

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

ELIAS VICENTE GONÇALVES PUSIOL

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO
PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL**

**Juiz de Fora
2023**

ELIAS VICENTE GONÇALVES PUSIOL

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO
PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Prof.^a Dr.^a Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2023**

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Pusiol, Elias Vicente Gonçalves.

A isenção tributária como instrumento de proteção do patrimônio cultural imaterial / Elias Vicente Gonçalves Pusiol. -- 2023.
58 f.

Orientador: Elizabete Rosa de Mello
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2023.

1. bens culturais imateriais. 2. isenção tributária. 3. princípios tributários. 4. proteção do patrimônio cultural. I. Mello, Elizabete Rosa de, orient. II. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

ELIAS VICENTE GONÇALVES PUSIOL

A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Prof^ª. Dr.^ª Elizabete Rosa de Mello
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Prof. Dr. Wagner Silveira Rezende
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Prof. Me. Aloísio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC-Rio

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 3 de julho de 2023.

Dedico este trabalho a meu avô Domingos Pusiol
(*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família por todo apoio durante a graduação, aos amigos, pelo companheirismo tão precioso, e aos professores da Faculdade de Direito da UFJF, por me mostrarem um novo mundo. Em especial, agradeço à professora Elizabete Rosa de Mello por tantos ensinamentos e tanta atenção dispensada durante o projeto ICMS Ecológico e a produção desta monografia.

“Hoje o Boi do Alecrim saiu pra rua e está dançando pros natalenses. Os coitados estão inteiramente às nossas ordens só porque Luís da Câmara Cascudo, e eu de embrulho, conseguimos que pudessem dançar na rua sem pagar a licença na polícia. Infelizmente é assim, sim. Civilização brasileira consiste em impecilhar as tradições vivas que possuímos de mais nossas. Que a polícia obrigue os blocos a tirarem licença muito que bem, pra controlar as bagunças e os chinfrins, mas que faça essa gente pobríssima, além dos sacrifícios que já faz pra encenar a dança, pagar licença, não entendo. Seria justo mais é que protegessem os blocos, Prefeitura, Estado [...]”

(Mário de Andrade)

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo investigar a possibilidade jurídica de a isenção tributária ser utilizada como um instrumento para a proteção de bens culturais imateriais. O marco teórico utilizado foi o pós-positivismo jurídico, enquanto a metodologia empregada foi a hipotético-dedutiva. A pesquisa consistiu na análise de como a concepção de patrimônio cultural se expandiu no Brasil, culminando na existência de bens imateriais tributados, e na verificação, através do exame dos princípios envolvidos, da possibilidade de o ordenamento jurídico brasileiro legitimar a concessão de isenções com o fim de proteção destes bens. Diante disso, os resultados encontrados foram os seguintes: existem, na atualidade brasileira, atividades econômicas consideradas bens culturais imateriais, que por integrarem o patrimônio cultural juridicamente protegido reclamam ações do Estado contra o seu desaparecimento. A isenção tributária pode ser utilizada com um instrumento para salvaguardar esta espécie de bens, sendo legítima a sua utilização, perante o ordenamento jurídico, desde que seja da espécie onerosa, com estabelecimento de condições relacionadas à preservação dos bens a serem cumpridas pelos seus detentores, exista algum tipo de vulnerabilidade que coloque em risco a continuidade da atividade reconhecida como bem imaterial, e não exista outra medida menos gravosa capaz de atingir o mesmo fim de proteção.

Palavras-chave: bens culturais imateriais. isenção tributária. princípios tributários. proteção do patrimônio cultural.

ABSTRACT

This monograph aims to investigate the legal possibility of tax exemption being used as an instrument for the protection of intangible cultural assets. The theoretical framework used was post-positivism, while the methodology employed was hypothetical-deductive. The research consisted of analyzing how the concept of cultural heritage has expanded in Brazil, culminating in the existence of taxed intangible assets, and verifying, by examining the principles involved, the possibility of the Brazilian legal system legitimizing the granting of exemptions for the purpose of protecting these assets. In light of this, the results found were as follows: there are, currently in Brazil, economic activities considered to be intangible cultural assets, which, because they are part of the legally protected cultural heritage, demand State action against their disappearance. The tax exemption can be used as an instrument to safeguard this type of property, and its use is legitimate under the legal system, provided that it is onerous, that conditions related to the preservation of the property are established to be complied with by its holders, that there is some type of vulnerability that puts at risk the continuity of the activity recognized as intangible property, and that there is no other less onerous measure capable of achieving the same protection purpose.

Keywords: *intangible cultural assets. tax exemption. tax principles. protection of cultural heritage.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
2 O PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL.....	9
2.1 Preservação do patrimônio cultural no Brasil: do material ao imaterial.....	9
2.2 O conceito de patrimônio cultural imaterial.....	15
2.3 Suporte normativo da proteção do patrimônio cultural imaterial.....	18
3 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL.....	22
4 A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
4.1 Isenção: conceito e classificação.....	28
4.2 Princípios jurídicos que orientam a aplicação da isenção.....	31
4.2.1 Princípios relacionados ao ideal de justiça.....	32
4.2.2 Princípios relacionados ao ideal de segurança jurídica.....	34
4.3 Isenção: benefício ou incentivo tributário.....	36
5 A ISENÇÃO NA SALVAGUARDA DO PATRIMÔNIO IMATERIAL.....	39
6 CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Uma grande preocupação da modernidade é a preservação de certos traços distintivos da cultura que carregam a essência da identidade das comunidades humanas que os detém, frente às velozes transformações de um mundo industrial e globalizado. A proteção do patrimônio cultural, desta maneira, deve ser considerada um direito fundamental, sendo que este compreende não apenas expressões concretas da cultura, como edificações, museus e obras de arte, em seu conjunto denominadas patrimônio cultural material, mas também elementos intangíveis da cultura, tais como saberes e conhecimentos tradicionais, festividades e celebrações, referências culturais de lugares como feiras, santuários e praças, expressões musicais, linguísticas e literárias, enfim, manifestações da cultura que não podem ser reduzidas a objetos fisicamente apreensíveis, e que são considerados, desta maneira, integrantes do patrimônio cultural imaterial.

O patrimônio cultural, desta maneira, é um conjunto de símbolos materiais e imateriais que representam a essência da identidade de determinado grupo humano e, desta maneira, uma vez que a sociedade brasileira é, desde meados do século XX, caracterizada pela industrialização e pelo consumo, revela-se inevitável que sua cultura não seja influenciada por estes aspectos e, em relação a isso, é possível, na atualidade, identificar exemplos de bens imateriais que constituem-se em atividades econômicas. São bares, restaurantes, mercearias, festivais de música, comércios ambulantes e outras espécies de negócios que atravessaram décadas em funcionamento, marcando a memória coletiva e o sentimento de identidade e pertencimento de diversas gerações das comunidades em que se inserem.

Por conta disso, foram reconhecidos como bens culturais imateriais, uma vez que seu valor não se esgota nas suas materialidades, mas sim, se revela em um feixe de relações invisíveis entre os consumidores, os indivíduos diretamente envolvidos no exercício da atividade, a simbologia do espaço enquanto ponto de sociabilidade, os modos de fazer relacionados à prática, como receitas e formas de atendimento, enfim, é a sua existência singular ao longo de tantos anos que os tornou referenciais culturais importantes para a coletividade ao seu redor.

Assim, esta pesquisa baseou-se na ideia já existente e bastante utilizada da isenção do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) para imóveis tombados, visando estimular a sua conservação, para lançar a seguinte indagação: o instituto da isenção poderia ser utilizado, com a mesma lógica, para bens culturais imateriais? No entanto, após as pesquisas iniciais sobre o tema, verificou-se um vazio de publicações científicas sobre esta

questão, e tampouco encontrou-se notícia da utilização de isenções com o fim de proteção do patrimônio imaterial em território brasileiro.

Desta forma, este trabalho pretende sondar o ordenamento para, à luz dos princípios jurídicos, responder às seguintes questões: existe possibilidade jurídica de se utilizar isenções tributárias como um instrumento de proteção do patrimônio cultural imaterial? Em quais situações, ou sob quais condições, a medida é juridicamente legítima?

A escolha deste tema se justifica pelo fato de não existir informação do emprego de isenções com a finalidade de proteção do patrimônio imaterial no Brasil, de maneira que a presente pesquisa pode descortinar um possível instrumento de preservação de bens culturais imateriais que ainda não é utilizado no país, oferecendo alguns critérios para nortear a possível aplicação da medida pela Administração Pública.

O marco teórico adotado nesta monografia é o pós-positivismo, corrente de pensamento que reconhece a força normativa dos princípios jurídicos, os quais, em função disso, orientam todo o ordenamento jurídico e a realização das políticas públicas para a realização dos direitos fundamentais. Desta maneira, se utilizará a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy (ALEXY, 2015), especialmente no aspecto da máxima da proporcionalidade, pois pretende-se utilizar da análise das relações entre diferentes princípios jurídicos pertinentes ao tema para chegar-se à conclusão acerca da possibilidade jurídica do uso da isenção tributária como um instrumento de concretização do direito fundamental ao patrimônio cultural. Dessa maneira, o pós-positivismo como marco teórico se revela a escolha mais adequada, pois possibilita construir a argumentação em relação aos vários princípios que informam o Direito Tributário e a proteção do patrimônio cultural, estabelecendo um proveitoso diálogo com o fim de responder às indagações levantadas.

A metodologia empregada é a hipotético-dedutiva, uma vez que se pretende, após lançada a hipótese de que é possível a utilização da isenção tributária como instrumento de proteção para o patrimônio cultural imaterial, verificar se esta prevalece, à luz dos ensinamentos doutrinários existentes sobre os princípios tributários pertinentes e os princípios norteadores da proteção do patrimônio cultural no ordenamento brasileiro.

Para a realização desta empreitada, este trabalho se estrutura da seguinte forma: no Capítulo 2 expõe-se o desenvolvimento histórico da ideia de patrimônio imaterial, sua conceituação, e os instrumentos jurídicos existentes no ordenamento jurídico brasileiro para a sua salvaguarda; no Capítulo 3 demonstra-se a existência, no Brasil, de patrimônio imaterial sujeito à tributação, com a coleta de exemplos, dentro do recorte definido, de bens imateriais registrados a nível municipal, estadual ou federal que se encontram sujeitos ao dever de pagar

tributo; no Capítulo 4, apresenta-se o instituto da isenção, juntamente com os princípios que norteiam sua aplicação que possuem relação com o tema deste trabalho; por fim, no Capítulo 5, utilizando-se máxima da proporcionalidade, presente na teoria de Robert Alexy, são respondidas as perguntas propostas neste trabalho através da análise dos princípios jurídicos e direitos fundamentais relacionados à justiça da tributação e à defesa do patrimônio cultural.

2 O PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL

O patrimônio cultural imaterial pode ser entendido, em breve síntese, como uma categoria de manifestações intangíveis da cultura, ou seja, expressões culturais que não podem ser reduzidas a objetos materialmente concretos, e desta maneira, manifestam a sua existência na prática social das comunidades que os detém. Neste Capítulo, serão apresentados o desenvolvimento histórico da ideia de patrimônio imaterial e o seu conceito de maneira pormenorizada, bem como os diplomas e dispositivos jurídicos presentes no ordenamento jurídico brasileiro voltados à proteção desta categoria de bens culturais.

2.1 Preservação do patrimônio cultural no Brasil: do material ao imaterial

Para compreender adequadamente o conceito de patrimônio cultural imaterial e quais os instrumentos jurídicos para sua salvaguarda, é indispensável realizar uma breve incursão pelos caminhos da história da preservação do patrimônio cultural no Brasil.

Em nosso país, a preocupação com a preservação do patrimônio cultural começou a ganhar importância a partir da década de 1920, por influência dos modernistas, que introduziram, sob as suas concepções de arte, história, tradição e nação, a discussão acerca da preservação de bens históricos e culturais, sobretudo aqueles oriundos de nosso passado colonial (FONSECA, 2005, p. 81). Em relação a isso, é importante reconhecer a dimensão política da preservação do patrimônio cultural, e, neste sentido, é preciso refletir que:

A construção de identidade de uma nação passa, necessariamente, pela invenção de seu patrimônio cultural. E esse processo se mostra conflitivo, ao se enumerar bens para a preservação, assim como relegar outros ao esquecimento (CAMPOS, 2014, p. 97).

Dessa maneira, para os modernistas, a questão da identidade nacional implicava numa visão crítica da europeização do Brasil e na valorização dos traços primitivos da cultura brasileira, em franca oposição aos ideais políticos e culturais da Primeira República (FONSECA, 2005, p. 84 e 85). Em função disso, a herança artística do passado colonial passou a ser valorizada como traço fundamental da cultura brasileira, e, por conta disso, já na década de 1910, nomes importantes do movimento publicaram manifestações que alertavam acerca do risco da perda dos monumentos artísticos coloniais (FONSECA, 2005, p. 94).

A partir deste momento, a sociedade brasileira começa paulatinamente a reconhecer a importância da preservação dos referenciais culturais da nação, e, desde os anos 1920, surgiram iniciativas no Congresso para desenvolver uma legislação de proteção ao patrimônio

cultural (FONSECA, 2005, p. 95). Entretanto, somente com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 (BRASIL, 1934) a proteção do patrimônio teve meios de se consolidar juridicamente através da introdução da função social da propriedade, já que, sob a égide da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 (BRASIL, 1891), de cunho fortemente liberal, o direito de propriedade era tido como absoluto, e em nome disso, os projetos de proteção do patrimônio eram recusados no Congresso Nacional (FONSECA, 2005, p. 104). A Carta Constitucional de 1934 teve a importância, ainda, de, em seu artigo 148 (BRASIL, 1934), pela primeira vez trazer a promoção da cultura e a proteção dos bens históricos e artísticos de interesse nacional como um dever do Estado.

A partir destas inovações no ordenamento jurídico, e seguindo o movimento que já se desenvolvia, começou a ser idealizada a criação de um serviço técnico voltado à proteção dos monumentos nacionais (MIRANDA, 2006, p. 4) e, é em meio ao movimento cultural progressista do modernismo e os tempos autoritários do primeiro governo de Getúlio Vargas, que o Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (SPHAN), que em 1970 passaria a ser nomeado Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN) (BRASIL, 2014b), foi criado em 1937 (FONSECA, 2005, p. 82), momento em que a proteção do patrimônio passou verdadeiramente a integrar um projeto de construção da nação brasileira pelo Estado (FONSECA, 2005, p. 96).

Nos primeiros anos de funcionamento do SPHAN, e até o fim da década de 1960, período chamado por Maria Cecília Londres Fonseca de “a fase heróica” desta instituição (FONSECA, 2005, p. 82), preponderou a valorização de bens culturais materiais, pois o conceito de imaterialidade sequer existia e, ainda:

[...] a prioridade foi dada aos remanescentes da arte colonial brasileira, justificada pelos agentes institucionais como decorrência do processo de urbanização, que já se acelerava, e do saque e comercialização de bens móveis, que eram vendidos por antiquários brasileiros a colecionadores, sobretudo estrangeiros (FONSECA, 2005, p. 107).

