**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXII CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

GIOVANNA PACHECO PARRAS

**ASPECTOS RELACIONADOS À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013
“IMUNIDADE MUSICAL”**

**CURITIBA
2014**

GIOVANNA PACHECO PARRAS

**ASPECTOS RELACIONADOS À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013
“IMUNIDADE MUSICAL”**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. Smith Robert Barreni

**CURITIBA
2014**

TERMO DE APROVAÇÃO

GIOVANNA PACHECO PARRAS

ASPECTOS RELACIONADOS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013 “IMUNIDADE MUSICAL”

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: _____

Avaliador: _____

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2014.

À minha família, por acreditar em
minha capacidade e ter sempre
uma palavra ou gesto de conforto.
Aos anjos que Deus colocou na
minha vida, que todos os dias me
dão a certeza de que não estou
sozinha nessa caminhada.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 AS IMUNIDADES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	9
2.1 DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS	12
2.2 NOÇÕES GERAIS ACERCA DE TRIBUTO.....	13
2.2.1 Classificação Jurídica dos Tributos	19
2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	25
2.3.1 Competência Tributária	26
2.3.1.1 Características da Competência Tributária.....	28
2.3.2 Imunidades Tributárias.....	31
2.3.3 Princípios constitucionais tributários.....	33
3 A IMUNIDADE MUSICAL E SEUS REFLEXOS	36
3.1 A EMENDA CONSTITUCIONAL N° 75/2013.....	37
3.1.1 Análise do texto.....	38
3.2 ASPECTOS FAVORÁVEIS.....	42
3.3 ASPECTOS DESFAVORÁVEIS.....	44
4 CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	48
ANEXOS	51

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem a intenção de analisar sobre o que se trata a nova imunidade musical, apurar quais são os objetivos a serem atingidos com a edição da Emenda Constitucional nº 75/2013, conhecida como a “PEC da Música”, a qual acrescentou a alínea “e” ao inciso VI, do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Pretende ainda, discorrer acerca da subjetividade desses objetivos, quais os impactos na sociedade e os reflexos na esfera tributária. Para tanto, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo adotado o método dialético, com a contraposição e comparação de teses doutrinárias para alcançar os objetivos almejados.

Palavras-chave: direitos fundamentais; PEC; emenda constitucional; limitações ao poder de tributar; competência tributária; imunidades tributárias; imunidade musical.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou em seu texto de maneira inovadora a junção da proteção dos direitos individuais e sociais com a tutela dos direitos difusos e coletivos, bem como apresentou os direitos fundamentais no seu texto, antes da própria organização do próprio Estado.

Nota-se, entretanto, que desde a promulgação da Constituição Federal em 1988 o texto constitucional elaborado pelo legislador constituinte originário vem sentindo a necessidade de sofrer algumas alterações, visando atender as mudanças no cenário nacional, bem como os anseios da sociedade brasileira.

Para que ocorram tais alterações, faz-se necessária a edição de Emendas Constitucionais, as quais, após passarem pelo crivo estabelecido pela própria Carta Magna (art. 60, CRFB/1988) – possuindo a característica de Constituição rígida no entendimento de maior parte da doutrina –, recebem *status* constitucional e integram o texto originário.

A Emenda Constitucional nº 75/2013 trata-se do objeto do presente estudo, sendo inicialmente denominada como “PEC Musical”, a qual integrou o texto originário, com os devidos proclamas, em 16 de outubro de 2013, recebendo o apoio de diversos artistas (músicos, compositores, intérpretes, etc) quando da sua votação em plenário.

A PEC foi apresentada pelo deputado Otávio Leite (PSDB-RJ) em 2007, com o intuito de acrescentar a alínea “e” ao inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, o qual trata das imunidades (limitações negativas ao poder de tributar), a fim de proibir a cobrança de impostos no processo de criação e produção de obras musicais ou literomusicais. A redação da proposta, *in verbis*:

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

A última parte da alínea em questão foi acrescida após discussões e uma posterior sugestão de emenda à PEC, tendo em vista que não era interessante para os políticos do estado do Amazonas a aprovação da pretendida imunidade, pois esta

poderia trazer prejuízo aos empresários da Zona Franca de Manaus – a qual já goza de isenção tributária e detém grande parte da indústria fonográfica.

Em linhas gerais, o presente estudo visa explicitar sucintamente por qual razão sentiu-se a necessidade da edição de uma emenda constitucional, a fim de atender a direitos fundamentais já consagrados na Constituição; bem como de que maneira se dá o processo de criação, edição e publicação das Emendas à Constituição.

Além disso, trazer de maneira concisa noções de tributos e do próprio direito tributário à luz da Constituição e da legislação infraconstitucional, abordando sobre o que se tratam as limitações ao poder de tributar, a competência tributária, as imunidades e princípios constitucionais tributários.

A partir do exposto, adentrar ao efetivo estudo da Emenda nº 75/2013, com a análise do seu texto – explicitando os significados dos termos nela contidos –, analisando os objetivos aos quais ela visa, por qual razão sentiu-se a necessidade de editá-la, bem como averiguar a probabilidade dela atingir tais anseios, quais sejam, a redução da carga dos impostos atribuídos aos CDs, DVDs e *Blu-Rays* – até obras comercializadas via internet – visando desestimular a contrafação (“pirataria”) e sua comercialização clandestina.

Sendo assim, este trabalho visa demonstrar as divergências doutrinárias sobre quais impostos deverão deixar de incidir – em razão da imunidade musical –, quais ainda poderão ser cobrados e os reflexos tributários tanto para o fisco quanto para os destinatários da norma (artistas e consumidores).

2 AS IMUNIDADES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A promulgada Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece que os cidadãos brasileiros vivem em um Estado Democrático de Direito e seu texto dispõe de garantias que, anteriormente a sua edição não eram observadas e, após ela tornaram-se fundamentais, no sentido de buscarem a sua maior efetivação. Dentre estas garantias encontram-se o acesso à cultura e a liberdade de expressão.

Em se tratando de direitos fundamentais, é necessário identificar que estes possuem as seguintes características: a) historicidade/generatividade – em razão de didaticamente se distinguir em direitos de primeira geração (do século XVIII), segunda geração (do século XIX), terceira geração (após a Segunda Guerra Mundial), quarta geração (das novas tecnologias) e quinta geração (do direito a paz) –; b) relatividade, uma vez que não são absolutos; c) irrenunciabilidade, pois o cidadão é titular dos direitos fundamentais e apenas, em alguns casos, pode revogar o exercício de alguns desses direitos; d) imprescritibilidade; e) universalidade; f) submissão ao princípio da proibição do retrocesso social.

Quanto às espécies dos direitos e garantias fundamentais, tem-se na Constituição Federal no art. 5º os direitos e garantias individuais e coletivos, nos arts. 6º a 11 os direitos sociais, nos arts. 12 e 13 os direitos de nacionalidade, nos arts. 14 a 16 os direitos políticos, no art. 17 os direitos dos partidos políticos. Além dos direitos e garantias individuais do parágrafo 4º, art. 60, também denominados pela doutrina como cláusulas pétreas.

Em específico, importa ao presente trabalho atentar-se aos direitos fundamentais do acesso à cultura e da liberdade de expressão, os quais se encontram previstos, respectivamente, no art. 23, inc. V e art. 220 da Constituição Federal de 1988.

Dito isto, importante ainda salientar que os direitos fundamentais dispostos no referido artigo se tratam de normas de aplicação imediata, nos termos do art. 5º, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988.

A título ilustrativo há que se referir que de acordo com a classificação da

aplicabilidade das normas constitucionais¹ por José Afonso da Silva, as normas de aplicação imediata são aquelas em que para a efetivação dos direitos nestas previstos independem de norma regulamentadora, bastando para sua aplicação e exigibilidade a previsão no texto constitucional. São normas de eficácia plena

aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular.²

Em um segundo momento, há que enfatizar outra característica do texto constitucional, qual seja, a sua rigidez. Predomina na doutrina que a Constituição Federal de 1988 se caracteriza como rígida, a qual se consubstancia na existência de um processo de alteração mais árduo, mais solene e mais dificultoso do que o processo de alteração das demais espécies normativas.

Tal procedimento se pauta no tão consagrado Princípio da Supremacia da Constituição, o qual almeja pregar justamente a ideia de que o texto constitucional está acima das demais normas devendo servir de norte para estas, motivo pelo qual exige um processo mais solene para sua alteração.

No sentido leciona Kildare Gonçalves Carvalho

Compreende-se que a ideia de rigidez revela a chamada supremacia ou superlegalidade constitucional, devendo todo o ordenamento jurídico conformar-se com os preceitos da Constituição, quer sob o ponto de vista formal (competência para a edição de ato normativo e observância do processo legislativo previsto para a elaboração da norma jurídica), quer sob o ponto de vista material (adequação do conteúdo da norma aos princípios e regras constitucionais).

