997.

_____. REsp 1128717/PE, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Gurgel de Faria, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 31/08/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/494393007/recurso-especial-resp-1128717-pe-2009-0049400-9>. Acesso em 04 de agosto de 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rcl 39.923; Relator Min. Dias Toffoli. Liminar deferida em 14/04/2020, DJ Nr. 90 do dia 16/04/2020. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6903741>. Acesso em 04 de agosto de 2020.

_____. RE: 916809/DF, 0003322-93.2011.4.01.4101, relator: Min. Edson Fachin, data de julgamento: 05/11/2015, data de publicação: DJe-222 09/11/2015. p.4. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10274833>. Acesso em 10 de junho de 2021.

_____. Rel. Min. Ricardo Lewandowsky. AG.REG. na Reclamação 43.007/DF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/VotoMinistroRicardoLewandowskiRcl43007AgR1.pdf>. Acesso em: 26 de abril de 2021.

_____. Inq. 4.831/DF, Relator(a): Min. Celso de Mello, decidido em 05/05/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Inq4831decisao5mai.pdf>. Acesso em 10 de agosto de 2020.

_____. RE 556854, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 RT v. 100, n. 914, 2011, p. 430-446. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1506974>. Acesso em 04 de agosto de 2020.

_____. Mandado de Segurança (MS) 33340, DJe-151. Relator Min Luiz Fux. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8978494>. Acesso em 11 de agosto de 2020.

_____. Medida Cautelar na Reclamação 39.923/DF, Relator(a): Min. Dias Toffoli, decidido em 13/04/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RCL39923.pdf> Acesso em: 12 de maio de 2020.

TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público.* 1º. Volume. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2002.
_____. Teoria e prática do desvio de poder. Disponível em: <file:///C:/Users/Ol%C3%A1/Downloads/40110-82173-1-PB.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2020.

TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. I In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Editora RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

_____. *Planejamento Tributário:* Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier. 2012.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal.* Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo. Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão nº 1896/202, referente ao Processo nº: TC-031.532/2020-9. Publicado na ata nº 29 de 04 de agosto de 2021. Disponível em: < https://www.in.gov.br/web/dou/-/ata-n-29-de-4-de-agosto-de-2021-338091609>. Acesso em 15 de agosto de 2021.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI - texto e contexto,* 1. ed., Juruá, 1993, p. 60 e 61.

VELLOSO. Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. In: *Revista de Direito Administrativo.* Rio de Janeiro, 235117-138. Jun/Mar. 2004.

YAO, Richard. The Death and Rebirth of Theatrical Window. *IPG Media Lab.* Publicado em 13 de agosto de 2020. Disponível em: <https://medium.com/ipg-media-lab/the-death-rebirth-of-the-theatrical-window-4fe61d819ad6>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2021.