A partir do advento do Estado Novo, em novembro de 1937, o assunto da preservação do patrimônio cultural foi tratado pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 (BRASIL, 1937) de maneira mais incisiva que o diploma anterior, com a seguinte disposição:

Art 134 - Os monumentos históricos, artísticos e naturais, assim como as paisagens ou os locais particularmente dotados pela natureza, gozam da proteção e dos cuidados especiais da Nação, dos Estados e dos Municípios. Os atentados contra eles cometidos serão equiparados aos cometidos contra o patrimônio nacional (BRASIL, 1937).

Ainda em 1937, vinte dias após o golpe que instituiu o Estado Novo, é editado o Decreto-Lei nº 25 (BRASIL, 1937), que regulamentou o instituto do tombamento de bens móveis e imóveis no ordenamento jurídico brasileiro.

Em 1940, o Código Penal trouxe, em seu artigo 165, a previsão como crime da conduta de “Destruir, inutilizar ou deteriorar coisa tombada pela autoridade competente em virtude de valor artístico, arqueológico ou histórico” pena de “detenção, de seis meses a dois anos, e multa” (BRASIL, 1940).

Com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 (BRASIL, 1946), o tema passou a ser regulado da seguinte forma: “Art 175 - As obras, monumentos e documentos de valor histórico e artístico, bem como os monumentos naturais, as paisagens e os locais dotados de particular beleza ficam sob a proteção do Poder Público” (BRASIL, 1946). Sobre este dispositivo, Marcos Paulo de Souza Miranda observa um flagrante retrocesso na proteção patrimonial, que passou a ter um caráter programático, muito diferente da força que o constituinte de 1937 deu ao tema, inclusive com a equiparação dos atentados contra os bens culturais a crime contra o patrimônio nacional (MIRANDA, 2006, p. 7).

Apesar da timidez desta carta constitucional, avanços importantes na área foram incorporados ao ordenamento durante sua vigência, como a Lei nº 3.924 (BRASIL, 1961), que cuidou da proteção dos sítios arqueológicos, a Lei nº 4.845 (BRASIL, 1965), que proibiu a exportação de quaisquer obras de arte produzidas no Brasil até o fim da monarquia, e a Lei nº 5.471 (BRASIL, 1968), que vedou a exportação de livros e acervos bibliográficos brasileiros editados entre os séculos XVI e XIX (MIRANDA, 2006, p. 8). É interessante notar que todas estas Leis, obedecendo ao ideário de suas épocas, cuidam apenas de elementos materiais da cultura, pois a preocupação naquele momento limitava-se aos bens materiais.

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 (BRASIL, 1967), a proteção do patrimônio foi disciplinada da seguinte forma:

Art 172 - O amparo à cultura é dever do Estado.

Parágrafo único - Ficam sob a proteção especial do Poder Público os documentos, as obras e os locais de valor histórico ou artístico, os monumentos e as paisagens naturais notáveis, bem como as jazidas arqueológicas (BRASIL, 1967).

A redação da Carta de 1967 dada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 (BRASIL, 1969) limitou-se a reproduzir o dispositivo em topologia diferente (MIRANDA, 2006, p. 8): o artigo 180 deste diploma trazia idêntica redação ao artigo 172 da Carta de 1967. Da leitura deste dispositivo, é possível inferir que pouca mudança se verificou em relação à

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 (BRASIL, 1946), pois a proteção patrimonial ainda era dirigida exclusivamente a bens materiais e, especialmente, aos grandes monumentos, dotados de um valor e uma notabilidade que são atribuídos por uma classe específica de intelectuais, que se identificam com as concepções das camadas mais cultas (FONSECA, 2005, p. 23).

Ainda na década de 1960, entretanto, começaram a se desenvolver, em nível internacional, grandes mudanças no paradigma da preservação patrimonial. Neste momento, em um movimento liderado principalmente por ex-colônias recentes, como vários países africanos e a Índia, crescia o debate acerca da necessidade de se respeitar a diversidade cultural, não apenas nas manifestações da cultura de uma maneira geral, mas também na proteção do patrimônio cultural (SOARES, 2009, p. 29).

Por conta disso, houve uma forte reação por parte dos países em desenvolvimento quando a Convenção da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) para a Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural de 1972 (UNESCO, 1972) não incluiu os bens imateriais no conceito de patrimônio cultural da humanidade, e assim, encabeçada pela Bolívia e com a adesão de diversos países, houve a solicitação formal à Unesco da realização de estudos para a elaboração jurídica de formas de proteção do patrimônio imaterial (SOARES, 2009, p. 29).

O resultado deste movimento veio apenas em 1989, com a Recomendação sobre a Salvaguarda da Cultura Tradicional e Popular, documento que influenciou as ações de preservação do patrimônio cultural imaterial posteriores (CAMPOS, 2013, p. 23), uma vez que:

[...] passou a ser um marco importante para a prossecução e desenvolvimento de projectos em torno da salvaguarda do PCI [patrimônio cultural imaterial], desencadeando um maior reconhecimento deste património e maior reflexão em torno de novas formas de identificar, preservar, proteger e promover o PCI. Em síntese, a Recomendação 1989 poderá ser entendida, de certo modo, como o prelúdio da Convenção de 2003 (CARVALHO, 2011, p. 77).

Consoante a estas mudanças operadas no plano internacional, no Brasil, em meio aos anos de chumbo da década de 1970, significativas transformações passaram a acontecer no ideário da preservação patrimonial: a partir deste momento, Maria Cecília Londres Fonseca considera inaugurada a fase moderna da atuação do IPHAN, em oposição à fase heróica, mencionada anteriormente (FONSECA, 2005, p. 29). Neste momento, surgiu a figura de Aloísio de Magalhães, que criou, em 1975, o Centro Nacional de Referência Cultural, e mais tarde, como presidente do IPHAN, a Fundação Nacional Pró-Memória. O trabalho

desenvolvido nestes órgãos destacou-se por uma abordagem patrimonial diversa do que se praticava até então, pois buscava-se compreender a cultura “em suas dinâmicas de produção, circulação, consumo e com os contextos socioeconômicos”, o que foi determinante para ampliar a ideia de patrimônio cultural no Brasil (CAMPOS, 2013, p. 23).

Apesar desta contribuição significativa, não havia ainda no seio deste movimento a proposta de instrumentos específicos para a preservação do patrimônio imaterial. Neste momento anterior ao desenvolvimento da ideia de imaterialidade cultural, se trabalhava com a noção de “referência cultural”, pois o conceito de patrimônio imaterial só viria a fazer parte do ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1988 (CAMPOS, 2013, p. 25 e 26). Desta maneira, na prática, a política patrimonial continuou sendo pautada pela “pedra e cal”, ou seja, apenas pela lógica do tombamento e de uma compreensão monumentalizada de patrimônio cultural (FONSECA, 2005, p. 24).

Entretanto, apesar de a prática divergir do discurso, é neste momento que se pode identificar uma expansão da compreensão de patrimônio cultural na realidade brasileira, pois, lentamente:

[...] patrimônio passa a se firmar conceitualmente como o conjunto de bens materiais e imateriais acumulados durante o tempo ou produzidos na atualidade, os quais os homens valorizam como fundamentais para a fruição da vida no momento presente e que conservam para representar a transposição entre o passado e o futuro. É, ao mesmo tempo, herança, fruição e memória (SOARES, 2009, p. 25).

Seguindo a expansão da compreensão de patrimônio cultural em curso dentro do nosso país, bem como as tendências internacionais, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 disciplinou o tema de maneira que atingiu-se o patamar mais elevado na evolução dos instrumentos de proteção do patrimônio cultural (MIRANDA, 2006, p. 8) e, pela primeira vez, surgiu no ordenamento jurídico a referência ao patrimônio cultural imaterial. Sobre o caráter inovador deste diploma, é preciso considerar que:

A tradição constitucional anterior, marcava como referência conceitual a monumentalidade, ao abandonar esta referência, o que a Constituição atual deseja proteger não é o monumento, a grandiosidade de aparência, mas o íntimo valor da representatividade nacional, a essência da nacionalidade, a razão de ser da cidadania (MARÉS, 1993, p. 23, apud MIRANDA, 2006, p. 9).

Assim, a CRFB (BRASIL, 1988) disciplinou o tema da seguinte forma:

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:
I - as formas de expressão;

- II - os modos de criar, fazer e viver;
 - III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;
 - IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;
 - V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.
- § 1º O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.
- § 2º Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.
- § 3º A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.
- § 4º Os danos e ameaças ao patrimônio cultural serão punidos, na forma da lei.
- § 5º Ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos (BRASIL, 1988).

Este dispositivo inovou não apenas por trazer o conceito de patrimônio imaterial, mas também por incluir como patrimônio cultural os bens com referência à identidade brasileira manifestados em formas de expressão, modos de criar, fazer e viver, e, ainda, por determinar o registro como instrumento de salvaguarda do patrimônio imaterial (CAMPOS, 2013, p. 29).

Todavia, apesar do comando constitucional, demorou certo tempo para surgir a regulamentação infraconstitucional dos instrumentos jurídicos para a proteção dos bens imateriais. Nesse interregno, um documento importante foi a Conferência de Nara, realizada no Japão em 1994, na qual se estabeleceu que “Todas as culturas e sociedades estão arraigadas em formas e significados particulares de expressões tangíveis e intangíveis, as quais constituem seu patrimônio e que devem ser respeitadas” (BRASIL, 2014), reconhecendo-se, assim, mais uma vez, no plano internacional, a importância dos elementos imateriais da cultura.

No ano de 1997, dois documentos importantes foram publicados: a Carta de Mar Del Plata sobre o patrimônio intangível, pelo MERCOSUL (Mercado Comum do Sul), e a Carta de Fortaleza, pelo IPHAN. A primeira foi responsável por recomendar, em caráter urgente, o registro documental e a catalogação de expressões do patrimônio cultural imaterial entre os países membros, o apoio a pesquisas sobre o patrimônio imaterial das culturas indígenas, especialmente, as que sofrem a pressão da globalização, dentre outras recomendações principalmente relacionadas à pesquisa acerca dos bens culturais intangíveis. Já a Carta de Fortaleza tratou de diversas estratégias e formas de proteção dos bens imateriais, de maneira

que aprofundou a reflexão sobre o conceito de patrimônio imaterial, e sobretudo, propôs a criação de um grupo de trabalho no Ministério da Cultura para desenvolver estudos para a criação de um instrumento jurídico para a proteção dos bens imateriais, o registro, atendendo, assim, à previsão constitucional (CAMPOS, 2013, p. 30), que viria a se concretizar, no ano 2000, com a edição do Decreto nº 3.551, o qual regulamentou o registro dos bens imateriais no ordenamento jurídico brasileiro (BRASIL, 2000).

Apesar do grande avanço jurídico em nosso país em relação a este tema, em âmbito internacional, somente em 2003, com a Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial, a Unesco conseguiu instituir diretrizes internacionais para o inventário e acautelamento dos bens culturais imateriais (PELEGRINI; FRANCO, 2008, p. 55). Desta maneira, é possível concluir que a proteção do patrimônio cultural imaterial é uma questão ainda muito recente, e os instrumentos para a salvaguarda desta espécie de bens culturais vem sendo paulatinamente desenvolvidos no ordenamento jurídico brasileiro, como se verá no subcapítulo 2.3.

2.2 O conceito de patrimônio cultural imaterial

A ideia de patrimônio cultural imaterial é fruto da ampliação da compreensão de patrimônio cultural, já mencionada anteriormente, operada a partir da segunda metade do século XX, quando, em virtude do processo de globalização, há um declínio do significado de Estado-nação, de maneira que também enfraquece a proteção patrimonial baseada nos grandes monumentos públicos representativos das identidades nacionais. Desta forma, abriu-se campo para o desenvolvimento de novas formas de identidade coletivas de diversos grupos existentes dentro de uma mesma sociedade, sejam estes étnicos, religiosos ou políticos, que passaram a buscar o seu reconhecimento através de seu patrimônio cultural, sobretudo o imaterial (CAMPOS, 2013, p. 15).

A definição de patrimônio cultural imaterial pode ser encontrada em diversos diplomas jurídicos nacionais e internacionais. Na CRFB (BRASIL, 1988), apesar de não existir explicitamente um conceito de patrimônio imaterial, há a inclusão, nos incisos I e II do artigo 216, como parte do patrimônio cultural brasileiro, das “formas de expressão” e “dos modos de criar, fazer e viver” “portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira” (BRASIL, 1988).

Já na Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial da Unesco de 2003, ratificada pelo Brasil e aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 22 (BRASIL, 2006), o patrimônio cultural imaterial é definido como:

[...] as práticas, representações, expressões, conhecimentos e técnicas - junto com os instrumentos, objetos, artefatos e lugares culturais que lhes são associados - que as comunidades, os grupos e, em alguns casos, os indivíduos reconhecem como parte integrante de seu patrimônio cultural. Este patrimônio cultural imaterial, que se transmite de geração em geração, é constantemente recriado pelas comunidades e grupos em função de seu ambiente, de sua interação com a natureza e de sua história, gerando um sentimento de identidade e continuidade e contribuindo assim para promover o respeito à diversidade cultural e à criatividade humana (UNESCO, 2003).

No mesmo sentido, na Resolução nº 001 (BRASIL, 2006b), que regulamentou o Decreto nº 3.551 (BRASIL, 2000), o patrimônio imaterial é definido como “as criações culturais de caráter dinâmico e processual, fundadas na tradição e manifestadas por indivíduos ou grupos de indivíduos como expressão de sua identidade cultural e social”.

Diante destas definições, pode-se perceber que o conceito de patrimônio cultural imaterial é propositalmente abrangente com o objetivo de abarcar uma vasta gama de elementos da cultura, que não se manifestam em objetos materiais, para efetivar o seu reconhecimento e valorização como parte importante da cultura de determinado grupo. É, portanto, um conceito que não busca restringir, mas sim acolher as mais variadas formas intangíveis de expressão da cultura.

É preciso salientar que no ordenamento jurídico brasileiro não existe qualquer hierarquia entre bens imateriais e bens materiais, uma vez que o artigo 216 da CRFB (BRASIL, 1988) traz os bens materiais e imateriais, sem nenhuma distinção, como pertencentes ao patrimônio cultural brasileiro. Neste sentido:

[...] o entendimento abrangente do que seja patrimônio cultural não só evita a hierarquia entre patrimônio material e imaterial, como também impede que se construa uma ideia errônea de que o registro seja um instrumento de salvaguarda de segunda categoria, menos importante que o tombamento (CAMPOS, 2014, p. 33).

Assim, deve-se apontar que, além de inexistir hierarquia entre patrimônio material e patrimônio imaterial, essas duas figuras são complementares, uma vez que não existe patrimônio imaterial sem uma certa materialidade, já que a realização das expressões imateriais da cultura sempre demandam objetos, tais como as ferramentas para os ofícios, as vestimentas para as festas e rituais e os instrumentos para as expressões musicais. De maneira análoga, não existe também patrimônio material sem uma certa imaterialidade, pois para um bem ser considerado patrimônio, precisa estar carregado de sentidos e valores, que lhe dão um

certo caráter imaterial (CAMPOS, 2013, p. 5). Diante disso, os bens materiais e imateriais precisam ser compreendidos como duas faces do patrimônio cultural que se complementam formando um todo, e merecendo, portanto, a mesma proteção.