O controle da constitucionalidade das leis, como garantia da Constituição, está, pois, intimamente relacionado com a concepção de Constituição rígida (a que demanda processo especial para sua emenda, diverso do processo legislativo de elaboração das leis ordinárias), embora a

¹ *Normas constitucionais de eficácia contida* são aquelas em “que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados” (por exemplo: art. 5º, XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer). Por fim, *normas constitucionais de eficácia limitada* são aquelas que apresentam “aplicabilidade indireta, medita e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade” (por exemplo: CF, art. 37, VII: o direito de greve será exercido nos termos e nos limites definidos em lei específica. Essa previsão condiciona o exercício do direito de greve, no serviço público, à regulamentação legal. Ainda podemos citar como exemplo o art. 7º, XI, da Constituição Federal, que prevê a participação dos empregados nos lucros, ou resultados da empresa, conforme definido em lei). (MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª ed – 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2009. p. 12).

² SILVA. José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: RT, 1982. p. 89-91.

concepção de supremacia da Constituição seja inerente também à de Constituição flexível, mas, nesse caso, trata-se de superioridade material, já que a superioridade formal é revelada pelo caráter rígido das Constituições.³

O referido processo – de alteração das normas constitucionais – se trata do processo de criação e alteração às Emendas Constitucionais, previsto no art. 60, da CF/1988.

Assim, a fim de que adquira status constitucional, a proposta de emenda à Constituição deve seguir um rito mais complexo que as demais leis infraconstitucionais, como leciona Alexandre de Moraes

Tal fato é possível, pois a emenda à constituição é produzida segundo uma forma e versando sobre conteúdo previamente limitado pelo legislador constituinte originário. Dessa maneira, se houver respeito aos preceitos fixados pelo art. 60 da Constituição Federal, a emenda constitucional ingressará no ordenamento jurídico com status constitucional, devendo ser compatibilizada com as demais normas originárias. Porém, se qualquer das limitações impostas pelo citado artigo for desrespeitada, a emenda constitucional será inconstitucional, devendo ser retirada do ordenamento jurídico através das regras de controle de constitucionalidade, por inobservarem as limitações jurídicas estabelecidas na Carta Magna.⁴

De acordo com a classificação de Geraldo Ataliba, a característica de rigidez constitucional, para ele, intitula-se “super rígida”, sob o fundamento de que coexiste uma rigidez formal (quanto ao processo de alteração) e uma rigidez material (havendo limitação quanto a determinadas matérias – art. 60, parágrafo 4º, da CF/1988 – Cláusulas Pétreas)

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.⁵

³ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 14ª ed, rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 344/345.

⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª ed – 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009. p. 661.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo:RT, 1968. p. 21.

2.1 DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS

Neste prisma, deve-se explicitar a teoria do poder constituinte que se divide em originário, derivado e este em derivado reformador, revisor e decorrente.

Tem-se que o processo de alteração do texto constitucional tem por base o poder constituinte derivado reformador, que se efetiva por meio das Emendas Constitucionais, as quais alteram o trabalho do poder constituinte originário, no sentido de acrescentar, modificar ou suprimir normas do texto constitucional.

Para tanto, tal processo possui limitações – diferentemente do poder constituinte originário que é juridicamente ilimitado – expressas ou explícitas (quanto a forma ou procedimento, circunstâncias e matérias) e implícitas (quanto a impossibilidade de se alterar o titular do poder constituinte originário ou derivado de reforma).

Uma vez observados tais limitações, o projeto de emenda à constituição (PEC) será incorporado ao texto constitucional originário, possuindo força normativa de Constituição.

Conforme dispõe o art. 60, inc. I, II e III, da CF/1988, a PEC só poderá ser proposta: a) por 1/3, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; b) pelo Presidente da República; c) por mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

Para a aprovação da PEC, tal como prevê o parágrafo 2º, do art. 60, da Constituição Federal de 1988⁶, a mesma deverá ser discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos e, considerar-se-á aprovada se obtiver, nestas, 3/5 dos votos dos respectivos membros.

Importante ressaltar que, quando há a aprovação do texto da PEC por uma Casa não pode ser modificado pela outra sem que a matéria volte para a apreciação da Casa iniciadora.

Após, estabelece o parágrafo 3º, do art. 60, da Constituição Federal que a emenda será promulgada com o número de ordem – que corresponde à quantidade

⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

de vezes que a Constituição foi emendada desde a sua promulgação – realizada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Quando não existir sanção ou veto presidencial, a emenda é publicada pelo Congresso Nacional.

Quando promulgada a CRFB/1988 pelo poder constituinte originário, a Lei 5.172 de 1966, por óbvio, já existia, e havia aplicação apreciada pela doutrina. Assim, foi recepcionada pela Carta Magna com *status* de Lei Complementar. Apesar de ter sido sancionada como Lei Ordinária, a Lei do Código Tributário Nacional⁷, após a CRFB/1988 ficou possuindo, portanto, esse *status* de lei complementar.

2.2 NOÇÕES GERAIS ACERCA DE TRIBUTO SOB O ÂMBITO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL

Norma jurídica tributária se trata daquela que instala uma relação jurídica cuja essência reside na prestação do tributo, vez que instalado uma relação jurídica entre um sujeito ativo, com direito à prestação de um crédito e um sujeito passivo, com o dever de prestá-lo.

Para Geraldo Ataliba “o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar o dinheiro aos cofres públicos”.⁸

Sendo tributo, genericamente, uma obrigação tributária consistente na transferência do dinheiro aos cofres públicos por meio do comportamento humano, este tem por objeto o crédito tributário, o que se torna, portanto, o objeto da relação jurídica tributária.

Em síntese, o “objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos”⁹, observada a advertência de que:

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.¹⁰

⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁸ Ibid. p. 22.

⁹ Ibid. p. 23.

¹⁰ ATALIBA, 2011. p. 23.

Assim, deve-se refutar todo e qualquer conceito de tributo que se refira a este como o dinheiro, propriamente dito, levado aos cofres públicos, mas sim a obrigação de transferência do dinheiro.

Geraldo Ataliba atenta ao fato de que o conceito de tributo para a ciência do direito é um “conceito jurídico privativo, que se não pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado”¹¹.

Paulo de Barros Carvalho diversos conceitos do termo tributo, baseado em extrações de textos do direito positivo, doutrina e jurisprudências, tais como: a) tributo como montante em dinheiro; b) tributo como prestação, a qual corresponderia ao dever jurídico do sujeito passivo; c) tributo, ao contrário do anterior, como direito subjetivo de titularidade do sujeito ativo; d) tributo como sinônimo de relação jurídica tributária; e) tributo enquanto norma jurídica; f) tributo em sentido amplo, como norma, fato e relação jurídica¹².

Ambos doutrinadores supracitados entendem que o direito, enquanto realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas, apenas comportamentos humanos, assim afastam a ideia de tributo como quantia em dinheiro. Para eles, o dinheiro seria apenas o objeto do comportamento a se realizar.

Dessa forma, Paulo de Barros Carvalho descarta as cinco primeiras acepções de tributo por considerá-las demasiadamente estritas, de modo que estariam contidas numa acepção mais ampla – a de tributo como norma, fato e relação jurídica.

Conforme dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo 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.¹³

Exprime-se do contido no Código Tributário Nacional, que este trata da determinação do que seja tributo, justamente de forma ampla.

Nesses termos, Geraldo Ataliba vislumbra tributo como uma obrigação, concebendo-a como:

¹¹ ATALIBA... Op. cit.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 19.

¹³ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.¹⁴

Depreende-se, então, que para ele tributo trata-se de obrigação pecuniária, ex lege, que possui como sujeito ativo, em princípio, uma pessoa pública e o sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei.¹⁵

Para Luciano Amaro,

Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir)² mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que “contribui”. Analogamente, chama-se tributário o rio que contribui com suas águas para dar volume a outro. Na linguagem jurídica, contudo, não é usual o verbo “tributar” para indicar a ação de pagar *tributo*, nem o substantivo “tributário” para designar o *contribuinte*.¹⁶

Para Paulo de Barros Carvalho deve haver um desmembramento de tal definição de tributo em cinco características essenciais: a) prestação pecuniária compulsória; b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; c) que não constitua sanção de ato ilícito; d) instituída em lei; e) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse sentido explica que, prestação pecuniária compulsória significa dizer que se está diante de “comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”¹⁷, e, portanto, o comportamento do sujeito passivo de uma obrigação em que este transmite dinheiro ao sujeito ativo¹⁸, em caráter obrigatório.