Em virtude disso, a impressão de que o patrimônio imaterial seja menos valioso que o material precisa ser combatida. O que causa este equívoco é o fato de que a categoria do patrimônio material e o instrumento jurídico do tombamento foram utilizados nas práticas iniciais de preservação, quando havia a necessidade de criação de uma identidade brasileira e invenção do patrimônio brasileiro, o que podia ser fundamentado de forma mais objetiva no patrimônio material (CAMPOS, 2014, p. 31), de maneira que a sua proteção está hoje consolidada perante a sociedade brasileira, pois “é muito raro ocorrerem contestações quanto ao valor dos monumentos que são objeto de proteção” (FONSECA, 2005, p. 21).

A situação é diferente em relação ao patrimônio cultural imaterial, que só passou a contar com a regulamentação infraconstitucional de um instrumento jurídico para a sua salvaguarda com o Decreto nº 3.551, no ano 2000 (BRASIL, 2000). Por conta disso, o desenvolvimento da proteção para este tipo de bem no Brasil é ainda muito recente, e nesse sentido, Yussef Daibert Salomão de Campos afirma que “[...] é fácil declarar que o patrimônio cultural imaterial goza de proteção, mas o problema é determinar e qualificar a cultura imaterial e elaborar mecanismos efetivos de proteção” (CAMPOS, 2013, p. 16).

Em relação a isso, cabe refletir que os mecanismos para a salvaguarda dos bens intangíveis são muito mais complexos que os mecanismos de proteção dos bens materiais: proteger a continuidade dos bens imateriais não se resume a tombamento, conservação e restauro. Quanto a isso, cabe considerar que por serem parte da cultura vigente e cotidiana de um grupo humano, os bens imateriais são dinâmicos, ou seja, sofrem constante mutação em virtude da incorporação de novos elementos através da prática social (TELLES, 2007, p. 46), e nesse sentido, cabe a seguinte reflexão:

Desejamos que um ritual, uma vez registrado, nunca mais se modifique? Um prato típico definido pode ser alterado? Os falares populares são passíveis de modificação? [...] O que ocorre quando se registra uma forma de celebração, como o Quarup¹ [...], que, com o tempo, deixa de ser executada? O Estado obviamente não pode impor um ritual a um grupo que não quer mais praticá-lo (ABREU; CHAGAS, 2009, p. 82).

¹ O Quarup é um “ritual dos índios do Xingu em homenagem aos mortos. O Quarup se explica a partir da lenda (kamayurá) em torno de Mavutsinim, que pretendia trazer de volta à vida os seus mortos. Cortou troncos (quarup, madeira ao sol) e pediu que o grupo, depois de enfeitá-los, cantasse para fazê-los reviver. A cada ano, em aldeias diferentes, se repete o Quarup, canta-se e luta-se ritualmente ao redor dos troncos enfeitados, que representam os ancestrais homenageados” (SODRÉ, 2006, p. 6).

Diante disso, é possível verificar que o registro deve ser considerado o primeiro passo para a proteção dos bens culturais imateriais, por ser um instrumento jurídico que, além de valorizar o bem e fazer sua importância ser reconhecida perante a comunidade, tem o poder de balizar outras ações do poder público para a salvaguarda dos bens registrados. No Capítulo a seguir, o instituto do registro será detalhado, bem como outros instrumentos existentes no ordenamento jurídico brasileiro para a proteção dos bens imateriais.

2.3 Suporte normativo da proteção do patrimônio cultural imaterial

A defesa do patrimônio cultural é um direito fundamental difuso (FRASÃO, REZENDE, 2017, p. 200) e um dever do Estado brasileiro e de toda a sociedade, conforme preceitua o artigo 216, § 1º da CRFB (BRASIL, 1988). Este dispositivo conferiu um conceito jurídico amplo à ideia de patrimônio cultural, a qual, outrora muito relacionada a objetos materiais, passou a contemplar também objetos imateriais, consoante à evolução dos ideais de preservação. Sendo assim, tornou-se possível considerar como patrimônios culturais, conforme apontado no subcapítulo 2.1, formas de expressão, modos de criar, fazer e viver, todas manifestações da cultura que se encaixam na ideia de patrimônio imaterial, além de outras possibilidades não previstas, visto ser o rol do *caput* do art. 216, exemplificativo (FRAZÃO, REZENDE, 2017, p. 199).

Em relação a isso, é preciso apontar que o artigo 216 da CRFB é, ainda, fonte do princípio da proteção, juntamente com o artigo 23, incisos III e IV (BRASIL, 1988), nos quais se afirma ser de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a preservação dos bens culturais. Por força destes dispositivos, a proteção do patrimônio cultural é compreendida não como uma atividade discricionária do Poder Público, mas sim como uma imposição cogente a todos os entes da Federação (MIRANDA, 2006, p. 24). Para Marcos Paulo de Souza Miranda, é possível inferir destas normas, ainda, em um “subprincípio da intervenção obrigatória do Poder Público”, cujo conteúdo seria o dever de o Estado atuar para assegurar a integridade dos bens culturais, sob pena de responsabilização (MIRANDA, 2006, p. 24).

Para a salvaguarda do patrimônio cultural imaterial, o principal instrumento jurídico é o registro, instituído pelo Decreto 3.551 (BRASIL, 2000). Trata-se de um procedimento administrativo de seleção e catalogação que tem por objetivo “[...] valorizar e promover o bem cultural sem suporte material, harmonizando, com a sua inscrição, os diversos interesses

para que este possa servir de recurso cultural a ser compartilhado por toda a sociedade brasileira” (SOARES, 2009, p. 322).

Neste sentido, de acordo com o artigo 2º do Decreto nº 3.551 (BRASIL, 2000), “A inscrição num dos livros de registro terá sempre como referência a continuidade histórica do bem e sua relevância nacional para a memória, a identidade e a formação da sociedade brasileira”. Na forma do § 1º do artigo 1º do mesmo diploma, os bens imateriais são registrados em quatro livros:

§ 1º Esse registro se fará em um dos seguintes livros:

I - Livro de Registro dos Saberes, onde serão inscritos conhecimentos e modos de fazer enraizados no cotidiano das comunidades;

II - Livro de Registro das Celebrações, onde serão inscritos rituais e festas que marcam a vivência coletiva do trabalho, da religiosidade, do entretenimento e de outras práticas da vida social;

III - Livro de Registro das Formas de Expressão, onde serão inscritas manifestações literárias, musicais, plásticas, cênicas e lúdicas;

IV - Livro de Registro dos Lugares, onde serão inscritos mercados, feiras, santuários, praças e demais espaços onde se concentram e reproduzem práticas culturais coletivas (BRASIL, 2000).

Deve-se apontar que este diploma, preocupado em não limitar a compreensão de patrimônio imaterial, no artigo 1º, § 3º (BRASIL, 2000), prevê a possibilidade de abertura de novos livros quando o bem a ser inscrito não se enquadrar em nenhuma das categorias já existentes.

Assim, em âmbito federal, o procedimento tem início com a manifestação dos legitimados ativos², previstos no artigo 2º do Decreto 3.551 (BRASIL, 2000), que devem instruir o processo administrativo com uma descrição pormenorizada do bem e seus elementos culturalmente importantes, além da documentação a este relacionada. Diante disso, o IPHAN instrui o procedimento com mais dados, se necessário, e emite um parecer final, que é publicado no Diário Oficial, podendo ser contestado em até trinta dias. Após o decurso deste prazo, há a manifestação do Conselho Consultivo do Patrimônio Cultural, órgão colegiado de decisão máxima do IPHAN, a qual, caso favorável, acarretará a concessão ao bem do título de Patrimônio Cultural do Brasil, com a sua inscrição no devido livro (SOARES, 2009, p. 324).

Outro aspecto importante desta Lei consiste na revalidação deste título, conforme o artigo 7º do Decreto nº 3.551 (BRASIL, 2000), que deve ocorrer, na forma do dispositivo,

² “Art. 2º São partes legítimas para provocar a instauração do processo de registro:

I - o Ministro de Estado da Cultura;

II - instituições vinculadas ao Ministério da Cultura;

III - Secretarias de Estado, de Município e do Distrito Federal;

IV - sociedades ou associações civis” (BRASIL, 2000)

pelo menos a cada dez anos. A exposição de motivos deste diploma justifica este aspecto da seguinte maneira:

Em razão, portanto, do caráter essencialmente dinâmico desses bens, propõe-se a atualização do registro documental dos bens inscritos pelo menos a cada dez anos, para acompanhamento da sua evolução e avaliação da pertinência da revalidação do título de Patrimônio Cultural do Brasil. Caso tenha ocorrido transformação total, no sentido do rompimento da continuidade histórica acima referida, ou o desaparecimento de seus elementos essenciais, o bem perde o título, mantendo-se o Registro apenas como referência histórica (BRASIL, 2006, p. 26).

Desta forma, com esta previsão, a Lei pretende promover o acompanhamento da continuidade histórica da existência do bem, a qual, caso rompida pelo desaparecimento do bem imaterial ou sua completa transformação, tem por consequência a perda do título, com a manutenção apenas do registro, para informação histórica.

Em essência, o instituto do registro no âmbito federal e a tramitação do procedimento para a seleção e o registro no IPHAN resumem-se ao que foi delineado acima e, em relação a isso, cabe apontar que os demais entes da federação (Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem autonomia para instituir seus próprios livros e procedimentos de Registro, por força do artigo 23, incisos III e IV, do artigo 24, inciso VII e do artigo 30, inciso IX, todos da CRFB (BRASIL, 1988).

Neste sentido, como se verá no Capítulo a seguir, o recorte adotado neste trabalho para a coleta de exemplos de bens imateriais tributados compreende, além da instância federal, os Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo e suas respectivas capitais. Sendo assim, é importante a menção de que, no Estado do Rio de Janeiro, o registro foi instituído pela Lei nº 6.459 (RIO DE JANEIRO, 2013), enquanto no Município do Rio de Janeiro, foi regulamentado pela Lei nº 3.947 (RIO DE JANEIRO, 2005). Já no Estado de São Paulo, o registro foi estabelecido pelo Decreto nº 57.439 (SÃO PAULO, 2011), enquanto, em sua capital, o instituto foi positivado na Lei nº 14.406 (SÃO PAULO, 2007). Da leitura dessas legislações, é possível notar que todas elas reproduzem com fidelidade, inclusive no aspecto da reavaliação do título de patrimônio imaterial, a lógica do Decreto 3.551 (BRASIL, 2000), com algumas especificidades, porém, cuja análise não é o objetivo deste trabalho. O mais importante é concluir que a ideia de patrimônio imaterial encontra-se hoje bastante difundida, pois possui respaldo jurídico em todas as esferas da Federação, demonstrando que a compreensão ampla de patrimônio cultural disseminou-se na gestão pública brasileira.

Há, ainda, além do registro, outras espécies de instrumentos jurídicos utilizados na proteção dos bens imateriais, dentre os quais pode-se citar como exemplo a Lei nº 8.313

(BRASIL, 1991), conhecida como Lei Rouanet, que institui incentivos fiscais para que o setor privado invista recursos em atividades culturais, as quais podem contemplar projetos de preservação do patrimônio cultural tanto material quanto imaterial (SOARES, 2009, p. 337).

Outro exemplo significativo consiste no mecanismo de distribuição de parcela da arrecadação do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) que cabe aos Estados distribuir aos Municípios conforme lei própria, o qual muitos Estados instituíram como uma maneira de fomentar o desenvolvimento de políticas públicas pelos Municípios. Neste sentido, no Estado de Minas Gerais, a Lei nº 18.030 (MINAS GERAIS, 2009) prevê a destinação de parcela dos recursos para os Municípios que adotam medidas de preservação do patrimônio cultural, nas quais se inclui o registro de bens imateriais.

Diante disso, é possível notar que o campo tributário é fértil para o nascimento de soluções jurídicas para a preservação do patrimônio cultural. Em relação a isso, cabe salientar que o artigo 216 da CRFB (BRASIL, 1988) estabelece um rol exemplificativo de ações do Poder Público na defesa do patrimônio, de maneira que, por conta disso, é possível aventar a utilização de outras medidas não relacionadas no dispositivo, como a isenção, objeto desta pesquisa.

3 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO CULTURAL IMATERIAL

Conforme apontado no Capítulo anterior, o patrimônio cultural imaterial é dinâmico, pois não pode ser retirado de seu contexto social e guardado num museu: esta espécie de bem cultural só tem sentido enquanto é produzida pela comunidade a que se relaciona. Por conta desta característica, os bens imateriais guardam relações profundas com as sociedades que o produzem, dentre as quais podem figurar, inclusive, relações econômicas.

Esta característica dos bens imateriais, de possuir uma natureza econômica, foi reconhecida pela Convenção da UNESCO sobre a Proteção e Promoção da Diversidade das Expressões Culturais de 2005:

A Convenção lida com muitas formas de expressão cultural que resultam da criatividade de indivíduos, grupos e sociedades, enquanto comunicam conteúdos culturais com sentido simbólico, bem como os valores artísticos e culturais que se originam de identidades culturais ou as expressam. As expressões culturais – qualquer que seja o meio ou a tecnologia usada – são transmitidas pelas atividades, bens e serviços culturais que, conforme reconhecido pela Convenção, têm uma natureza dupla (econômica e cultural). Por esse motivo, tais bens e serviços não podem ser considerados apenas como meros objetos de negociações comerciais (UNESCO, 2007).

Em relação a isso, é importante notar que na década de 1930, quando tiveram início as políticas de preservação no Brasil, intentava-se salvaguardar reminiscências de um Brasil arcaico que pouco a pouco sucumbiam perante o processo de urbanização e industrialização e, por conta disso, o alvo das políticas foram principalmente bens materiais do passado colonial, conforme apontado no subcapítulo 2.1.

Entretanto, atualmente, com a ampliação da compreensão de patrimônio cultural, e a instituição de um instrumento jurídico para a salvaguarda do patrimônio imaterial, vem se reconhecendo cada vez mais elementos imateriais da cultura brasileira como patrimônios culturais. Sobre isso, pode-se apontar que, no interior dos livros de registro de diversos entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), é possível encontrar vários exemplos de bens culturais que se constituem em algum tipo de atividade econômica.

Este fato não é digno de qualquer perplexidade, visto que, como o patrimônio cultural se constitui em práticas e domínios da vida social com profunda relação com a cultura de uma sociedade, inevitável é que, sendo a sociedade brasileira desde meados do século XX uma sociedade industrial e de consumo, cada vez mais se tenha exemplos de elementos da cultura reconhecidos como patrimônio cultural que sejam atividades econômicas, e que, portanto, constituam-se, no todo ou em parte, em fato gerador de algum tributo.

Assim, uma vez que este trabalho não tem a pretensão de analisar com profundidade cada um dos bens culturais imateriais sujeitos à tributação no Brasil, será realizada a coleta de alguns exemplos, de forma não exaustiva, com vistas a ilustrar a hipótese a ser verificada neste trabalho, a partir do seguinte recorte: a pesquisa dos bens imateriais tributados nos livros da União, no âmbito federal, nos livros dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, no âmbito estadual, e nos livros das suas respectivas capitais, no âmbito municipal.

Assim, em nível federal, encontra-se o ofício das baianas de acarajé, Patrimônio Imaterial do Brasil inscrito no livro dos Saberes desde 2005 (BRASIL, 2023b). Esta espécie de comércio está sujeita, conforme o artigo 21 do Decreto nº 26.804 (SALVADOR, 2015) e artigo 145, §1º, inciso III da Lei nº 7.186 (SALVADOR, 2006), a pagar uma taxa de licença para exploração de atividades em logradouros públicos, um tributo municipal.

Deve-se notar, ainda, que alguns ofícios e saberes tradicionais com o título de Patrimônio Imaterial do Brasil, como, apenas citando alguns exemplos, o ofício das panelleiras de goiabeiras, o modo de fazer viola de cocho, os modos de fazer do queijo minas tradicionais e os modos de fazer cuias do baixo amazonas (BRASIL, 2023), são atividades que, dependendo de sua organização, podem ter espaços específicos para sua realização, como ateliers ou cooperativas, os quais podem estar sujeitos a pagar IPTU, ou imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), previstos, respectivamente, nos artigos 32 e 29 da Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966), mais conhecida como Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966). Neste caso, podem estar sujeitos, ainda, ao pagamento da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), previsto no artigo 149-A da CRFB (BRASIL, 1988) e taxa de coleta de resíduos sólidos (TCRS), que tem fundamento no artigo 145, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988) e artigo 77 do CTN (BRASIL, 1966), além da possibilidade de estarem sujeitos a outras taxas municipais, como no caso das baianas de acarajé.

No Estado do Rio de Janeiro, alguns exemplos de bens imateriais tributados são significativos, como a Rádio MEC, declarada patrimônio imaterial pela Lei nº 9.771 (RIO DE JANEIRO, 2022), a Rádio Nacional, assim declarada pela Lei nº 9.815 (RIO DE JANEIRO, 2022b), e a Super Rádio Tupi-RJ, pela Lei nº 8.046 (RIO DE JANEIRO, 2018). Este tipo de atividade se encontra sujeito ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre a publicidade que porventura seja veiculada na programação, conforme artigo 124 e 125 do Decreto nº 10.514 (RIO DE JANEIRO, 1991).

Outro exemplo significativo é o festival musical *Rock in Rio*, declarado patrimônio imaterial do Estado do Rio de Janeiro pela Lei nº 9.599 (RIO DE JANEIRO, 2022c). Este evento se subsume no item “12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres”

da lista anexa da Lei complementar nº 116 (BRASIL, 2003) e, portanto, está sujeito ao pagamento de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Já em relação ao Estado de São Paulo, não foi possível identificar, entre seus bens imateriais registrados (SÃO PAULO, 2018), nenhum bem que se constitua numa atividade sujeita à tributação.

Por outro lado, no âmbito municipal, dentro do recorte analisado, é frequente o caso de estabelecimentos comerciais registrados como bens culturais imateriais, como no Município do Rio de Janeiro, onde os botequins são considerados uma categoria de estabelecimento comercial que:

[...] está completamente associada à imagem da cidade do Rio de Janeiro. Esse gênero particular de casa de bebidas (SILVA, 2011), vai se moldando junto às transformações da cidade, fazendo-se presente no cenário de vida cotidiana e compondo o imaginário popular da cidade e de seus moradores. Com isso, se consolida como símbolo identitário por suas singularidades, tipologia característica e sua permanência ao longo do tempo (LAVANDOSKI; GIGLIO, 2019, p. 44).

Desta maneira, essa espécie de comércio passou a ser reconhecida como uma referência cultural importante para a sociedade carioca, pois:

Os elementos decorativos e arquitetônicos, a ancestralidade, além da ambiência desse comércio, o clima de informalidade, de descontração e de intimidade, são os atributos que garantem a essência do botequim e que lhe conferem identidade. Estes aspectos são, justamente, os que ancoram o processo de patrimonialização. Essa patrimonialização é, sobretudo, uma estratégia para manter a existência dessa tipologia e de sua atividade econômica tradicional, frente à não regularidade de sua clientela, em termos de perfil social e frequência; a crescente concorrência de estabelecimentos gastronômicos modernizados; a instabilidade econômica; e a constante especulação imobiliária. É uma forma de manter viva a “cultura do botequim”, a boemia e a sociabilidade carioca, mesmo em tempos onde se acentuam interesses pelo moderno, pelo gourmet e por novas tecnologias (LAVANDOSKI; GIGLIO, 2019, p. 44).

Em função disso, este traço da cultura da Município do Rio de Janeiro ganhou proteção através do Decreto nº 34.869 (RIO DE JANEIRO, 2011), que instituiu um cadastro de bares e botequins tradicionais, e, na mesma oportunidade, providenciou o registro de doze estabelecimentos do gênero nos Livros de Registro das Atividades e Celebrações e/ou de Registro dos Lugares do Município do Rio de Janeiro. Este decreto tem a particularidade de prever, em seu artigo 3º, o cancelamento do registro “[...] caso o bem cultural não preserve as características marcantes que o identificaram como representativo desta categoria patrimonial” (RIO DE JANEIRO, 2011).

Ainda no Município do Rio de Janeiro, uma importante inovação na preservação do patrimônio imaterial é representada pela abertura do Livro de Registro das Atividades Econômicas Tradicionais e Notáveis, através do Decreto nº 37.271 (RIO DE JANEIRO, 2013), o que demonstra, mais uma vez, a relevância que atividades econômicas têm tomado como elementos integrantes do patrimônio cultural. Neste livro foram inscritos diversos negócios tradicionais como, apenas citando alguns exemplos, a Confeitaria Colombo, a Gráfica Marly e a Charutaria Syria, todos registrados pelo Decreto nº 43.914 (RIO DE JANEIRO, 2017).

No Município de São Paulo, há um exemplo semelhante: a Casa Godinho foi registrada como patrimônio imaterial pela Resolução nº 20 do Conselho Municipal de Preservação do Patrimônio Histórico, Cultural e Ambiental da Cidade de São Paulo (SÃO PAULO, 2012). Trata-se, nos termos desta Resolução, de um negócio, cujas atividades remontam ao ano de 1888, que mantém as características da ambientação da época e do sistema de atendimento no “[...] no balcão, direto e pessoal, característico dos antigos empórios de secos e molhados”, e, por isso “[...] fez e ainda faz parte do cotidiano de compras de várias gerações de paulistanos, sendo, portanto, uma referência na memória afetiva dos moradores de São Paulo e uma notável referência espacial no centro da cidade” (SÃO PAULO, 2012). Este instrumento jurídico não prevê, como o fez o diploma carioca responsável pelo registro dos botequins, o dever de as características essenciais do bem serem preservadas, sob pena de cancelamento do registro, mas preceitua, em seu artigo 3º, o reexame do registro no prazo de dez anos (SÃO PAULO, 2012).

Pequenos estabelecimentos comerciais como estes estão sujeitos a diversos tributos, porém, pode-se apontar, exemplificativamente, como o tributo cujo fato gerador mais se relaciona a estas atividades, o ICMS, pois conforme o art. 2º, inciso I da Lei Complementar nº 87, este imposto incide sobre “[...] operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares” (BRASIL, 1996).

Diante disso, é possível perceber que existem diversos exemplos de bens imateriais sujeitos à tributação, algo que tende a se expandir com o decorrer do tempo, já que vivemos numa era de consumo, o que repercute em nossa cultura e, inevitavelmente, no nosso patrimônio cultural. Em relação a isso, é preciso ponderar que CRFB (BRASIL, 1988) estabelece o dever do Poder Público promover e proteger todas as espécies de bens integrantes do patrimônio cultural do país através de um rol exemplificativo de condutas a

serem realizadas pelo Estado, quais sejam, inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação e “outras formas de acautelamento e preservação”.

Esta última expressão confere abertura para que sejam tomadas quaisquer medidas necessárias para a preservação dos bens culturais, podendo-se aventar a possibilidade da concessão de isenções tributárias sobre as atividades reconhecidas como patrimônio cultural imaterial como uma forma de fomentar a sua perpetuação, medida cuja legitimidade e conformidade em relação ao ordenamento jurídico brasileiro se busca verificar nesta pesquisa. Assim, no Capítulo a seguir, a figura da isenção será apresentada e discutidos seus principais contornos que podem se relacionar ao tema da proteção patrimonial, a fim de responder às indagações propostas.

4 A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste Capítulo, será apresentado o instituto jurídico da isenção, os princípios que norteiam sua aplicação e alguns aspectos relacionados à possível aplicação da figura como instrumento de proteção do patrimônio cultural imaterial. Porém, antes de seguir a esta exposição, é preciso compreender alguns conceitos fundamentais.

Neste sentido, primeiramente cabe apontar que tributo, nos termos do artigo 3º do CTN, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Assim, pode-se entender tributo como uma obrigação compulsória de prestar, instituída por lei e não relacionada a sanção por atos ilícitos, que envolve um sujeito passivo, o contribuinte ou responsável tributário, e o sujeito ativo, o fisco³, e tem por conteúdo o pagamento, que pode se dar em dinheiro, cheque ou vale postal, ou ainda, em dação de bens imóveis, conforme, respectivamente, o artigo 162, inciso I e o artigo 156, inciso XI do CTN (BRASIL, 1966).

Essa obrigação surge a partir da ocorrência de um fato gerador, que é conceituado pelo artigo 114 do CTN como uma “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação tributária (BRASIL, 1966). É, portanto, qualquer “[...] circunstância da vida — representada por um fato, ato ou situação jurídica — que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária” (TORRES, 2018, p. 233). Pode-se citar como exemplos de fatos geradores: a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona urbana no caso do IPTU, nos termos do artigo 156, inciso I, da CRFB (BRASIL, 1988) e artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966), ou a morte de um indivíduo em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), conforme artigo 155, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988) e artigo 35, parágrafo único do CTN (BRASIL, 1966).

O crédito tributário passa a existir a partir da ocorrência do fato gerador, mas, apesar disso, recebe diferentes graus de concretude e transparência, à medida que avançam os procedimentos administrativos relacionados à sua formalização (TORRES, 2018, p. 265). Deste modo, depois de nascido com o fato gerador, o crédito tributário é constituído e se torna exigível com o lançamento, definido no artigo 142 do CTN (BRASIL, 1966), como:

[...] o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966).

³ Neste trabalho, entende-se “fisco” como qualquer ente da federação, seja a União, os Estado, o Distrito Federal ou os Municípios.

Assim, o lançamento pode ser visto como um procedimento caracterizado pela qualificação do fato concreto e a sua subsunção ao fato gerador em abstrato, além da liquidação do valor devido (TORRES, 2018, p. 267). A doutrina em sua maioria considera que este procedimento tem natureza declaratória da existência da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário (TORRES, 2018, p. 269), e em função disso, a partir da notificação do contribuinte acerca do lançamento, o crédito se torna exigível.

Depois da constituição do crédito, a situação mais corriqueira é, notoriamente, a sua extinção através do pagamento. Caso não ocorra, o contribuinte se encontrará em mora, e o crédito será inscrito no livro de dívida ativa, podendo a partir disso, ser executado judicialmente, conforme preceituam os artigos 201 a 204 do CTN (BRASIL, 1966).

Existem, todavia, outros caminhos além dos descritos acima: o crédito pode, de diversas formas que não são oportunas detalhar neste trabalho, sofrer a extinção ou a suspensão de sua exigibilidade, previstas, respectivamente, nos artigos 156 e 151 do CTN (BRASIL, 1966). O crédito pode, ainda, sofrer a exclusão, modalidade na qual se inclui a isenção, objeto do subcapítulo a seguir.

4.1 Isenção: conceito e classificação

A isenção tributária tem fundamento no artigo 175 do CTN (BRASIL, 1966), dispositivo no qual é definida, juntamente com a anistia, como uma hipótese de exclusão do crédito tributário. A exclusão tem por efeito dispensar o contribuinte de apurar e cumprir a obrigação tributária principal e impedir o fisco de constituir o crédito através do lançamento e de exigi-lo administrativa ou judicialmente (PAULSEN, 2023, p. 139). Em relação à isenção, a sua identificação como espécie de exclusão é ambígua, de maneira que pode significar tanto que o crédito se constituiu com o fato gerador e teve sua cobrança excluída, quanto que o próprio nascimento do crédito foi excluído (TORRES, 2018, p. 295).

A isenção é uma figura bastante controvertida, cabendo apontar que a doutrina tradicional, contemporânea à edição do CTN, considera a isenção como a dispensa do pagamento do tributo devido, de forma que “[...] existe a obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador (incidência da norma jurídica de tributação), mas que não chega a ser formalizada pelo lançamento tributário” (HARADA, 2020, p. 82). Assim, entendia-se que o fato gerador ocorria, nascia a obrigação tributária, e havia a dispensa, por força da isenção, do seu pagamento, posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) até a atualidade. Já a doutrina moderna prefere considerar a isenção como uma “derrogação da lei de incidência

fiscal”, ou seja, um mecanismo, pelo qual o legislador afasta a norma geral de tributação, cujo efeito é fazer o fato gerador definido pela lei em abstrato deixar de existir, de maneira que a obrigação tributária também deixa de surgir (TORRES, 2018, p. 298). Em relação a isso, pode-se dizer que a isenção é um privilégio, posto que trata-se de uma concessão dada pela lei que estabelece uma exceção à regra geral de tributação, permitindo, assim, que determinado sujeito não precise pagar um tributo (TORRES, 2018, p. 295).

Neste sentido, cabe apontar que a isenção, assim como a imunidade, tem origem nos antigos privilégios tributários, que no antigo regime representavam apenas um entre vários privilégios desfrutados pela nobreza e pelo clero (CORREA, 1963, p. 436). Entretanto, com a abolição da sociedade estamental pelas revoluções burguesas do fim do século XVIII, mudou-se radicalmente a compreensão a respeito destes benefícios (TORRES, 2018, p. 296), de maneira que:

As imunidades e isenções tributárias, hoje em dia, já não mais podem infringir o princípio de igualdade de todos perante a lei, sendo só admitidas quando circunstâncias particulares do beneficiado o diferenciam dos demais cidadãos ou quando a coisa objeto da incidência, justifique aquela distinção (CORREA, 1963, p. 437).

Em função disso, qualquer tratamento tributário diferenciado não devidamente justificado passa a ser considerado incompatível com o princípio da igualdade, sendo chamado, por isso, de um privilégio odioso. Neste sentido:

Com o advento do Estado Fiscal, odioso passou a ser o privilégio consistente em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes ou não pagá-lo (isenção), tudo em virtude de considerações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero, da nobreza ou de outros estamentos (TORRES, 2018, p. 75).