Desse modo, é possível inferir-se que não cabe ao sujeito passivo exercer juízo de vontade quanto ao cumprimento de sua obrigação, pois compulsória, consistindo em dever efetivá-la, ainda que contra seus interesses.

O mesmo doutrinador ensina que, o emprego da expressão “deverá ser prestado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, com relação à exigência

¹⁴ ATALIBA, 2011. p. 35.

¹⁵ Ibid. p. 36.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38/39.

¹⁷ CARVALHO... Op. cit. p. 25.

¹⁸ ATALIBA... Op. cit. p. 35.

de que o tributo, tal vocábulo consistiria em erro crasso cometido pelo legislador, uma vez que redundante, pois deixa de somar ao dispositivo legal o conceito do que se trata tributo.

Luciano Amaro também explicita que existe dificuldade para se conceituar tributo, posto que também afirma que o conceito do art. 3º do Código Tributário Nacional apresenta elementos redundantes para a aferição do que se tratam os tributos – tal como o supracitado “prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, uma vez que “pecúnia” já expressa a ideia de moeda ou valor a ser atribuído à prestação.¹⁹

Ademais disso, Paulo de Barros Carvalho considera prejudicial o emprego da expressão “ou em cujo valor nela se possa exprimir”, uma vez que, se interpretado de forma literal, sem levar em consideração as características peculiares ao tributo, bem como sua realização prática, permitiria levar à equivocada noção de que tais prestações poderiam de ser pagas não somente em dinheiro, como também por quaisquer bens suscetíveis de avaliação pecuniária, incluindo-se, o trabalho humano (exemplificando que também “o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo”²⁰, já que satisfariam as condições postas por aquele artigo).

Desse modo, não se pode consignar outra forma de prestação por parte do sujeito ativo, que não a de ordem pecuniária, especificamente no sentido de soma em dinheiro baseando-se na essência do conceito de tributo e de sua aplicabilidade prática, enquanto instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos²¹.

Ainda, a expressão “ou em outro valor nela se possa exprimir” significa conferir imprecisão à definição de tributo, vez que a preenche de ambiguidade.

Entretanto, com presteza nota-se o emprego da expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, uma vez que deste excerto depreende-se que o tributo possui feição de licitude, no tocante ao fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária²². Destarte, há a nítida separação do evento capaz de instalar uma relação jurídica tributária, daquele capaz de fazer surgir uma penalidade. Por conseguinte, jamais uma multa por descumprimento de obrigações tributárias poderá ser consignada como relação jurídica tributária.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 42.

²⁰ CARVALHO... Op. cit. p. 26.

²¹ ATALIBA... Op. cit. p. 29.

²² CARVALHO... Op. cit. p. 26.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma categoricamente:

O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.²³

Para ele, assim como para Paulo de Barros Carvalho, a noção de fatos lícitos como os únicos possíveis de gerar relações jurídicas tributárias é motivo para elogios, pois permite discernir a natureza de tributo e multa.

De outro norte, a expressão “instituída em lei” merece notória importância, pois se trata de verdadeira afirmação do princípio da legalidade, disposto no inciso II, artigo 5º da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”²⁴, tal como ao princípio da estrita legalidade, no inciso I, artigo 150, também da Carta Magna, em que se veda ao Estado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”²⁵.

Então, a fim de que tal princípio seja observado, impossível admitir a criação de tributo por outro modo que não a lei, implicando na consideração de que a pessoa, para editá-la, deve ser competente para tal.

Por fim, da característica contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional²⁶ de que o tributo trata-se de prestação “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, pode-se entender que o legislador constituinte originário condicionou a cobrança da obrigação tributária ao agente da administração pública, retirando a discricionariedade deste ao realizá-la. Portanto, o agente público fica obrigado a cobrar a prestação tributária, não sendo faculdade fazê-lo, pois consiste em ato administrativo vinculado.

Segundo Eduardo Sabbag:

De fato, o contexto fático que envolve o órgão tributário – as repartições e servidores –, nas atividades impositivas de arrecadação e fiscalização dos tributos, em razão do fato de serem tarefas administrativas, sujeitam -se às normas disciplinares do Direito Administrativo. Sendo assim, o Direito Tributário, dando embasamento para os diversos procedimentos impositivo -

²³ ATALIBA... Op. cit. p. 35.

²⁴ BRASIL. **Constituição...** Op. cit.

²⁵ Idem.

²⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

tributários[38], “trata especialmente da organização administrativa tributária, do lançamento e do controle administrativo ou fiscalização, dispendo também sobre as relações entre funcionários fiscais e contribuintes”[39].²⁷

Clara, portanto, a vinculação do agente público na cobrança das obrigações tributárias diretamente ligadas ao princípio da legalidade.

Verifica-se por todo o exposto, a definição infraconstitucional de tributo, o qual consiste numa prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção por ato ilícito (multa), instituída mediante lei pela pessoa competente, e cobrada pelo agente público, ao qual não cabe juízo discricionário no tocante à cobrança.

Já a partir de uma abordagem no âmbito constitucional, Geraldo Ataliba considera que o conceito de tributo é constitucionalmente pressuposto, operando como o “centro da construção sistemática que se designa por direito tributário”²⁸.

Assim, para ele, tributo trata-se do ponto de partida do estudo do direito tributário, afirmando, ainda, que a Constituição Federal não prevê um conceito explícito, mas estabelece de forma sistemática um conceito implícito, mediante critérios de “delimitação da extensão material do direito tributário”²⁹ e, portanto, de tributo, de modo que não cabe à lei infraconstitucional ampliar ou reduzir este âmbito (conceito implícito).

Outros doutrinadores apresentam o mesmo posicionamento – de que há no texto constitucional o conceito implícito do que é tributo – de modo que o que dispõe expressamente o Código Tributário Nacional deve atender às disposições da Constituição da República Federativa do Brasil, senão vejamos como aborda Leandro Paulsen

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado.³⁰

Sendo assim, para estes, o conceito de tributo é constitucionalmente pressuposto o qual somente pode ser alterado se modificada a própria Constituição.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 49.

²⁸ ATALIBA... Op. cit. p. 37.

²⁹ Ibid. p. 38.

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2014. p. 735.

2.2.1 Classificação Jurídica dos Tributos

A classificação jurídica dos tributos, como já explicitado, deve ser extraída do texto constitucional. Assim, Roque Antonio Carrazza ensina que “Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies.”³¹

Entretanto, o conceito de tributo é mais amplo e genérico. Sendo assim, existem pelo menos quatro teorias acerca das espécies tributárias estudadas pela doutrina e encontraram guarida na jurisprudência. Trata-se das teorias bipartite, tripartite, quadripartite e quiquipartite.

Atualmente a doutrina tem se dividido preponderantemente entre a teoria tripartite e a quiquipartite, recebendo a última maior acolhida, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal.

Leandro Paulsen anota que

O art. 145 da CF – que diz da competência da União, Estados, DF e Municípios para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria – não arrola taxativamente todas as espécies de tributos, que abrangem, ainda, o empréstimo compulsório e as contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública municipal), conforme os arts. 148, 149 e 149-A.³²

Extrai-se, inicialmente, o conceito de imposto no art. 16, do Código Tributário Nacional

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Ademais, Aliomar Baleeiro ensina que

A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 495.

³² PAULSEN... Op. cit. pg. 19.

serviço específico em retribuição desse pagamento.³³

O imposto é, portanto, a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo Poder Público, que deverá ser paga pela pessoa física ou jurídica a fim de atender às despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular.

Hugo de Brito Machado leciona no mesmo sentido

Tratando-se de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha, ou não, prestado algum serviço, executado alguma obra ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar o imposto.³⁴

Assim, enquanto a teoria bipartite considera os impostos e as taxas como espécies autônomas de tributo, a teoria tripartite, influenciada pelas lições de Geraldo Ataliba, as secciona da seguinte maneira: impostos (tributos não-vinculados), taxas (tributos diretamente vinculados) e contribuições de melhoria (tributos indiretamente vinculados).

As taxas, por sua vez, dispostas no inciso II do artigo 145 da Constituição Federal

As taxas são os tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77 do CTN).³⁵

Quanto às taxas, Regina Helena Costa leciona

A taxa é, assim, tributo cuja exigência é orientada pelo princípio da retributividade, vale dizer, ostenta caráter contraprestacional – paga-se a taxa por ter-se provocado o exercício do poder de polícia, em razão de ter sido prestado serviço público específico ou divisível ou, ainda, por ter sido serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo.³⁶

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 197.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 63/64.

³⁵ PAULSEN... Op. cit. p. 22.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 115.