No entanto, “[...] os privilégios não-odiosos, justificados por considerações de justiça, tornam-se legítimos no nosso sistema jurídico” (TORRES, 2018, p. 295). Desta maneira, como se verá adiante, o tratamento diferenciado pode ser justificado quando tiver por finalidade realizar um valor constitucionalmente relevante, como o desenvolvimento econômico ou a observância da capacidade contributiva (TORRES, 2018, p. 297).

A isenção guarda alguma semelhança com os institutos da imunidade e da não incidência, três casos em que inexistente a obrigação de pagar tributo, e em função disso, cabe aqui diferenciá-los para dissipar qualquer dúvida acerca da figura estudada. Assim, cabe apontar que a não incidência ocorre quando o legislador, na definição do fato gerador, intencionalmente ou não, elenca várias situações de forma taxativa, deixando de especificar outras sobre as quais poderia incidir o tributo. É, portanto, a inexistência de norma jurídica

prevendo como fato gerador determinada situação (CORRÊA, 1963, p. 434). A não incidência pode também ser expressa, quando o legislador, de forma explícita, relaciona situações que não devem ser compreendidas como fato gerador, situação na qual é chamada não incidência didática ou qualificada (TORRES, 2018, p. 80).

Já a imunidade é uma figura que se realiza através de normas constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, objetos ou situações demonstrativas de capacidade econômica, retirando a obrigação tributária relativa aos tributos especificados pela própria norma constitucional. Por seu caráter constitucional, a imunidade é uma negativa de competência tributária, ou seja, veda o poder de os entes da federação instituírem tributos sobre as pessoas, objetos ou situações imunes (PAULSEN, 2023, p. 49).

Por fim, a isenção “[...] pressupõe a existência da competência tributária e seu exercício. Tendo sido instituído determinado tributo, surge a isenção como um modo de desonerar determinado contribuinte ou operação. A isenção tem como fonte a lei, tal qual a norma instituidora do tributo” (PAULSEN, 2023, p. 49). Desta maneira, cabe frisar que a isenção, diferentemente da imunidade, depende de uma lei específica que defina seus requisitos, suas condições e sua abrangência, conforme preceituam o artigo 150, §6º, da CRFB (BRASIL, 1988) e o artigo 176 do CTN (BRASIL, 1966). Deve-se apontar, ainda, que esta figura, cujo objetivo é afastar a carga tributária, surge por razões extraordinárias à estrutura de funcionamento normal do tributo, como uma atenção à capacidade contributiva ou razões de caráter extrafiscal⁴ (PAULSEN, 2023, p. 139).

Para entender melhor a isenção, é preciso classificá-la, sendo quatro as categorias principais: gratuita, onerosa, subjetiva ou objetiva. As isenções gratuitas são aquelas concedidas em caráter geral e sem a exigência de nenhuma contraprestação por parte do contribuinte, enquanto as onerosas são concedidas por prazo determinado, sob a condição de o contribuinte adotar certa conduta ou realizar algum investimento. Já as isenções subjetivas são aquelas concedidas a determinados contribuintes especificados pela lei, e se referem a

⁴ Os tributos possuem, em geral, caráter fiscal, ou seja, visam a obtenção de receita para o Estado. Entretanto, sempre acabam por influenciar as escolhas dos contribuintes, aspecto no qual se enxerga o seu caráter extrafiscal. Os tributos podem ser instituídos ou dimensionados especialmente com o objetivo de direcionar as condutas dos cidadãos, situação na qual assumem caráter predominantemente extrafiscal (PAULSEN, 2023, p. 14).

impostos pessoais⁵ e diretos⁶, ao passo que as isenções objetivas são concedidas a coisas ou mercadorias, sendo aplicadas principalmente em casos de impostos reais⁷ ou indiretos⁸ (TORRES, 2018, p. 299).

Em relação a isso, cabe refletir que, caso a isenção seja empregada como instrumento de proteção do patrimônio cultural imaterial, provavelmente possuirá caráter objetivo, já que será isenta de tributos a atividade considerada um bem cultural intangível. Seria o caso, por exemplo, de isenção de ICMS sobre estabelecimentos tradicionais de comércio declarados bens integrantes do patrimônio imaterial como os apresentados no Capítulo 3.

Já a discussão acerca do caráter gratuito ou oneroso da isenção aplicada à salvaguarda do patrimônio cultural imaterial será tratada no subcapítulo 4.3, juntamente com o debate acerca de seu caráter de incentivo ou benefício tributário.

4.2 Princípios jurídicos que orientam a aplicação da isenção

Em virtude do marco teórico pós-positivista adotado neste trabalho, os princípios assumem especial relevância ao orientar a aplicação das normas jurídicas para a efetivação dos direitos fundamentais e, em função disso, cabe, neste subcapítulo, trazer à discussão todos os princípios jurídicos relacionados ao tema deste trabalho, a fim de se obter as respostas às perguntas propostas.

Para Ricardo Lobo Torres, os princípios que orientam a aplicação das isenções podem ser divididos em duas categorias: aqueles relacionados à ideia de justiça, dentre os quais figuram os princípios da capacidade contributiva, economicidade e desenvolvimento econômico, e aqueles relacionados à segurança jurídica, dentre os quais estão os princípios da legalidade, anterioridade e transparência orçamentária (TORRES, 2018, p. 311). A seguir,

⁵ Impostos pessoais são aqueles dimensionados em função da capacidade contributiva da pessoa obrigada a pagar o tributo, como o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), graduado por faixas de renda e permitindo deduções, que atuam no sentido de adequar o tributo à capacidade contributiva do cidadão (PAULSEN, 2023, p. 85).

⁶ Impostos diretos são aqueles suportados pelo contribuinte de direito, ou seja, pela pessoa colocada pela lei como sujeito passivo da relação tributária, que por isso fica como obrigada a, em nome próprio, pagar o tributo (PAULSEN, 2023, p. 85).

⁷ Impostos reais são aqueles dimensionados a partir de uma situação que revela capacidade contributiva, sem considerar circunstâncias particulares do contribuinte, como o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) (PAULSEN, 2023, p. 85).

⁸ Os impostos indiretos são aqueles que repercutem sobre uma terceira pessoa, o contribuinte de fato, devendo o contribuinte de direito adiantar o pagamento do tributo (TORRES, 2018, p. 365). Normalmente, são impostos que recaem sobre negócios de compra e venda de serviços ou mercadorias, sendo sua carga repassada para o consumidor (PAULSEN, 2023, p. 85).

aproveitando esta categorização, apresentaremos estes princípios, além de outros que foram considerados relevantes para a elucidação das questões veiculadas neste trabalho.

4.2.1 Princípios relacionados ao ideal de justiça

O princípio da capacidade contributiva é uma norma que orienta a atividade de tributação exigindo a sua graduação conforme as possibilidades financeiras do contribuinte, ou seja, enuncia “[...] que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em relação aos menos providos de riqueza” (PAULSEN, 2023, p. 32). Este princípio é um dos mais importantes em relação às isenções, pois o benefício deve ser concedido a quem não é capaz de suportar os ônus do tributo, já que, caso o contribuinte possua capacidade contributiva em padrões normais, a isenção perde a razão de ser, a menos que se justifique por outro princípio ou valor constitucional, como o do desenvolvimento econômico (TORRES, 2018, P. 311).

O princípio do desenvolvimento econômico, por sua vez, fundamenta a concessão de isenções com justificativa na necessidade de crescimento econômico, seja nacional ou regional. A isenção concedida a este título precisa ser cuidadosamente medida para trazer efetivo retorno não apenas econômico, mas também de geração de empregos, distribuição de renda e desenvolvimento igualitário das regiões do país (TORRES, 2018, p. 301). É o caso, por exemplo, da isenção concedida a determinada indústria para se instalar em região menos desenvolvida do país, gerando emprego e renda para a população local. Este princípio não serviria para fundamentar a isenção para a proteção de bens culturais imateriais: em seu lugar, deve ser considerada a proteção do patrimônio cultural, um direito fundamental com caráter de princípio, que será detalhado adiante.

Já o princípio da economicidade enuncia que o Estado deve, em suas finanças, obter o melhor desempenho possível com o menor gasto. Dessa maneira, este princípio exige que as isenções sejam produtivas, especialmente quando justificadas na necessidade de desenvolvimento econômico, trazendo, assim, o maior retorno socioeconômico possível com a menor renúncia possível de receitas públicas (TORRES, 2018, P. 312). Em relação a isso, conforme se verá no Capítulo 5, defende-se neste trabalho que, para a utilização da isenção como meio de proteção do patrimônio imaterial, deve-se antes realizar o exame da necessidade, verificando-se se existem outros meios menos onerosos para a Administração Pública e que afetem menos princípios jurídicos. Desta maneira, juntamente com o

estabelecimento de exigências concernentes à salvaguarda do bem, conforme se verá no subcapítulo 4.3, o princípio da economicidade estará realizado, posto que a isenção terá sido verificada como o meio mais eficiente para proteger a continuidade dos bens imateriais.

Além destes princípios elencados por Ricardo Lobo Torres, é relevante para esta pesquisa trazer, junto àqueles que orientam a isenção com o ideal de justiça, o princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988). Neste sentido, deve-se apontar que a igualdade é um dos valores fundamentais da República, e não precisa ser justificada: é o tratamento desigual, se existir, que carece de justificação. A ideia de justiça material, entretanto, exige tratamento diferenciado para determinadas situações, fundamentando intervenções desiguais com vistas a realizar a igualdade não sob uma perspectiva meramente formal, mas sim material (PAULSEN, 2023, p. 36).

Em relação a isso, pode-se dizer que a isenção deve ser sempre um privilégio não odioso e, neste sentido, que o dispositivo constitucional citado acima proíbe os privilégios odiosos, que são aqueles desprovidos de razoabilidade e sem apoio na capacidade contributiva ou no desenvolvimento econômico (TORRES, 2018, p. 297), ou outro valor constitucionalmente relevante. Portanto, pode-se concluir que o princípio impõe não apenas uma vedação às diferenciações arbitrárias, mas também as desprovidas de razoabilidade e proporcionalidade. Deste modo, para o tratamento desigual ser legítimo, deve ter sua existência e sua medida justificadas e fundamentadas em valores constitucionais, como o desenvolvimento econômico, a capacidade contributiva e a função social da propriedade (PAULSEN, 2023, p. 37), ou, ainda, a proteção do patrimônio cultural.

Estreitamente relacionado ao princípio da isonomia, está o princípio da generalidade, “[...] pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrificio econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica” (CARRAZZA, 2013, p. 87). Esta norma enuncia que o Estado deve exigir os tributos de todos, sem distinções e, por isso, é um princípio que precisa ser relativizado, de maneira adequadamente fundamentada, na concessão de uma isenção.

Outro princípio que deve ser relacionado à justiça da tributação é o princípio da neutralidade, cujo conteúdo representa a vedação da interferência do Estado no mercado, o que realiza, no aspecto tributário, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, positivados, respectivamente, nos artigos 5º, inciso XIII e 170, *caput* e inciso IV da CRFB (BRASIL, 1988). É uma norma que tem por objetivo impedir que os tributos orientem a conduta dos contribuintes a uma determinada direção, desde as escolhas dos empresários

relacionadas aos processos produtivos até as preferências dos consumidores (PAULSEN, 2023, p. 40). Em relação a isso, é possível verificar que a isenção, se for utilizada com o fim de proteção de bens imateriais, conforme se detalhará no Capítulo 5, terá o efeito de dirigir as escolhas dos agentes que exercem as atividades para a conservação destas e de suas características singulares, bem como influenciar as escolhas dos consumidores, incentivando-os a preferir os bens culturais imateriais. Com isso, relativiza-se a neutralidade da tributação, podendo-se verificar a existência de extrafiscalidade na medida, e neste sentido:

Neutralidade e extrafiscalidade, portanto, são opostos. A neutralidade é um valor da tributação; a extrafiscalidade é o comprometimento da qualidade da tributação em prol de outros valores, devendo pautar-se por um criterioso juízo de proporcionalidade. (PAULSEN, 2023, p. 40)

Por fim, é preciso destacar neste subcapítulo o direito à proteção do patrimônio cultural, o qual, positivado no artigo 216 da CRFB (BRASIL, 1988), foi alçado a direito fundamental (MATOS, 2020, p. 13) e possui caráter de direito difuso⁹ (FRASÃO, REZENDE, 2017, p. 200), e portanto, natureza normativa de princípio. Este direito foi tratado de maneira muito ampla na carta constitucional e, em virtude da acepção abrangente de “cultura” adotada no texto, há quem prefira falar não em um único direito à cultura, mas em direitos culturais, e neste sentido: “O objetivo desse conjunto específico de direitos é a busca, dentre outros pontos marginais, da própria identidade pessoal e coletiva que situe a pessoa em seu meio simbólico e existencial” (OLIVEIRA, 2016, p. 8). É um direito, portanto, que visa concretizar o senso de pertencimento e de identidade nas dimensões individual e coletiva, e se realiza através do acesso à cultura e da a proteção, pelo Estado e a sociedade, dos bens culturais, sejam eles materiais ou imateriais.

4.2.2 Princípios relacionados ao ideal de segurança jurídica

A segurança jurídica é um dos valores mais caros ao Estado de Direito, e representa a certeza em relação aos atos estatais e a garantia dos cidadãos contra arbitrariedades (PAULSEN, 2023, p. 37). Neste sentido, quando se fala em segurança jurídica tributária, o princípio da legalidade se mostra como um dos mais relevantes e, em relação à isenção, esta norma informa que apenas através de lei, em sentido estrito, o benefício pode ser concedido, o que é anunciado pelo artigo 150, inciso I e § 6º, da CRFB (BRASIL, 1988) e artigo 97, inciso

⁹ Direitos difusos são caracterizados pela indivisibilidade do objeto, a indeterminabilidade de titulares e a ligação entre os titulares por uma circunstância fática. São exemplos de direitos difusos o direito ao meio ambiente equilibrado e o direito à proteção contra propaganda enganosa (GONÇALVES, p. 16).

VI do CTN (BRASIL, 1966) (TORRES, 2018, p. 312), cabendo citar, ainda, o artigo 176 do CTN (BRASIL, 1966). Através da exigência do processo legislativo devido para a instituição de lei *stricto sensu*, surge a confiança na estabilidade da medida e, além disso, há a esperança de que, com a discussão política, os critérios relacionados à justiça, que autorizam a concessão da medida, sejam respeitados. Desta maneira, a isenção visando a proteção de bens imateriais só poderá ser instituída por lei em sentido estrito.

Já o princípio da anterioridade, também mencionado por Ricardo Lobo Torres como integrante do rol dos princípios que informam a isenção com o ideal de segurança, não tem importância para a concessão das isenções, apenas para sua revogação (TORRES, 2018, p. 313), momento em que atua como uma “garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa” (PAULSEN, 2023, p. 64). Desta maneira, no caso de já existir uma isenção para determinado bem imaterial, se esta for revogada, deverá, observadas as exceções do §1º do art. 150 da CRFB (BRASIL, 1988), respeitar a anterioridade de exercício, preceituada pelo artigo 150, III, alínea *b* da CRFB (BRASIL, 1988), a qual exige que a lei que revogar o benefício só entre em vigor no primeiro dia do ano fiscal seguinte, e a anterioridade nonagesimal, positivada no artigo 150, III, alínea *c* da CRFB (BRASIL, 1988), a qual impõe que, somente após o transcurso do prazo de noventa dias o tributo, do qual outrora o contribuinte era isento, voltará a ser devido.

Por último, o princípio da transparência orçamentária anuncia o dever de o Estado não ser obscuro na concessão das isenções, o que se realiza através de regra contida no artigo 165, § 6º, da CRFB (BRASIL, 1988), pela qual os projetos de lei orçamentária anual devem conter “[...] demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções [...]” (BRASIL, 1988), de maneira que não podem existir isenções ocultas, sem que haja a mensuração de seu impacto sobre o Tesouro (TORRES, 2018, p. 313), o que permite o devido controle sobre a concessão destes benefícios. É uma norma relativa ao processo legislativo para a criação de uma isenção que, no caso da utilização da medida para a salvaguarda de bens imateriais, também deverá ser respeitada.

Além destes princípios arrolados pelo autor supracitado, é relevante para esta pesquisa trazer, como norma indispensável à segurança jurídica, o princípio da vedação das isenções heterônomas, previsto no artigo 151, inciso III da CRFB (BRASIL, 1988). Esta norma proíbe que a União institua isenções sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal ou Municípios. Trata-se de um fortalecimento do federalismo trazido pela Constituição de 1988 (BALEEIRO, 2018, p. 1367) que tem especial relevância para este trabalho, juntamente com a questão da competência tributária, a qual se revela, basicamente,

na prerrogativa legislativa dada pela Constituição para cada ente legislar sobre seus tributos, de maneira que um não pode legislar avançando sobre a competência de outro, sob pena de inconstitucionalidade.

Em relação a isto, deve-se ponderar que a declaração de algo como patrimônio cultural imaterial é realizada por um ou mais entes da federação (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios), já que a declaração de dois entes pode recair sobre um mesmo bem. Por outro lado, os diferentes tributos também são instituídos por entes da federação diversos, de sorte que pode existir um patrimônio cultural imaterial declarado como tal por um ente, e que está sujeito à tributação por outro ente. Para esclarecer a ideia, imagine-se a situação de um bem imaterial registrado por um Município, sendo que os tributos que recaem sobre a atividade são de competência estadual. Desta maneira, a concessão de uma isenção para este bem exigiria a mobilização de outra esfera federativa. Este é um ponto que merece especial atenção, mas não se deve considerar que a instituição de uma isenção, neste caso, seja impossível, visto que o artigo 216 da CRFB (BRASIL, 1988) estabeleceu o dever concorrente de todas as entidades federativas de proteção do patrimônio cultural, o que impõe a cooperação dos entes para a realização deste fim.

4.3 Isenção: benefício ou incentivo tributário

Questão importante consiste em determinar se as isenções aplicadas a bens culturais imateriais possuiriam natureza de incentivo ou de benefício tributário. Neste sentido, embora existam vozes que defendem a sinonímia dos termos (MACHADO, 2015, p. 508), “Pode-se argumentar que ‘benefício fiscal’ constitui um tratamento favorecido pura e simplesmente, enquanto ‘incentivo fiscal’ pressupõe a ideia de indução do comportamento do contribuinte” (PAULSEN, 2023, p. 71). Desta maneira, entende-se que os incentivos tributários são instrumentos utilizados pelos entes da federação para, através do alívio da tributação, estimular os contribuintes a adotar determinada conduta, enquanto os benefícios tributários são reduções da carga tributária que não pretendem obter nenhuma ação da parte do contribuinte.

É preciso considerar, ainda, opinião no sentido de que isenções baseadas na ausência de capacidade contributiva não poderiam ser nem incentivos nem benefícios tributários, mas, antes, seriam limites para a instituição de tributos (MACHADO, 2015, p. 513), que não podem ter efeito confiscatório (MACHADO, 2015, p. 526). Neste sentido, pode-se considerar que a isenção como instrumento de proteção de bens imateriais possui amparo na capacidade

contributiva reduzida de atividades que, muitas das vezes, justamente por advirem de um passado distante e terem atravessado décadas de continuidade, se tornaram patrimônio imaterial, e em virtude disso, tem poucas possibilidades de se reinventarem para resistir às vicissitudes do mercado. Porém, não é apenas na capacidade contributiva que a isenção a bens imateriais tem fundamento, e sim, também, na realização do direito fundamental ao patrimônio cultural, razão pela qual, para este trabalho, é mais coerente considerar que possuiria natureza de incentivo tributário.

Neste sentido, cabe refletir que, para que a isenção seja efetivo instrumento de proteção do patrimônio, deverá exigir do contribuinte a quem for concedida obrigações de fazer ou não fazer relacionadas à proteção do bem, constituindo-se, assim, em um incentivo tributário, e não em benefício, o qual não exigiria do beneficiado nenhuma contraprestação.

Por esta razão, defende-se, também, que a isenção neste caso deverá possuir caráter oneroso, ou seja, que a lei que conceder o incentivo estipule condições, a serem cumpridas pelo contribuinte, relacionadas à preservação da continuidade e das características singulares do bem imaterial, o que evitará o recebimento indevido da isenção por quem não preserva o bem intangível sob seu poder, situação na qual, além de não atingir o fim almejado de proteção do patrimônio, faria a isenção se converter num privilégio sem fundamento, e portanto, odioso.

Em relação a isso, como se verá no Capítulo a seguir, este trabalho adota a perspectiva de que a isenção para bens imateriais, como qualquer privilégio tributário, excetua os princípios da isonomia tributária, da generalidade da tributação e da neutralidade tributária, um afastamento que só pode se justificar por outros valores constitucionalmente relevantes, no caso, a proteção do patrimônio cultural. Desta maneira, a isenção neste caso apenas será justificável na medida em que exigir do contribuinte contraprestação consistente na devida preservação do bem imaterial.

Isso exige, portanto, que a lei que eventualmente conceder a isenção especifique, de maneira clara, quais os elementos do bem intangível não podem ser modificados, como, por exemplo, a estrutura de funcionamento e atendimento, o uso de um logotipo, a manutenção da disponibilidade ao público de um produto ou serviço ligado a um saber-fazer tradicional, ou outras condutas a serem realizadas pelos destinatários do incentivo relacionadas à preservação e continuidade do bem. O estabelecimento destas condições, porém, deve ser arquitetado com grande cautela, tendo em vista que, conforme tratado no subcapítulo 2.2, o patrimônio cultural imaterial tem uma natureza dinâmica e seus significados se modificam conforme a evolução da sociedade, de maneira que não é possível impedir que sofra certas transformações com o

passar dos anos. Por isso, as condições para a isenção deverão cuidar das características mais essenciais do bem, tendo em vista que o bem imaterial e seus significados inevitavelmente se transformam com o correr do tempo.

Diante disso, constata-se que, para que a isenção de bens culturais imateriais tenha caráter de incentivo à sua proteção, deverá ser da espécie onerosa, estabelecendo prazo e condições para a sua concessão. Em relação às condições, valem os comentários tecidos no parágrafo anterior. Já em relação ao prazo, embora seja algo a critério do legislador que eventualmente implementar a medida, acredita-se que um bom ponto de partida seria o intervalo de dez anos estabelecido no artigo 7º do Decreto nº 3.551 (BRASIL, 2000) para reavaliação e revalidação do título de patrimônio imaterial, conforme abordado no subcapítulo 2.3.

5 A ISENÇÃO NA SALVAGUARDA DO PATRIMÔNIO IMATERIAL

Neste Capítulo serão respondidas as questões centrais deste trabalho, quais sejam, a existência ou não de respaldo jurídico para a utilização de isenções com o intuito de proteger bens culturais imateriais e, caso positiva a resposta, sob quais condições ou em quais situações a medida estaria legitimada pelo ordenamento jurídico brasileiro. Para encontrar a solução para estas indagações, será utilizada a máxima da proporcionalidade, desenvolvida por Robert Alexy, através da qual será analisada a relação entre os princípios jurídicos envolvidos, fornecendo as respostas almejadas.

Em relação a isso, deve-se destacar que, conforme abordado nos subitens 4.1 e 4.2.2, a concessão de uma isenção depende apenas de uma lei que a determine. Porém, a lei que porventura instituir a medida com o objetivo de proteger um bem imaterial precisará observar os diversos princípios jurídicos que foram elencados no subcapítulo 4.2, a fim de preservar os valores da segurança jurídica e da justiça na tributação e não se converter num privilégio odioso.

Neste sentido, considera-se que os princípios relacionados à segurança jurídica, que foram apresentados no subcapítulo 4.2.2, não necessitariam ser relativizados com a eventual concessão de isenção para um bem cultural imaterial, uma vez que a observância dos princípios da legalidade, anterioridade, transparência e vedação das isenções heterônomas não é um obstáculo para a utilização da medida.

Já entre os princípios relacionados à justiça, verifica-se que apresentam-se conflitantes entre si: no contexto da medida aventada, os princípios da isonomia, da generalidade e da neutralidade da tributação militam contra os princípios da capacidade contributiva e o direito fundamental ao patrimônio cultural.

Em relação a isto, conforme abordado no subcapítulo 4.2.1, os princípios do desenvolvimento econômico e da capacidade contributiva são, normalmente, os fundamentos jurídicos que justificam o tratamento tributário diferenciado proporcionado pelas isenções, que se configura num privilégio. Sobre isso, é preciso considerar que os privilégios vão na direção oposta dos princípios da neutralidade, da generalidade e da isonomia tributária, os quais, conforme detalhado no subcapítulo 4.2.2, preconizam, em suas essências, a ideia de igualdade, de maneira a impedir que o Estado realize a tributação favorecendo uns em detrimentos de outros.

Apesar disso, as isenções com fulcro na capacidade contributiva e, especialmente as que se justificam na necessidade de desenvolvimento econômico, são medidas bastante

utilizadas, e que contam com o amparo da doutrina, com a ressalva mencionada no subcapítulo 4.2.2, de que a isenção com a justificativa no desenvolvimento econômico deve proporcionar equilíbrio no desenvolvimento das regiões do país, distribuição de renda e geração de empregos, sob pena de, não o realizando, converter-se num privilégio odioso.

A situação é diferente em relação à questão investigada neste trabalho, pois não existe notícia de sua utilização, de maneira que é preciso verificar se o tratamento tributário diferenciado neste caso seria ou não um privilégio odioso, ou seja, é preciso verificar se o afastamento da isonomia, da generalidade e da neutralidade tributária são legítimos perante o ordenamento neste tipo de situação. Para a realização desta investigação, se utilizará a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, cabendo, de início, apontar que, para este autor:

[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes (ALEXY, Robert, 2015, p. 90).

Assim, em função do fato de que os princípios possuem esta natureza de mandamentos de otimização e, por isso, devem sempre ser realizados da forma mais ampla possível, a colisão entre os princípios, situação na qual um deles deverá ceder em face do outro, é uma questão importante. O fato de um princípio ceder espaço ao outro não quer dizer que o cedente será inválido, mas sim que será excetuado naquele caso concreto. Neste sentido, “[...] o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições” (ALEXY, 2015, p. 93). Por esta razão, fala-se em uma precedência condicionada, uma vez que:

A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária (ALEXY, 2015, p. 96).

Em relação a isso, na hipótese que ora se investiga, verifica-se a existência de uma colisão entre princípios jurídicos que veiculam direitos fundamentais: de um lado, a neutralidade, a generalidade e a isonomia tributárias atuam proibindo o tratamento diferenciado, e de outro, a proteção do patrimônio cultural e a capacidade contributiva atuam legitimando a utilização da medida. Estes princípios, se fossem tomados isoladamente,

levariam a juízos contraditórios entre si, uma vez que os dois primeiros vedariam a isenção para os bens imateriais, enquanto os dois últimos autorizariam-na. Desta maneira, é preciso investigar quais princípios devem prevalecer no caso, o que demonstrará se a isenção de tributos para bens culturais imateriais é ou não legítima perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, a máxima da proporcionalidade é a forma de se determinar qual princípio tem precedência sobre os demais num determinado caso concreto (ALEXY, 2015, p. 117). Esta máxima, por sua vez, se subdivide em três máximas parciais: máxima da adequação, máxima da necessidade e máxima da proporcionalidade em sentido estrito, que serão examinadas a seguir.

Primeiramente, a máxima da adequação tem por objetivo verificar se os meios são adequados para alcançar o fim proposto. Nesse sentido, “Essa máxima tem, na verdade, a natureza de um critério negativo. Ela elimina meios não adequados” (ALEXY, 2015, p. 590).

Em relação a isso, cumpre ponderar que a isenção do IPTU para os imóveis tombados, que é, na atualidade brasileira, a política patrimonial mais parecida com a medida pesquisada neste trabalho, baseia-se numa utilização extrafiscal do tributo com o objetivo de estimular a preservação dos bens culturais. Esta medida propicia aos proprietários dos imóveis tombados, através da dispensa do pagamento do tributo, maiores possibilidades financeiras de investir na manutenção dos bens, tendo em vista a impossibilidade de a Administração Pública cuidar da conservação de cada um dos bens tombados (CARVALHO; SOUZA, 2020, p. 80). Essa é a maneira como a isenção (meio) contribui para a proteção dos bens materiais imóveis (fim).

Já em relação aos bens culturais imateriais, é imprescindível investigar como a isenção poderia contribuir para a sua proteção, para, assim, verificar a adequação do meio ao fim. Neste sentido, conforme foi possível perceber no Capítulo 3, os bens imateriais tributados são, na maioria das vezes, atividades econômicas que se perpetuaram através do tempo. São negócios que atravessaram décadas em funcionamento, marcando a memória e o senso de identidade e pertencimento de diversas gerações das comunidades nas quais se inserem.

Por esta razão, são atividades que possuem uma menor possibilidade de renovação, devendo-se considerar que, quase sempre, é o apego ao passado que as tornou reconhecidas como bens culturais imateriais, pois, ao conservarem seus traços essenciais no decorrer do tempo, transformaram-se em símbolos da identidade da sociedade que pertencem. Por esta razão, estas atividades possuem uma capacidade reduzida de enfrentar a concorrência do

mercado, pois não podem se reinventar, recriar sua forma de funcionamento, já que uma grande modificação nos elementos da atividade, com elevado grau de certeza, fariam-nas perder o caráter de referência cultural da comunidade.

Em função disso, a desoneração da atividade reconhecida como bem cultural imaterial através da isenção pode contribuir para a sua perpetuação em direção ao futuro, uma vez que, com a retirada dos tributos, estará favorecida concorrencialmente, podendo atingir o consumidor de forma mais atrativa que outras semelhantes. Com a desoneração, também pode-se supor que sobrarão, para quem exerce, mais recursos para aplicação na própria atividade.