Taxas se tratam, portanto, de tributos devidos em razão de determinado serviço prestado ou a ser prestado pelo Poder Público. Ou seja, algumas taxas podem instalar relações jurídicas tributárias pelo simples fato de estarem à disposição do contribuinte atividades prestadas pelo Estado, embora o contribuinte não as utilize efetivamente.

Já Roque Antonio Carrazza a considera “uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”.³⁷

Ainda, Paulo de Barros Carvalho considera haver duas espécies de taxas previstas no direito positivo vigente: a) taxas decorrentes da prestação de serviço público; b) taxas em razão do exercício do poder de polícia.

Acerca dessa espécie tributária, Roque Antonio Carrazza entende haver “taxas de serviço (vale dizer, as que têm por pressuposto a realização de serviços públicos específicos e divisíveis)”³⁸ e “taxas de polícia (ou seja, as que nascem em virtude da prática, pelo Poder Público, de atos de polícia diretamente referidos a alguém)”³⁹. E, assim sendo, acredita que as taxas referentes aos serviços só poderia, ser cobradas se este tivesse sido realizado pela pessoa política à qual a Constituição Federal tenha atribuído competência para fazê-lo, não sendo requisito a utilização efetiva do serviço público pelo contribuinte para ensejar cobrança.

Nesse sentido, tem-se a redação do artigo 79 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
I – utilizados pelo contribuinte:
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;
III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.⁴⁰

Deste excerto de lei evidencia-se que nasce a relação jurídica tributária inerente às taxas, sendo irrelevante sua utilização, ou não, pelo contribuinte, apenas

³⁷ CARRAZZA, 2010. p. 566.

³⁸ Ibid. p. 566.

³⁹ Ibid. p. 567.

⁴⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

em razão de estar disponível um serviço de utilização compulsória.

Quanto às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, pela autoridade competente, dispõe claramente o artigo 78 do Código Tributário Nacional que:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.⁴¹

Entretanto, o parágrafo único estabelece que, para se instalar a relação jurídica tributária, o exercício do poder de polícia deve ser regular, ou seja, ser desempenhado pela pessoa política competente, nos limites da lei aplicável, com observância ao devido processo, e, tratando-se de ato discricionário, sem abuso ou desvio de poder.

Por fim, importante salientar que tanto numa quanto noutra modalidade de taxa, evidencia-se nesta espécie de tributo a existência de direitos e deveres recíprocos entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

Com respeito às contribuições de melhoria, identifica-se que estão elencadas no inciso II, do artigo 145, da Constituição Federal, e são definidas por Paulo de Barros Carvalho como espécie autônoma de tributo que podem ser arrecadadas “dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas”.⁴²

Note-se, porém, que, para que ocorra, a obra pública realizada deve acarretar melhoria aos imóveis por ela atingidos, proporcionando-lhes valorização.

O autor esclarece que, “se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos”⁴³, e complementa:

A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de

⁴¹ BRASIL. **Código Tributário...** Op. cit.

⁴² CARVALHO... Op. cit. p. 41.

⁴³ Ibid. p. 42.

obras públicas. Muitas há que, sobre não acarretarem incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado.⁴⁴

Note-se, por oportuno, que são necessários dois requisitos mínimos para tal: a) que a obra seja pública; e b) que ocorra a valorização imobiliária ou mais valia.

Diferentemente das taxas, para que incida a contribuição de melhoria há de realizar-se uma situação fática intermediária, a valorização imobiliária.

Nessa esteira, se um particular realizar a obra que valorize os imóveis circunvizinhos, o Estado não poderá cobrar contribuição de melhoria, pois a obra não é pública.

Da mesma forma, se o Estado realizar obra que não valorize, ou mesmo desvalorize, os imóveis circunvizinhos, também não poderá cobrá-la, pois a situação intermediária não se concretizou, e, conseqüentemente, a conduta descrita na hipótese da norma tributária não se efetivou por completo.

Por isso a conclusão de Paulo de Barros Carvalho de que, “do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria”⁴⁵, e que jamais poderá constituir um quantum superior à mais valia experimentada, sob pena de ferir o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, duas diferenças podem ser traçadas entre taxas e contribuições de melhoria: a segunda pressupõe obra pública e não serviço público, e depende da ocorrência de um fator intermediário, que se constitui na valorização do bem imóvel.

Em se tratando dos empréstimos compulsórios e demais contribuições elencadas ao longo da Constituição Federal, a doutrina é quase unânime ao considerá-los como entidades tributárias.

Os adeptos da teoria quadripartite e quinquipartite as consideram espécies tributárias autônomas, com as devidas ressalvas à primeira.

Os seguidores da teoria tripartite, por sua vez, as observam sob o pressuposto de não possuírem autonomia, consistindo ora em impostos, ora em taxas, e, até mesmo, contribuição de melhoria.

Dispõe o artigo 148, I e II, da Constituição Federal, que a União poderá

⁴⁴ CARVALHO... Op. cit. p. 41.

⁴⁵ Ibid. p. 42.

instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, em duas hipóteses bastante específicas: “I) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”⁴⁶. E, no parágrafo único do mesmo dispositivo legal, estabeleceu o legislador constituinte que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios deverão ser vinculados à despesa que fundamentou sua instituição.

Embora a expressão “empréstimos compulsórios” denote uma relação entre sujeitos, em que um deles deverá, independentemente de sua vontade, emprestar dinheiro ao outro, o artigo 4º do Código Tributário Nacional dispõe que o nome atribuído à figura ou o destino dado ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo. Por isso, observa-se não revestir-se de nenhuma característica que o distingue das espécies autônomas de tributo.

Paulo de Barros Carvalho considera que “tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo”⁴⁷, e, “para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base”⁴⁸.

Assim, analisando-se a base de cálculo e a hipótese de incidência atribuídas ao respectivo empréstimo compulsório, será possível aferir tratar-se de imposto (tributo não vinculado de cunho econômico), taxa (tributo diretamente vinculado, decorrente da prestação de serviço ou do uso do poder de polícia pelo Estado) ou contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado, decorrente da realização de obra pública que proporcione valorização imobiliária), embora, na grande maioria das vezes, configurará a primeira espécie.

Quanto às contribuições especiais, dispõe a Constituição Federal que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.⁴⁹

⁴⁶ BRASIL. **Constituição...** Op. cit.

⁴⁷ CARVALHO... Op. cit. p. 33.

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ BRASIL. **Constituição...** Op. cit.

E sobre elas, conclui, irrefutavelmente, Paulo de Barros Carvalho serem “tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas”⁵⁰, contudo, o autor afasta a possibilidade de aparecerem com feição de contribuição de melhoria, “posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições”.⁵¹

Portanto, assim como os empréstimos compulsórios, não possuem status de espécie tributária autônoma e, por isso, terão feição de imposto ou de taxa, dependendo de sua hipótese de incidência e respectiva base de cálculo.

2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Dentre as limitações ao poder de tributar, pode-se citar, sem o prejuízo das demais, a discriminação de competência tributária, as imunidades e os princípios – estes últimos pensados como direitos e garantias fundamentais opostas ao poder estatal.

Quanto à matéria leciona Luciano Amaro

Desse modo, as chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o *campo*, o *modo*, a *forma* e a *intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).⁵²

Com relação ao significado de limitações na esfera extensiva, Humberto Ávila⁵³ estabelece que estas não se tratam apenas de normas negativas, mas possuem o dever de abstenção do Estado – com relação ao princípio da irretroatividade, não devendo cobrar o tributo no mesmo exercício financeiro em que a lei que instituiu o tributo foi publicada, e a proibição do confisco –, também um

⁵⁰ CARVALHO... Op. cit. p. 44.

⁵¹ Idem.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 129.

⁵³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 126/127.

dever de ação do Estado – relacionado aos princípios da dignidade da pessoa humana, da livre iniciativa, do devido processo legal, entre outros que devem ser garantidos pelo Estado –, bem como o dever de composição por parte do Estado – explicitando os princípios da impessoalidade (Estado imparcial, neutro e isento) e da universalidade da jurisdição.

O mesmo doutrinador traz as espécies de limitações, que podem ser: (i) explícitas – que são expressas na ordem jurídica, a partir das quais se instituem as limitações ao poder de tributar; ou (ii) implícitas – provenientes de um ou mais dispositivo legal; ainda, (iii) formais – quanto à regular a competência, o procedimento e a forma normativa; ou (iv) materiais – as quais cumprem ditar sobre o conteúdo da norma restritiva (que podem ser, ademais, limitações indiretas – limitando o conteúdo, porém não mantêm relação direta com a obrigação tributária – e limitações diretas (positivas: determinando os objetos dos comandos normativos; ou negativas: estabelecem tarefas e obrigações que predeterminam o objeto das normas) – que delimitam imediatamente a relação obrigacional tributária, regulando liberdade e a propriedade de modo expresso ou implícito.⁵⁴

2.3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária trata-se de uma limitação positiva ao poder de tributar, mais especificadamente no que tange a instituição dos impostos, uma vez que, ao distribuí-los dentre os entes da federação, o constituinte impediu inovações pelo legislador ordinário.