Em relação a isso, é interessante lembrar que, conforme abordado no subcapítulo 2.2, o patrimônio imaterial não existe sem um suporte material, que é sempre estreitamente relacionado com o bem imaterial e, por isso, repleto de significados e valores para os indivíduos relacionados com a prática imaterial. Neste sentido, a desoneração pode fazer com que aqueles que exercem a atividade possuam maiores possibilidades de investir na conservação do suporte material utilizado, que muitas vezes possui estreita relação com o bem imaterial, como, por exemplo, os bens móveis antigos que guarnecem certos estabelecimentos comerciais reconhecidos como bens imateriais, os quais nitidamente fazem parte da vivência da comunidade que deles faz uso e são elementos importantes para o reconhecimento daquele local e atividade como um bem cultural.

A isenção para bens culturais imateriais tributados também pode atuar na proteção aumentando o acesso ao patrimônio cultural. Sobre isso, é preciso considerar que o patrimônio cultural é um direito fundamental e, conforme o artigo 215 da CRFB (BRASIL, 1988), deve ser acessível a todos os cidadãos. Desta maneira, principalmente no caso de incidir sobre a atividade tributos indiretos, como, por exemplo, em se tratando de uma atividade comercial, como a dos bares e botequins tradicionais no Rio de Janeiro, ao se retirar a carga tributária, tem-se o efeito de que o produto ou serviço chegará ao consumidor por um preço mais baixo e, portanto, mais acessível, de sorte que poderá ser fruído por uma parcela maior da população, incluindo segmentos de menor renda.

É imprescindível, entretanto, nesta análise da adequação do meio ao fim, mirar atentamente para o fim almejado: pretende-se que a isenção seja instrumento de proteção. Mas uma proteção contra o quê? Neste sentido, é possível considerar que a isenção pode ajudar a proteger, através da desoneração, as atividades tidas como bens imateriais do desaparecimento que pode ser provocado pela concorrência do mercado, por crises econômicas, por variações no fluxo de clientes em função de mudanças na cultura de

consumo, pela especulação imobiliária, enfim, diversas situações inerentes à modernidade que podem colocar em risco a continuidade dos negócios.

Desta maneira, a busca do fim (a proteção) através do meio (a isenção), pressupõe que o bem imaterial se encontre em uma situação de alguma vulnerabilidade, de hipossuficiência econômica diante da realidade atual. Isto exige que o princípio da capacidade contributiva seja sempre observado caso se pretenda implementar a medida, pois caso o bem imaterial não se encontre numa situação de alguma vulnerabilidade, não existirá, logicamente, a necessidade de proteger aquilo que não se encontra em risco. Neste caso, a medida seria redundante e inútil, e poderia ser vista até mesmo como um privilégio odioso.

Desta maneira, não seria justificável, por exemplo, conceder isenção ao festival *Rock in Rio*, patrimônio imaterial do Estado do Rio de Janeiro, um evento que conta com grande adesão da sociedade e com a presença de milhares de pessoas em todas as suas edições, pois, diante deste fato, é fácil constatar que o bem imaterial não possui, na atualidade, dificuldades de se manter em funcionamento. Seria justificável, por exemplo, a concessão de isenção para a Casa Godinho, patrimônio imaterial do Município de São Paulo, uma mercearia de atividade centenária que manteve seu sistema tradicional de atendimento no balcão, mesmo diante da modernização do consumo com o surgimento dos supermercados e até mesmo do comércio eletrônico. Pode-se presumir, ainda, que os saberes tradicionais, exercidos por artesãos ou mestres detentores de ofícios, como no caso das baianas de acarajé, podem sempre ser considerados vulneráveis, em função da escala reduzida destas atividades e da dificuldade que possuem, na maioria das vezes, de se impor frente às transformações trazidas pela modernidade.

A segunda máxima, por sua vez, chamada da necessidade, “[...] exige que, dentre dois meios aproximadamente adequados, seja escolhido aquele que intervenha de modo menos intenso” (ALEXY, 2015, p. 590) nos demais princípios envolvidos, de maneira a evitar sacrifícios desnecessários a direitos fundamentais (ALEXY, 2015, p. 591). Nesta etapa, deve-se verificar se o meio que ora se investiga, dentre todos os meios capazes de atingir o fim almejado, é o menos invasivo, ou seja, aquele que menos interfere na abrangência dos outros princípios envolvidos.

Este ponto merece grande prudência, afinal, o próprio registro tem o condão de valorizar a atividade e fazê-la conhecida, o que pode contribuir para a proteção do bem imaterial proporcionando-lhe uma espécie de *marketing*. Essa visibilidade, a depender do caso concreto, já pode ser vista como um meio capaz de proteger os bens imateriais tributados das inconstâncias do mercado, ao atrair-lhes maior número de fregueses pelo interesse na fruição

de uma experiência cultural. Além do registro, outras medidas podem atuar neste sentido, como as implementadas no Rio de Janeiro, onde a Prefeitura Municipal desenvolveu, para o fomentos dos bares e botequins tradicionais, a publicação de guias turísticos e livros, disponibilizados à população de forma impressa e *online*, e a criação de circuitos turísticos que sinalizam os estabelecimentos e indicam sua importância histórica (LAVANDOSKI; GIGLIO, 2019, p. 53).

Estas medidas, entretanto, não impediram que o Bar Luiz, um bem imaterial que fazia parte do cadastro de bares e botequins tradicionais do Município do Rio de Janeiro por sua importância histórica e cultural, que remonta à sua fundação em 1887, como consta no Decreto nº 34.869 (RIO DE JANEIRO, 2011), tivesse sua falência decretada pela Justiça do Rio de Janeiro em outubro de 2022 (RIO DE JANEIRO, 2022). Por conta disso, é preciso avaliar cuidadosamente, no caso concreto, se medidas como as apontadas no parágrafo anterior, que podem atingir o mesmo fim que a isenção pretende, são efetivamente suficientes para atingir o fim almejado.

Desta maneira, antes de conceder uma isenção, a Administração Pública deverá avaliar se, no caso concreto, não existe outra medida igualmente eficiente para conferir proteção ao bem imaterial que invada menos princípios que a isenção, e seja, ainda, menos onerosa aos cofres públicos, devendo prevalecer a isenção apenas se as outras medidas não se revelem tão eficientes quanto esta. Assim, a observância da máxima da necessidade, antes de se lançar mão da isenção, também cumpre o princípio da economicidade, ao exigir que o meio utilizado para atingir o fim seja o menos custoso para o Estado, conforme tratado no subcapítulo 4.2.1.

Por fim, a última etapa consiste na máxima da proporcionalidade em sentido estrito. Esta máxima parte do pressuposto de que os princípios são mandamentos de otimização e, portanto, devem ser realizados da maneira mais ampla possível (ALEXY, 2015, p. 593), o que implica que “Quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro” (ALEXY, 2015, p. 593). A aplicação desta máxima é realizada em três estágios, sendo que:

No primeiro é avaliado o grau de não-satisfação ou afetação de um dos princípios. Depois, em um segundo passo, avalia-se a importância da satisfação do princípio colidente. Por fim, em um terceiro passo, deve ser avaliado se a importância da satisfação do princípio colidente justifica a afetação ou a não-satisfação do outro princípio (ALEXY, 2015, p. 594).

Em relação a isso, enfrentando objeções a este método consistentes na afirmação de que permitiriam ampla discricionariedade na valoração dos graus de afetação e de importância

dos princípios e, por isso, poderiam levar a qualquer resultado, sem nenhuma limitação, Alexy argumenta que, embora não seja possível assegurar que todos os resultados sejam racionais, em grande medida isso é possível, através de um juízo racional sobre a intensidade das intervenções, sobre os graus de importância de cada princípio e sobre as relações entre eles (ALEXY, 2015, p. 594). O desafio, portanto, consiste em valorar a importância da intervenção ou da satisfação de cada princípio, para o que este autor propõe a gradação em três níveis: “leve”, “moderado” e “sério” (ALEXY, 2015, p. 595).

Diante disso, para verificar a proporcionalidade da isenção como instrumento de proteção do patrimônio imaterial, é preciso realizar a valoração descrita acima com os princípios colidentes: de um lado, figura o direito fundamental difuso à proteção do patrimônio cultural, norma com caráter de princípio, e do outro, figuram os princípios da isonomia, generalidade e neutralidade tributárias. Estes dois últimos princípios, apesar de distintos entre si e em relação ao anterior, serão considerados, para a realização desta etapa da máxima proporcionalidade, emanções do princípio da isonomia. Isto se justifica pelo fato de que, pelo seu conteúdo, é possível perceber que o princípio da generalidade claramente possui grande similaridade com a isonomia, ao exigir que o Estado tribute a todos, sem exceções injustificadas. Já o princípio da neutralidade tributária, por sua vez, também pode ser visto como uma realização da isonomia, na medida em que atua impedindo o dirigismo estatal para favorecer determinados interesses em detrimento de outros, em intervenções que afrontariam o ideal de igualdade. Desta maneira, para a análise da proporcionalidade em sentido estrito que será realizada a seguir, considerar-se-á como os dois princípios colidentes a isonomia, de um lado, e o direito difuso à proteção do patrimônio cultural, de outro.

Assim, conforme visto nas linhas acima, o primeiro passo para a verificação da proporcionalidade da medida consiste em mensurar quanto o princípio cedente, no caso, a isonomia, será afetado, analisando se o será em grau leve, moderado, ou sério. Neste sentido, é preciso considerar que a igualdade é um valor essencial para a República, e consta no *caput* do artigo 5º da CRFB (BRASIL, 1988), de maneira que, de uma forma geral no ordenamento jurídico, uma intervenção no princípio da igualdade pode ser vista como séria.

Entretanto, no campo tributário, a relativização do princípio isonomia é um fato que acontece com bastante frequência por razões extrafiscais. Um exemplo significativo disso são as próprias isenções justificadas no desenvolvimento econômico, as quais, nas décadas de 60 e 70 do século XX chegaram a ser utilizadas de maneira esbanjada, sem que proporcionassem geração de empregos e distribuição de renda, o que favoreceu a poucos e converteu estas isenções, claramente, em privilégios odiosos (TORRES, 2018, p. 301). Em 1988, porém, com

o advento da CRFB (BRASIL, 1988), o abuso na concessão de isenções começou a ser combatido, o que se deu através da exigência do exame da legitimidade e economicidade pelos Tribunais de Contas, conforme o artigo 70, a imposição de transparência através da exigência de demonstrativo do efeito das renúncias de receitas na forma do artigo 165, § 6º, e o desestímulo à renúncia de receita promovido pelo artigo 150, §6º (TORRES, 2018, p. 297). Desta maneira, na atualidade, a exceção à regra geral de tributação é muito mais comedida do que o foi no passado, entretanto, pode-se notar que, ainda assim, o princípio da isonomia tributária comporta relativizações, desde que tenha por fim a realização de fins constitucionalmente relevantes.

No caso hipotético que ora se investiga, a intervenção na isonomia se daria em favor de alguns poucos agentes relacionados às atividades reconhecidas como bens imateriais, e a isenção não seria concedida de maneira arbitrária, mas sim com o objetivo de concretizar um valor constitucionalmente relevante, que é a proteção do patrimônio cultural. Diante disso, é possível ponderar que a importância da igualdade no ordenamento jurídico brasileiro é de grau sério, mas, no Direito Tributário, o princípio da isonomia comporta exceções, desde que fundadas em valores relevantes, de maneira que parece adequado classificar a afetação do princípio, neste caso, como moderada.

Já no segundo momento, verifica-se quão importante é o princípio que a medida busca realizar. Nesse sentido, deve-se considerar que um bem cultural é único e insubstituível e, em função disso, na hipótese de o bem imaterial deixar de existir, estar-se-ia diante uma perda irreparável para o patrimônio cultural da comunidade na qual o bem se insere, o que seria uma lesão grave ao direito à proteção do patrimônio cultural. Desta maneira, uma vez passado o exame da necessidade, verificando-se que não existe outra medida que possa proteger o bem imaterial tão eficientemente quanto a isenção, a importância do patrimônio cultural se revela do grau mais elevado, ou seja, uma importância séria.

Por fim, no terceiro estágio, através dos pesos atribuídos na primeira e na segunda etapa, é preciso avaliar se a importância do princípio que a isenção busca realizar, a proteção do patrimônio, justifica a afetação do princípio colidente, a isonomia tributária. Desta maneira, tendo sido considerado o grau da intervenção no princípio da isonomia tributária como moderado, e o grau de importância da proteção do patrimônio cultural como sério, é possível concluir que é proporcional que o segundo princípio tenha precedência em relação ao primeiro nesta situação, o que legitima o uso da isenção como instrumento de proteção do patrimônio imaterial.

Desta maneira, em síntese, a isenção como forma de proteção do patrimônio cultural imaterial será legítima perante o ordenamento jurídico, ou seja, um privilégio não-odioso, quando verificar-se a existência de algum tipo de vulnerabilidade que possa afetar a continuidade da atividade reconhecida como bem cultural imaterial e for constatado que não existe outro meio que atinja de forma igualmente eficiente o fim de proteção, uma vez que, verificadas estas condições, é possível, juridicamente, que o princípio da isonomia tributária ceda espaço para a realização do direito fundamental difuso à proteção do patrimônio cultural.

6 CONCLUSÃO

Neste trabalho, foi apresentado o curso da ampliação da compreensão de patrimônio cultural e, foi possível constatar que, em função deste processo, existem, na atualidade brasileira, diversas atividades econômicas consideradas bens culturais imateriais, as quais podem ter sua continuidade ameaçada em função da concorrência do mercado, da especulação imobiliária, de crises econômicas e de mudanças no comportamento de consumo inerentes à modernidade.

Constatou-se que, diante de sua natureza intangível, os bens imateriais demandam ações para sua preservação mais complexas que as destinadas aos bens materiais e, neste sentido, considerou-se que a isenção pode ser um meio de favorecer a continuidade de atividades econômicas reconhecidas como bens culturais imateriais ao diminuir a carga tributária que sobre estas recai, favorecendo-as concorrencialmente e permitindo maiores investimentos na própria atividade pelos seus detentores.

Para que a isenção destinada à proteção dos bens imateriais atinja o fim a que se propõe, deverá ser do tipo onerosa, portanto, com caráter de incentivo tributário. A lei que porventura instituir a isenção deverá detalhar ações relacionadas à preservação dos bens a serem cumpridas pelos seus detentores, além de fixar elementos que devem ser preservados, com a prudência de considerar que os bens imateriais possuem um caráter dinâmico e é impossível impedir a sua transformação com o correr do tempo.

A isenção deve ser considerada um privilégio e, portanto, precisa ser fundamentada para não se converter num privilégio odioso, em ofensa à tributação justa. Assim, propôs-se a utilização da máxima da proporcionalidade de Robert Alexy para a verificação da legitimidade da medida em cada caso concreto e, desta maneira, foram realizados exames sobre a adequação, a necessidade e a proporcionalidade no sentido estrito acerca do uso da isenção como instrumento de proteção do patrimônio cultural imaterial.

REFERÊNCIAS

ABREU, Regina; CHAGAS, Mário. **Memória e patrimônio: ensaios contemporâneos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2009. 320 p. ISBN 978-85-98271-59-0.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**, 2. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. 669 p. ISBN 978-85-392-0073-3.