A tarefa fica reservada ao legislativo, na qual se insere a competência de legislar sobre matéria tributária, que decorre do princípio da legalidade, direitos e deveres são criados, modificados ou até extintos, imprescindivelmente, mediante lei.

Conforme entende Paulo de Barros Carvalho, competência tributária é, em síntese, “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁵⁵; e, Roque Antonio Carrazza, por sua vez, a

⁵⁴ Ibidem. p. 128/131.

⁵⁵ CARVALHO... Op. cit. p. 228.

define como “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”⁵⁶.

Pode-se dizer, então, que competência tributária é uma prerrogativa das pessoas políticas de direito constitucional interno, que possuem aptidão para criar, em abstrato, tributos.

Cumprе ressaltar a distinção por Paulo de Barros Carvalho, de competência tributária e capacidade tributária ativa:

Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.⁵⁷

Também faz tal distinção, Roque Antonio Carrazza, no que tange ao momento em que são exercidos. Para o autor, “a competência tributária esgota-se na lei”⁵⁸ e, “depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible)”⁵⁹.

Tem-se, portanto, que no Brasil apenas pessoas políticas – ou entes federativos – é que têm competência tributária, quais sejam: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal; pois, apenas estas possuem aptidão própria, e é justamente o Legislativo o único poder apto a criar, em abstrato, tributos⁶⁰.

Assim, cabe como conceito bastante sintético de competência tributária aquele fornecido por Roque Antonio Carrazza, qual seja “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”⁶¹

⁵⁶ CARRAZZA... Op. cit. p. 505.

⁵⁷ CARVALHO... Op. cit. p. 229.

⁵⁸ CARRAZZA... Op. cit. p. 509.

⁵⁹ Idem

⁶⁰ Ibid. p. 511.

⁶¹ CARRAZZA... Op. cit. p. 471.

2.3.1.1 Características da Competência Tributária

Segundo preceitua Roque Antonio Carrazza, a competência tributária “caracteriza-se pela: I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício”⁶², a serem abordadas a seguir, com as ressalvas opostas por Paulo de Barros Carvalho.

O item I trata da privatividade, a qual decorre da distribuição de competência tributária pela Constituição Federal. Esta estabelece faixas tributárias privativas, também denominadas exclusivas, uma vez que privam ou excluem as demais pessoas políticas de explorá-la.

Dessa forma, nega-se aos outros entes federativos a competência para criar tributos, sendo esta privativa ou exclusiva.

O artigo 153 da Carta Magna dispõe que é a competência privativa da União a instituição de impostos sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) renda e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos à títulos ou valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural; e vii) grandes fortunas.⁶³

Do mesmo modo, as demais pessoas políticas têm suas faixas de competência.

O fato de cada pessoa política receber da Constituição sua respectiva competência tributária, mas não podendo dela dispor, renunciar, nem delegar a terceiros denota a ideia da indelegabilidade. Ademais, não obsta que a pessoa política deixe de exercitá-la, pois é uma faculdade sua, e não uma obrigação.

Leciona sobre o tema Roque Antonio Carrazza:

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode *exercitá-la*, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela. Melhor elucidando, não é *senhora* do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas *titular* da competência tributária, submetida, como demonstrado, às regras constitucionais.⁶⁴

⁶² Ibid. p. 519.

⁶³ BRASIL. **Constituição...** Op. cit.

⁶⁴ CARRAZZA... Op. cit. p. 670.

Por isso, não há que se falar em titularidade da competência tributária pela pessoa política à qual a Constituição a acometeu, pois o Legislativo meramente a exerce, não podendo dela dispor.

A incidência possui íntima relação com a ideia de incidência da competência legislativa, de modo geral. Trata-se de ausência de prazo para atuação do legislador no exercício de sua competência, tal como ressalta Paulo de Barros Carvalho, no excerto:

A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluisse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.⁶⁵

Assim, não há que se cogitar caducidade da competência tributária, sob pena de se estabelecer prazo ao ordenamento jurídico como um todo. A competência legislativa (*lato sensu*) não se esvai no tempo, pelo contrário, é perene, permitindo ao legislador inovar na sua atividade privativa, criar leis.

Em exceção à regra, foi editada pelo poder legislativo constituinte derivado de reforma, a Emenda Constitucional nº 3/1993, estabeleceu, em seu artigo 2º, prazo para que o legislador ordinário instituisse o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

Da mesma maneira, editou a Emenda Constitucional nº 12/1996, que estabeleceu prazo para que o legislador ordinário instituisse a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. Após a instituição do tributo, o prazo foi prorrogado sucessivamente pelas Emendas Constitucionais nº 21/1999 e 42/2003. Decorrido o lapso temporal, desapareceu do ordenamento jurídico brasileiro⁶⁶.

Ressalte-se se tratar, portanto, de exceção à incidência da competência tributária, que é a regra.

A característica da inalterabilidade, por sua vez, diz respeito à rigidez das faixas de competências distribuídas pela Constituição Federal às pessoas políticas,

⁶⁵ CARVALHO... Op. cit. p. 232.

⁶⁶ CARRAZZA... Op. cit p. 720.

ou seja, estabelece a impossibilidade de que a própria pessoa política altere a dimensão da competência que lhe fora conferida.

Nesse ponto, Roque Antonio Carrazza preceitua que:

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria *sob a reserva de emenda constitucional*.⁶⁷

Assim, pode-se dizer que a inalterabilidade reflete a rigidez da faixa de competência tributária distribuída pelo constituinte, ao promulgar a Constituição Federal de 1988.

Outra característica da competência tributária é a irrenunciabilidade, ou seja, não pode o legislador, unilateral e definitivamente, abdicar ao direito de criar tributos, pois, juridicamente ineficaz⁶⁸.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza reforça a ideia de que não cabe à pessoa política “o direito de decidir, ainda que o faça por meio de lei (quanto mais por meio de decreto, portaria, ato administrativo etc.), que não mais tributará determinado fato, inscrito em sua esfera de competência tributária”⁶⁹.

Aliás, as faixas de competência tributária são inalteráveis mediante edição de leis infraconstitucionais, pois que foram distribuídas entre os entes da federação pela Constituição pátria; do mesmo modo, não podem ser dispostas pela pessoa política contemplada por ela.

Como será abordado em seguida, não obsta que o legislador não exerça sua respectiva competência, o que não pode é renunciar a ela.

Com relação à facultatividade de exercício, isto se trata, recorrentemente, da faculdade de exercício da competência tributária. A este respeito, Roque Antonio Carrazza afirma que:

Para tomar uma decisão estritamente política (inclusive a de criar, a de não criar ou a de criar só parcialmente o tributo), a *pessoa jurídica de direito público interno* não está sujeita a nenhum controle externo. Transparece, pois, em observação ligeira, que nada impede que a pessoa política deixe de exercer, no todo ou em parte, sua competência tributária. Este, inclusive, é o caudatário natural da incidência da competência tributária.

⁶⁷ CARRAZZA... Op. cit.

⁶⁸ CARRAZZA... Op. cit. p. 723.

⁶⁹ Ibid. p. 722.

A não-utilização, porém, por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária não autoriza qualquer outra a dela tomar mão. Tal usurpação configuraria irremissível inconstitucionalidade.⁷⁰

Destarte, o exercício da competência tributária é uma decisão de cunho político, discutível unicamente no âmbito da própria pessoa política.

Assim, ainda com divergências doutrinárias, as características da competência tributária, de forma relativizada se tratam, na maior parte dos casos, de privativas, indelegáveis, incaducáveis, irrenunciáveis, inalteráveis e de exercício facultativo.

2.3.2 Imunidades tributárias

Se por um lado, competência tributária é “a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos”⁷¹, ou seja, uma limitação positiva ao poder de tributar, pois restringe a atuação do legislador ao âmbito de sua respectiva competência, por outro, as imunidades tributárias são limitações negativas, que opõe ao Estado campos inatingíveis pelas pessoas políticas, no uso de sua competência para criar tributos.

Compartilhando do mesmo entendimento, Humberto Ávila leciona

As regras de competência são, portanto, o resultado da relação lógica entre o poder de tributar e sua exclusão (interna ao próprio ordenamento jurídico) por meio das regras de imunidade. O conteúdo normativo do poder de tributar é resultado de uma metafórica “subtração” de âmbito material das regras de competência pelas regras de imunidade. Em virtude dessas considerações, pode-se dizer que as “limitações” são normas que dizem respeito à competência para tributar em sentido amplo. As regras de imunidade são examinadas em uma parte específica, especialmente porque a Constituição Brasileira classificou-as de “limitações ao poder de tributar”.⁷²

Para Hugo de Brito Machado imunidade é “o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”⁷³, de modo que o que é imune não pode ser tributado.