ANDRADE, Mário de. **O turista aprendiz - edição de texto apurado, anotada e acrescida de documentos por Telê Ancona Lopez e Tatiana Longo Figueiredo**. Brasília, DF: IPHAN, 2015. 464 p. ISBN: 978-85-7334-280-2. Disponível em: http://portal.iphan.gov.br/uploads/publicacao/O_turista_aprendiz.pdf. Acesso em: 18 jun. 2023

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 14. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 978-85-3098-072-6. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 22 maio 2023.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 8 abr. 2023.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos Do Brasil (De 16 De Julho De 1934)**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 31 mar. 2023

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 De novembro de 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 30 mar. 2023

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 30 mar. 2023

BRASIL. [Constituição (1969)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967: Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67emc69.htm. Acesso em: 8 abr. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 9 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.551, de 4 de agosto de 2000**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do

Patrimônio Imaterial e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3551.htm. Acesso em: 9 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto Legislativo nº 22, de 1º de fevereiro de 2006**. Brasília, DF: Senado Federal, 2006. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1604526. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937**. Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0025.htm. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Diário Oficial da União, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. IPHAN. **O Registro do Patrimônio Imaterial - Dossiê final das atividades da Comissão do Grupo de Trabalho Patrimônio Imaterial**. 4 ed. Brasília, DF, 2006. Disponível em: http://portal.iphan.gov.br/uploads/publicacao/PatImaDiv_ORegistroPatrimonioImaterial_1Edicao_m.pdf. Acesso em 17 jun. 2023.

BRASIL. IPHAN. **Resolução nº 001, de 3 de agosto de 2006**. Brasília, DF: IPHAN, 2006b. Disponível em: http://portal.iphan.gov.br/uploads/ckfinder/arquivos/Resolucao_001_de_3_de_agosto_de_2006.pdf. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. IPHAN. **Cartas Patrimoniais**. c. 2014. Disponível em: <http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/226>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. IPHAN. **Linha do Tempo - Iphan 80 Anos**. c. 2014b. Disponível em: <http://web.archive.org/web/20190127154324/http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/121>. Acesso em: 26 mar. 2023.

BRASIL. IPHAN. **Livro de Registro dos Saberes**. [2023]. Disponível em: <https://www.gov.br/iphan/pt-br/patrimonio-cultural/patrimonio-imaterial/reconhecimento-de-bens-culturais/livros-de-registro/saberes>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. IPHAN. **Ofício das Baianas de Acarajé**. [2023b]. Disponível em: <https://www.gov.br/iphan/pt-br/patrimonio-cultural/patrimonio-imaterial/reconhecimento-de-bens-culturais/livros-de-registro/saberes/oficio-das-baianas-de-acaraje>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. **Lei nº 3.924, de 26 de julho de 1961**. Dispõe sobre os monumentos arqueológicos e pré-históricos. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1961. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3924.htm#:~:text=LEI%20No%203.924%2C%20DE,monumentos%20arqueol%C3%B3gicos%20e%20pr%C3%A9%2Dhist%C3%B3ricos. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.845, de 19 de novembro de 1965.** Proíbe a saída, para o exterior, de obras de arte e ofícios produzidos no país, até o fim do período monárquico. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14845.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.845%2C%20DE%2019,o%20fim%20do%20per%C3%ADodo%20mon%C3%A1rquico. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 17 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.471, de 9 de julho de 1968.** Dispõe sobre a exportação de livros antigos e conjuntos bibliográficos brasileiros. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15471.htm. Acesso em: 31 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991.** Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm. Acesso em: 24 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 23 abr. 2023.

CAMPOS, Yussef Daibert Salomão de. **Proposições para o patrimônio cultural.** Juiz de Fora: Funalfa, 2014. 203 p. ISBN 9788578781392.

CAMPOS, Yussef Daibert Salomão de. **Percepção do intangível: entre genealogias e apropriações do patrimônio cultural imaterial.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013. 138p. ISBN: 978-85-8238-006-2.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. ISBN 978-85-392-0186-0

CARVALHO, Ana. **Os Museus e o Patrimônio Cultural Imaterial. Algumas Considerações.** Ensaios e Práticas em Museologia, ed. Alice Semedo e Patricia Costa, p. 73–100. Porto: Universidade do Porto, 2011. Disponível em: <http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/8935.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

CARVALHO, Morgana Cavalcante de; SOUZA, Barbara Dantas de. **O IPTU como instrumento de preservação do patrimônio cultural.** Anais do Congresso Internacional de Direitos Culturais: OEIRAS 2019. Fortaleza, CE : IBDCULT, 2020. Disponível em:

https://oabpi.org.br/novaesa/wp-content/uploads/2022/08/Livro_Anais-Internacional-Direito-Culturais_Digital_compressed-1.pdf#page=71. Acesso em: 8 jun. 2023.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Não-incidência - Imunidade e isenção**. *Administrative Law Review*, [S. l.], v. 73, p. 425–447, 1963. DOI: 10.12660/rda.v73.1963.25315. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/25315>. Acesso em: 8 maio 2023.

FONSECA, Maria Cecília Londres. **O Patrimônio em processo: trajetória da política federal de preservação no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. UFRJ, 2005. 294 p. (Risco original). ISBN 8571081492.

FRAZÃO, Quênia; REZENDE, Maria Antônia Botelho de. **A tutela do Patrimônio Cultural na legislação brasileira: instrumentos de proteção do Patrimônio Material e Imaterial**. *Revista Jurídica UNIARAXÁ*, Araxá, v. 21, n. 20, p. 197-219, ago. 2017. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-Jur%C3%ADica-UNIARAX%C3%81_21_n.20.09.pdf. Acesso em: 24 abr. 2023.

GONÇALVES, Marcus Vinicius R. **Coleção sinopses jurídicas; v. 26 - Tutela de interesses difusos e coletivos**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. E-book. ISBN 9788553608874. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553608874/>. Acesso em: 12 jun. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção: Doutrina e prática**. Editora Foco 2020. 112 p. ISBN 9786555150933.

LAVANDOSKI, Joice; GIGLIO, Gabriel. **Botequins tradicionais do Rio de Janeiro: estratégia de salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial**. *Revista acadêmica observatório de inovação do turismo*, [S.l.], p. 38 - 60, ago. 2019. ISSN 1980-6965. Disponível em: <http://publicacoes.unigranrio.edu.br/index.php/raoit/article/view/5378>. Acesso em: 22 abr. 2023. doi:<https://doi.org/10.17648/raoit.v13n2.5378>.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2015. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8081/machoadv/arquivoartigo/201821517564/Regime%20Jur%C3%ADico%20dos%20Incentivos%20Fiscais.pdf>. Acesso em: 28 maio 2023.

MATOS, Hugo Pereira. **O patrimônio cultural enquanto direito fundamental: uma análise à luz da Constituição Federal de 1988**. *Caderno Virtual*, [S. l.], v. 4, n. 49, 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/5125>. Acesso em: 12 jun. 2023.

MINAS GERAIS. **Lei nº 18.030, de 12 de janeiro de 2009**. Dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da Arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. Belo Horizonte, MG: Secretaria de Estado da Fazenda, 2009. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2009/118030_2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20distribui%C3%A7%C3%A3o%20da,do%20ICMS%20pertencente%20aos%20munic%C3%ADpios. Acesso em: 24 abr. 2023.

MIRANDA, Marcos Paulo de Souza. **Tutela do patrimônio cultural brasileiro: doutrina, jurisprudência, legislação**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. 480 p. ISBN 8573088664.

OLIVEIRA, David Barbosa de. **O direito fundamental ao patrimônio cultural**. Revista Direitos Culturais, v. 11, n. 23, p. 113-126, jan./abr. 2016. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/54150446/1820-6411-1-PB-libre.pdf?1502852026=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DO_DIREITO_FUNDAMENTAL_AO_PATRIMONIO_CULT.pdf&Expires=1686609725&Signature=QevqNufwHBSwWkCkSGiN3uxIPa8UVwhIgkijtEnpaUDhmwmkWsOkTajUF9K~U8mRJuxXjXnEpMIc66Chei9PIGP-9bqRTMPddcTek7DDiHs5mjltDZXQIC9NRs13YmbYYdGqlDaJPYCxTtutJnmL4Hk9DUDp0anvoMrSKApIAK7C811r3wxGTKgy6Sf3MzefjBJJvd9G8PN74PmxrTVcppfvJLIE~l6QVL0sfLMtqyEMvUoZ5dxqb1-XXa58mqcuLsNqj7N9xtESr6iuMSIPbj2zVX3VbX59YF~xWRNewxV9mEuZc5FBv1x1RhSiyelUJk7CsMVKW8EGEH4mT6QTA__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em: 12 jun. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 13 jun. 2023.

PELEGRINI, Sandra de Cássia Araújo; FRANCO, Silvia Cintra. **O que é patrimônio cultural imaterial**. São Paulo: Brasiliense, 2008. 114 p. (Primeiros passos; 331). ISBN 9788511001051.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 10.514, de 8 de outubro de 1991**. Regulamenta as disposições legais relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Rio de Janeiro, RJ: Prefeitura do Rio de Janeiro, 1991. Disponível em: <http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>. Acesso em: 18 jun. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 34.869, de 5 de dezembro de 2011**. Cria o cadastro dos Bares e Botequins Tradicionais - Patrimônio Cultural Carioca. Rio de Janeiro, RJ: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4368015/4108326/15DECRETO34869CadastrodeBaresBotequinsTradicionais.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 37.271, de 12 de junho de 2013**. Determina a abertura do Livro de Registro das Atividades Econômicas Tradicionais e Notáveis. Rio de Janeiro, RJ: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4368015/4142756/29DECRETO37271LivroderegistrodasAtividadeseconomicasTradicionaiseNotaveis.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 43.914, de 31 de outubro de 2017**. Registra, como Patrimônio Cultural de natureza imaterial, os bens culturais que menciona, e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4368015/4214190/55Decreto43914LivroderegistrodasatividadesEconomicasTradicionaiseNotaveis.pdf>. Acesso em 23 jun. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 3.947, de 16 de março de 2005**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural carioca e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Câmara Municipal do Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4368015/4108311/00LEI3947InstituioRegistroddeBensCulturaisdeNaturezaImaterial.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 6.459, de 3 de junho de 2013.** Dispõe sobre o patrimônio cultural imaterial do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/f14134c11a3d9eb383257b82005e9d82?OpenDocument&Highlight=0,6459>. Acesso em: 17 jun. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 8.046, de 5 de julho de 2018.** Declara patrimônio cultural imaterial do Estado do Rio de Janeiro a Super Rádio Tupi-RJ. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/527f244d38fdb92a832582dc005ed44b?OpenDocument&Highlight=0,Declara.patrim%C3%B4nio,imaterial>. Acesso em: 18 jun. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 9.771, de 4 de julho de 2022.** Declara a Rádio MEC como patrimônio histórico e cultural imaterial do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/f8cc499a7a504b3603258876007aa027?OpenDocument&Highlight=0,PATRIM%C3%94NIO,IMATERIAL>. Acesso em: 23 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 9.815, de 26 de agosto de 2022.** Declara a rádio nacional como patrimônio histórico e cultural imaterial do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/d895a4cb9f20b597032588ad007100a8?OpenDocument&Highlight=0,PATRIM%C3%94NIO,IMATERIAL>. Acesso em: 23 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 9.599, de 15 de março de 2022.** Declara patrimônio cultural imaterial do Estado do Rio de Janeiro o festival musical “Rock in Rio”. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/75d61393681ae5cd0325880d005ce475?OpenDocument&Highlight=0,PATRIM%C3%94NIO,IMATERIAL>. Acesso em: 23 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Justiça decreta falência do Bar Luiz, no Centro do Rio.** Rio de Janeiro, RJ: Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.tjrj.jus.br/web/guest/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/129191744>. Acesso em: 17 jun. 2023.

SALVADOR. **Decreto nº 26.804, de 1 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre a localização e funcionamento do comércio informal exercido pelas baianas e baianos do acarajé e do mingau em logradouros públicos e dá outras providências. Salvador, BA: Prefeitura Municipal de Salvador, 2015. Disponível em: http://www.saude.salvador.ba.gov.br/vigilancia-sanitaria/wp-content/uploads/sites/5/2016/09/DECRETO_N26804_2015.pdf. Acesso em: 17 jun. 2023.

SALVADOR. **Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006.** Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Salvador, BA: Prefeitura Municipal de Salvador, 2006.

Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>. Acesso em: 18 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 57.439, de 17 de outubro de 2011**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem Patrimônio Cultural do Estado de São Paulo, cria o Programa Estadual do Patrimônio Imaterial e dá providências correlatas. São Paulo, SP: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2011. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2011/decreto-57439-17.10.2011.html>. Acesso em: 24 abr. 2023.

SÃO PAULO. **Lei nº 14.406, de 21 de maio de 2007**. Institui o Programa Permanente de Proteção e Conservação do Patrimônio Imaterial do Município de São Paulo. São Paulo, SP: Prefeitura de São Paulo, 2007. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14406-de-21-de-maio-de-2007#:~:text=Institui%20o%20Programa%20Permanente%20de,do%20Munic%C3%ADpio%20de%20S%C3%A3o%20Paulo.&text=Chico%20Macena%20%2D%20PT>. Acesso em: 24 abr. 2023.

SÃO PAULO (Estado). **Patrimônio Imaterial de São Paulo**. Portal do Governo do Estado de São Paulo, c. 2018. Disponível em: <http://www.patrimonioimaterial.sp.gov.br/patrimonios-imateriais/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

SÃO PAULO. **Resolução nº 20 do Conselho Municipal de Preservação do Patrimônio Histórico, Cultural e Ambiental da Cidade de São Paulo**. São Paulo, SP: Prefeitura de São Paulo, 2012. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/2012_1359479776.pdf. Acesso em: 23 abr. 2023.

SOARES, Inês Virgínia Prado. **Direito ao (do) patrimônio cultural brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. ISBN 978-85-7700-242-9.

SODRÉ, Muniz. **Diversidade e diferença**. Revista Científica de Información y Comunicación n. 3. Sevilla, 2006. Disponível em: <https://idus.us.es/handle/11441/18282>. Acesso em: 13 jun. 2023.

TELLES, Mário Ferreira. **O registro como forma de proteção do patrimônio cultural imaterial**. São Paulo: Revista CPC, n. 4, p. 40-71, 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/cpc/article/download/15606/17180>. Acesso em: 17 jun. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. ISBN 978-85-93741-19-7.

UNESCO. **Convenção para a Protecção do Património Mundial, Cultural e Natural**. Paris, 1972. Disponível em: <https://whc.unesco.org/archive/convention-pt.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2023.

UNESCO. **Convenção para a Salvaguarda do Patrimônio Cultural Imaterial**. Paris, 2003. Disponível em: https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000132540_por. Acesso em: 8 abr. 2023.

UNESCO. Convenção sobre a Proteção e Promoção da Diversidade das Expressões Culturais: texto oficial ratificado pelo Brasil por meio do Decreto Legislativo 485/2006. Brasília, 2007. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000150224>. Acesso em: 22 abr. 2023.