⁷⁰ Ibid. p. 725.

⁷¹ CARRAZZA... Op. cit. p. 724.

⁷² ÁVILA... Op. cit. p. 135.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 296.

Em relação à natureza constitucional da imunidade, Roque Antonio Carrazza assinala:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.⁷⁴

Cumpra ressaltar uma das características que distinguem imunidade de isenção, pois aquela é necessariamente constitucional, enquanto a última infraconstitucional e, ainda, a primeira impede a incidência da norma tributária, a outra suprime parcialmente um dos critérios da regra-matriz de incidência do tributo.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho conceitua imunidade tributária como sendo:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁷⁵

Assim, o artigo da Constituição Federal que trata das imunidades compõe um rol taxativo, com incisos contendo proibições direcionadas essencialmente ao legislador, que, em decorrência delas, tem restrição na sua esfera de competência tributária, não podendo instituir tributos que alcancem as situações por elas caracterizadas.

Ainda, Luciano Amaro ensina que

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Embora a doutrina tenha dedicado profundo estudo acerca das hipóteses de imunidades decorrentes da Carta Magna, cinco delas estão contidas no inciso VI, do artigo 150, transcrito a seguir, sendo que a quinta se trata do objeto do presente estudo:

⁷⁴ CARRAZZA... Op. cit. p. 725.

⁷⁵ CARVALHO... Op. cit. p. 195.

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013).⁷⁶

Os tributos com os conteúdos explícitos nas alíneas *a*, *b*, *c*, *d* e *e* são os quais afastam do legislador a competência para criá-los, em abstrato, caracterizando a eficácia limitadora de conteúdo ao poder de tributar.

Aliás, as imunidades não são opostas a toda e qualquer espécie tributária, mas apenas aos impostos. Nessa esteira serão abordados mais adiante os impostos que são impedidos de incidir na alínea “e”, objeto da Emenda Constitucional nº 75/2013.

Do exposto, nota-se que fica proibida a instituição de impostos entre pessoas políticas (imunidade recíproca), a templos de qualquer culto, aos partidos políticos e instituições educacionais ou assistenciais, sobre livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão e sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras ou literomusicais de autores brasileiros, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

2.3.3 Princípios constitucionais tributários

Tratar de princípios constitucionais tributários é dos temas mais difíceis, dada sua amplitude e profundidade. Por isso, o tema será abordado sucintamente, demonstrando sua função limitadora ao poder de tributar, ponderando-se que estão

⁷⁶ BRASIL. **Constituição...** Op. cit.

necessariamente atrelados a direitos e garantias fundamentais, de modo a garantir bens e interesses jurídicos tutelados pela Constituição Federal.

Antes de qualquer ponderação, entretanto, vale reafirmar a pertença do Sistema Constitucional Tributário a um sistema ainda maior, o Sistema Constitucional.

Assim, por mais que lhe sejam característicos alguns princípios específicos, outros, decorrentes da Constituição Federal, lhe são pertinentes.

A seguir, alguns dos mais relevantes princípios constitucionais tributários.

O primeiro, princípio da estrita legalidade, disciplina em linhas gerais que “qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”⁷⁷.

Outro, por sua vez, o princípio da anterioridade ou da não surpresa, expressa que, salvo exceção, “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação”⁷⁸, resguardado um intervalo mínimo de noventa dias entre a publicação e vigência da lei.

Acerca do princípio da irretroatividade da lei tributária, Humberto Ávila aduz que:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade*, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.⁷⁹

Observa-se, desse modo, que a competência tributária restringe-se aos fatos ocorridos no tempo da lei que cria o tributo, não podendo afetar acontecimentos pretéritos.

O princípio do não-confisco, talvez um dos principais limitadores do Estado, em seu poder de tributar, embora de conteúdo bastante vago, resume-se à idéia de

⁷⁷ CARVALHO... Op. cit. p. 166.

⁷⁸ Ibid. p. 167.

⁷⁹ ÁVILA... Op. cit. p. 143.

que os impostos não podem consumir o bem sobre o qual incidem, devendo ser afastado qualquer efeito confiscatório dos tributos.

Paulo de Barros Carvalho alude que este princípio serve de “simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária”.⁸⁰

Outra diretriz diz respeito à capacidade contributiva, e impõe ao legislador selecionar as ocorrências que “demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência”⁸¹.

O princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, significa que “as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem”⁸², o que impede sejam criados para privilegiar uma ou outra região específica, em virtude de sua atividade econômica.

Por fim, existe ainda o princípio da territorialidade da tributação, segundo o qual “o poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou”.⁸³

Em todos eles observa-se a natureza limitadora ao poder de tributar, com a finalidade de resguardar bens e interesses jurídicos, representados parcialmente pelos direitos e garantias fundamentais.

⁸⁰ CARVALHO... Op. cit. p. 172.

⁸¹ Ibid. p. 175.

⁸² Ibid. p. 176.

⁸³ CARVALHO... Op. cit. p. 172

3 A IMUNIDADE MUSICAL E SEUS REFLEXOS

A Emenda Constitucional nº 75/2013 publicada no Diário Oficial da União em 16 de outubro de 2013, incluiu os fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais produzidos no Brasil no rol de imunidades a impostos trazido pela Constituição Federal em seu art. 150, que, a partir daquela data, passou a contar com a inclusão da alínea “e”, *in verbis*:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

(...)

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) – grifou-se.

O então presidente do Senado, Renan Calheiros (PMDB-AL), quando da promulgação da emenda à Constituição nº 75/2013 se manifestou no seguinte sentido:

A proposta corrige uma injustiça tributária que permite que artistas estrangeiros acabem pagando menos impostos que artistas independentes brasileiros. A Emenda também irá promover uma redução dos preços de CD e DVDs de música brasileira permitindo maior acesso à nossa música pela sociedade. Segundo as estimativas do próprio setor, os preços poderão cair entre 30 e 40%. A proposta é também um instrumento importante para revitalizar a indústria fonográfica seriamente prejudicada pela pirataria.⁸⁴

O discurso ilustra, de maneira cristalina, a preocupação com o atendimento das garantias fundamentais do acesso à cultura e da liberdade de expressão, previstos na Constituição Federal e que, por um descuido do legislativo não estaria sendo efetivado da maneira como previu o legislador constituinte originário ao eleger tais prerrogativas como fundamentais aos cidadãos.

⁸⁴ CALHEIROS, Renan. *Renan diz que imunidade tributária da música vai coibir pirataria*. In: **Canal Presidência do Senado** – YouTube. Out, 2013. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em: 25 Out. 2014.

3.1. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013

A Proposta de Emenda a Constituição visando acrescentar “a alínea ‘e’ ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham” (Anexo I deste trabalho) foi apresentada em 26 de junho de 2007 pelo Deputado Otávio Leite do PSDB-RJ – sendo primeiramente a PEC 98/2007 e, após a alteração para se incluir a possibilidade de tributação na etapa de replicação industrial das mídias ópticas de leitura a laser, em 17 de dezembro de 2011 tornou-se a Proposta de Emenda a Constituição nº 123/2011.

A tramitação completa da PEC encontra-se no Anexo II do presente estudo.

A referida proposta ficou conhecida como “PEC Musical” e, no curso da votação nas Casas do Congresso Nacional, recebeu o apoio de diversos artistas como Ivan Lins e Marisa Monte, até a aprovação final – em segundo turno – com 61 votos favoráveis, 4 contrários e nenhuma abstenção.

A oposição dos 4 votos deu-se pela bancada amazonense, a qual preocupou-se com a situação econômica conferida a Zona Franca de Manaus – que já possui isenção tributária na mesma matéria – e, com a promulgação da Emenda Constitucional, ficaria em desvantagem com relação aos outros estados da federação.

Sobre tal divergência, a deputada Jandira Feghali (PCdoB – RJ) se manifestou em plenário⁸⁵ – discursando a favor da aprovação da PEC – sob o

⁸⁵ FEGHALI, Jandira. Câmara aprova a PEC da Música. In: **Canal Jandira Feghali**. – YouTube. Nov, 2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em 25 Out. 2014. 29/11/2011 - O Plenário aprovou em primeiro turno a PEC 98/07, que concede imunidade tributária a CDs e DVDs com obras musicais de autores brasileiros. A matéria precisa ser votada ainda em segundo turno. De acordo com o substitutivo da comissão especial, aprovado por 395 votos a 21, contarão com imunidade os CDs e DVDs produzidos no Brasil com obras musicais ou lítero-musicais de autores brasileiros. Também não pagarão impostos as obras em geral interpretadas por artistas brasileiros e as mídias ou os arquivos digitais que as contenham. Produção de mídias com obras de autores brasileiros terá imunidade tributária, segundo a proposta, que ainda será votada em 2º turno pelos deputados.

argumento de que, em verdade, a imunidade seria para beneficiar, única e exclusivamente, o artista brasileiro – em especial os de menor reconhecimento – uma vez que se observa que na Zona Franca de Manaus são efetuadas réplicas fonográficas e videofonográficas de artistas internacionais, em sua maioria.

Ainda assim, a bancada amazonense apresentou outras possíveis emendas ao texto da PEC as quais, se aprovadas, seriam submetidas à reanálise da Câmara dos Deputados. Entretanto, todas as emendas foram rejeitadas pelos demais parlamentares, preocupados com a urgência da aprovação da proposta, vez que havia o risco da PEC retornar à Câmara, e já havia apelo massificado tanto da mídia quando dos próprios artistas⁸⁶ para que a aprovação se desse o quanto antes.

Assim, vencidos, a proposta de emenda à Constituição foi aprovada em 15 de outubro de 2013, recebendo ao final o *status* de a Emenda Constitucional nº 75/2013.

3.1.1 Análise Do Texto

A nova alínea “e” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, a qual visa instituir imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, deve ser, inicialmente, estudada a partir da perspectiva social a qual se deu sua criação.

A necessidade da edição de uma emenda à Constituição na esfera tributária teve como objetivos principais: a) facilitar o exercício da liberdade de expressão artística; b) a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil, em especial as menos privilegiadas; c) o combate à contrafação (“pirataria”) dos CDs, DVDs e *Blu-Rays*, bem como dos arquivos digitais a serem disponibilizados e/ou comercializados na internet.

Os objetivos da emenda estão intimamente relacionados com a garantia à

⁸⁶ LEONI. *PEC DA MÚSICA - Leoni faz apelo*. In: **Canal Paulo Almeida** – YouTube. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Uva5kPgDHL0>> Acesso em: 25 Out. 2014.

cultura e a liberdade de expressão, já prevista em outro inciso do art. 150 da CF/1988, no que tange a imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (inc. VI, alínea *d*, art. 150, CF).

À época da promulgação da Constituição Federal de 1988, o legislador constituinte originário decidiu por eleger a imunidade quanto aos livros, jornais e periódicos, bem como do papel destinado a sua impressão, em caráter protetivo da garantia a liberdade de expressão e do acesso à cultura – com atenção à liberdade de imprensa.⁸⁷

Ocorre que, com o passar dos anos, tais garantias receberam novas formas de expressão – com o advento da tecnologia digital, a produção de CDs, DVDs e *Blu-Rays*, até mesmo os aparelhos celulares e a difusão da internet.

Assim, em contrapartida aos avanços tecnológicos, observou-se a queda na aquisição de CDs, DVDs e *Blu-Rays* originais e um crescente estímulo a prática da contrafação⁸⁸ (“pirataria”), ou até mesmo de apenas *downloads* da internet das obras de artistas nacionais e internacionais, motivados, principalmente pelos altos preços atribuídos a tais produtos.

Com a devida atenção aos anseios da sociedade, houve a apresentação da proposta de emenda à constituição Deputado Otávio Leite do PSDB-RJ em razão da necessidade de um maior zelo com relação à indústria fonográfica e videofonográfica, que vem sofrendo, a cada vez mais difundida, crise de mercado oriunda do avanço da contrafação.

Eduardo de Moraes Sabbag, em seu artigo sobre o tema, intitulado “Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística” destaca

(...) que a norma imunizante em apreço, a par do objetivo de *reduzir a carga de impostos de tais produtos*, ou seja, propiciar a baixa de preços, tanto nos Cds, DVDs e *Blue-Rays (sic)* que contenham a obra artística musical, como também nas músicas comercializadas pela internet ou via telefonia, almeja,

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REsp 504615 - AgrReg/SP. 1ª Turma. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, Julgado em 03/05/2011. <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em 28/10/2014. “(...) a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos”.

⁸⁸ Contrafazer: (com.tr.a.fa.zer) **v. td.** 1. Imitar, reproduzir (algo) com o intuito de falsificá-lo ou apenas seguindo seu estilo. *contrafazer* um documento. 2. Imitar de maneira ridícula, zombeteira. 3. Encobrir, disfarçar. *contrafazer* a mágoa que sentia. 4. Reprimir ou contrariar a vontade de (si ou outrem); forçar(-se). *contrafação **sf** [Do *lat. contrafacere*]. BECHARA, Evanildo. **Minidicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 2009. p. 231.

por certo, *desestimular a comercialização clandestina* de “cópias piratas”.⁸⁹

Para que se compreenda do que se trata a nova alínea “e”, do art. 150, da CF/1988 se faz necessária uma análise dos significados de cada termo nela contido, por exemplo “fonograma”, que se trata de uma forma de comunicação em sons, e não por escrito; ainda, “videofonograma” que é toda forma de imagem e som gravados em um suporte material.

Além disso, nota-se da redação do novo texto constitucional que as obras deverão ser produzidas em solo nacional, bem como por artistas brasileiros; e que estas devem ser de ordem musical (ainda que o texto traga “e/ou obras em geral”), pois que a interpretação deve se pautar nas garantias fundamentais da liberdade de expressão e do acesso à cultura.

Em recente artigo, Raphael Wasserman também se posiciona no sentido

No tocante à transcrita expressão, uma interpretação literal do dispositivo poderia levar à conclusão de que não apenas os fonogramas e videofonogramas contendo obras musicais ou literomusicais estariam atingidos pela imunidade tributária, mas composições de toda sorte, desde que originadas de intérpretes tupiniquins, como filmes produzidos no Brasil. É preciso, porém, examinar o dispositivo em seu conjunto, em uma visão sistemática. Assim, a imunidade se destina tão somente a fonogramas e videofonogramas contendo registros musicais ou literomusicais de artistas brasileiros e produzidos no Brasil.⁹⁰

No que tange os “suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham” entende-se que se tratam de todos os objetos físicos capazes de comportar o conteúdo elaborado e transmitir a informação contida.

Cumprido ressaltar que, a PEC 98/2007 sofreu a alteração no sentido de acrescentar ao texto “salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. Esta disposição se refere à etapa da multiplicação dos CDs, DVDs e *Blu-Rays*, entretanto, atingem apenas as mídias ópticas reproduzíveis, podendo-se presumir que os demais suportes físicos se submetem a referida imunidade.

Em parecer requerido pela ABMI (Associação Brasileira de Música Independente) quanto a matéria, os advogados Raquel Lemos Amaro (OAB/SP

⁸⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 863/894.

⁹⁰ WASSERMAN, Raphael. Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultura nacional. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 845/862.

209.357) e Emerson Alvarez Predolim (OAB/SP 309.313) explicitam sobre a ressalva

Por fim, há uma ressalva inserida na alteração constitucional que exclui da imunidade o processo de replicação mídias ópticas de leitura laser. Ou seja, as indústrias que realizam a prensagem das mídias continuam obrigadas a recolher os impostos que recaem sobre o processo industrial, o que nos remete a obrigatoriedade de recolhimento do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). De certo, que se produzidos na Zona Franca de Manaus, ainda, por esta característica produtiva estão isentos (muito diverso da imunidade).⁹¹

Com relação às mencionadas isenção e imunidade tributária, cumpre ressaltar, como já explicitado em capítulo anterior, que imunidade é necessariamente constitucional, diferentemente da isenção que é infraconstitucional e, ainda, enquanto que a primeira impede a incidência da norma tributária, a outra mutila parcialmente um dos critérios da regra-matriz de incidência do tributo.

Completam a ideia da ausência de imunidade quanto à replicação das mídias ópticas, os advogados Carolina Botosso (OAB/SP 234.518) e Eduardo Behar (OAB/SP 183.068) em artigo disponível “online”:

Há que se destacar, contudo, que a exclusão da imunidade, ou seja, a tributação destacada nesta frase vincula a replicação industrial a um *modus operandi* específico, qual seja, as mídias ópticas de leitura a laser. Vale dizer, portanto, que outras formas de mídias que não as ópticas de leitura a laser, poderão, numa primeira análise, estar abrangidas pela imunidade ou, no mínimo, não estão abarcadas pela tributação.⁹²

Completa o entendimento da ABMI que, por exemplo, a incidência da imunidade pode, portanto, abarcar os vinhos, novamente populares no mercado, pois aborda o estilo “retrô” apreciado por diversas classes de consumidores.

⁹¹ AMARO, Raquel Lemos. PREDOLIM, Emerson Alvarez. **Parecer**. Publicação eletrônica [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <lpegorer@abmi.com.br> em 18 out. 2013. Disponível em <<http://www.abmi.com.br/circulares/Parecer%20emenda%2075.pdf>> Acesso em: 24 out. 2014.

⁹² BOTOSSO, Carolina. BEHAR, Eduardo. *Imunidade tributária dos CD e DVDs – análise da EC 75/2013*. Migalhas, dez. 2013. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI191564,101048-Imunidade+tributaria+dos+CDs+e+DVDs+analise+da+EC+7513>> Acesso em : 25 out. 2014.

3.2. ASPECTOS FAVORÁVEIS

A imunidade em questão possui o principal objetivo de reduzir a tributação das obras musicais e literomusicais de artistas brasileiros, que são alvo da contrafação, principalmente, em razão do alto valor atribuído a estas; além do enfoque na difusão da cultura e da liberdade de expressão – garantias fundamentais previstas na Constituição Federal.

Além do incentivo à cultura e liberdade de expressão, o apoio dos artistas em plenário quando da votação da PEC Musical, faz compreender que, aquém aos interesses dos consumidores – prejudicados pelos altos valores atribuídos aos CDs, DVDs e *Blu-Rays*, em razão da tributação – também os músicos, compositores e intérpretes têm sofrido com a ausência de uma norma regulamentadora a fim de possibilitar uma “guerra branca” contra a contrafação.

Em um primeiro momento, deve-se atender ao fato de que um artista, quando pretende externar o seu talento, seja da forma que desejar, não visa – inicial ou exclusivamente – o retorno aquisitivo (em dinheiro propriamente dito) que aquilo lhe trará; mas sim o reconhecimento do seu público-alvo. Entretanto, a maneira com que este pode receber o retorno de seus fãs é sabendo que estes estão adquirindo sua obra.

Assim, por se tratar de uma garantia fundamental, prevista na Constituição Federal, quanto o acesso à cultura e a promoção e proteção da liberdade de expressão os legisladores não poderiam deixar de perceber que estas estavam ficando aquém das expectativas tanto dos artistas quanto dos consumidores.

Ademais, além da mútua frustração (artista-consumidor), um por não conseguir adquirir as obras de seus artistas prediletos o outro por não receber o retorno do seu público, ainda a prática da contrafação trata-se de crime previsto no art. 184, do Código Penal Brasileiro⁹³ e não deveria ser estimulado pela população, bem como merece atenção dos Poderes Legislativo e Judiciário para que deixe de acontecer. Aborda Raphael Wasserman sobre o assunto:

⁹³ BRASIL, **Código Penal Brasileiro**. Decreto-Lei N° 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm> Acesso em: 20 out. 2014.

Impende frisar ainda que a contrafação, ou seja, a reprodução não autorizada, nos termos do art. 5º, VII, da Lei nº 9.610/98, consiste em crime, tipificado no artigo 184 do Código Penal (violação de direito autoral), sujeitando o infrator a penas de três meses a um ano ou multa na forma simples e de dois a quatro anos e multa na qualificada (sic). Percebe-se que o Poder Legislativo se valeu de instrumento afeito a seara tributária para coibir a prática de ilícitos penais, por meio da indução de comportamentos, premiando condutas lícitas. Cuida-se de louvável iniciativa para atingir de forma indireta a inegável realidade da indústria da pirataria nacional.⁹⁴

Em entrevista concedida à repórter Fabricia Neves, o senador Walter Pinheiro (PT-BA), líder do seu partido no Senado Federal abordou sobre o tema no seguinte sentido:

Na realidade, só vai resolver o problema da pirataria com a questão do preço, então o preço por sua vez permitirá um maior acesso e esse maior acesso permitirá efetivamente um maior volume de vendas da música. Então, isso vai direto para o bolso do produtor, do compositor e do cantor, tirando essa figura, principalmente, que existe hoje, que é a figura do intermediário.⁹⁵

E, ainda:

Por outro lado, é necessário criar este ambiente para que o sujeito que é o autor, e é aquele que faz e cria o espetáculo, possa ter os ganhos e não majoritariamente estes ganhos continuar indo para as mãos do atravessador, ou para as mãos de quem se coloca como grande produtor.⁹⁶

Impende ressaltar que a questão da contrafação é apenas a “ponta do iceberg”, visto que, do que se observa dos discursos dos músicos em apoio à causa, o cerne da questão, ou seja, o reflexo benéfico para estes, seria realmente a possibilidade da produção da sua obra, assim como ao atingir o consumidor, que este seja beneficiado com uma obra de qualidade e, em consequência, a recepção do artista do retorno almejado⁹⁷.

⁹⁴ WASSERMAN, Rafael. Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultura nacional. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 845/862.

⁹⁵ PINHEIRO, Walter. Entrevista concedida a Fabricia Neves. In: Canal Presidência do Senado – YouTube. Out. 2013. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em: 25 out, 2014.

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ **PEC da Música - Um novo marco para a indústria fonográfica brasileira**. In: **Canal Deputada Jandira Feghali** – YouTube. Dez. 2011. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=lp0p2_YxVKE> Acesso em 25 out, 2014.

3.3. ASPECTOS DESFAVORÁVEIS

Cumpra observar que nova alínea “e” do art. 150, inc. VI da Constituição Federal, acrescido por meio da edição da Emenda Constitucional nº 75/2013, trata sobre a imunidade somente em relação à incidência de impostos na etapa da produção das obras, quais sejam o ICMS (art. 155, inc. II, CRFB/1988)⁹⁸, IR (art. 153, inc. II e § 2º da CRFB/1988) e ISS (art. 156, inc. III, CRFB/1988) – como explicitam Carolina Botosso e Eduardo Behar:

Num primeiro momento, vislumbramos que a fase preliminar da produção de CDs e DVDs (contratação de estúdio, músico, mixagem, produção) estaria sujeita apenas à incidência do Imposto de Renda e do Imposto sobre Serviços (itens 13.02 e 13.03 – 13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres. 13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres). Com esta Emenda Constitucional, portanto, estes tributos não poderão mais ser exigidos. Logo, aqui se fala dos impostos de quem executa essas atividades (possível produtor). Por outro lado, na etapa final, o ICMS aplicável na circulação do CD/DVD/Blu-Ray que sai da fábrica e vai para o lojista, também será imune.

Também se manifesta Eduardo Sabbag no mesmo sentido:

Ao final do ciclo, na fase de distribuição e comercialização, é comum a incidência do IR e do ICMS. À semelhança do que se argumentou na fase preambular, explicada em parágrafo anterior, pugnamos pelo afastamento do IR e, fundamentalmente, do ICMS, até hoje exigido na sistemática da substituição tributária progressiva (ou para frente). Portanto, o CD/DVD/BD, ao deixar a fábrica e seguir para o lojista, não mais provocará a recolha pelo fabricante do ICMS-ST, uma vez prevalecente a imunidade tributária. Aliás, com a norma imunizante vigente, a sistemática da substituição tributária para este bem perde todo o sentido.⁹⁹

⁹⁸ “Percebe-se que debaixo da sigla ICMS hospedam-se, pelo menos, cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. São cinco impostos diferentes justamente porque têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Com efeito, o que distingue um tributo do outro não é o nome que possui, mas a hipótese de incidência, confirmada por sua base de cálculo (cf. art. 4º do CTN).” (CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS. Operações de Performance. Imunidade. Exegese do art. 155, § 2º, XII, da CF. Questões Conexas**) In: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2014. p. 356.

⁹⁹ SABBAG. Eduardo de Moraes. **Imunidade Tributária Musical...** Op. cit. p. 863/894.

Então, entende-se que no processo produtivo dos fonogramas ou videofonogramas é que irá incidir a imunidade, entretanto com a ressalva incluída pela bancada amazonense no processo de votação da PEC, vislumbra-se que a imunidade não abarcará o processo de replicação da mídia a laser, como explica Eduardo Sabbag:

Em termos resumidos, o Estado do Amazonas alega violação ao princípio da legalidade tributária e aduz que a norma desonerativa ocasionará perdas econômicas à região incentivada, desestabilizando um modelo que é responsável, de há muito, pela redução de desigualdades regionais e sociais nas terras amazonenses. (...) Com efeito, o novo dispositivo constitucional faz com que o Estado amazonense perca a exclusividade nas etapas da produção e distribuição dos CDs/DVDs/BDs no território nacional, competindo-lhe, de modo incentivado, apenas a fase de replicação. Nessa medida, as indústrias do segmento de produção e distribuição dos fonogramas e videofonogramas não precisam mais se instalar na Zona Franca de Manaus para usufruir os benefícios fiscais concedidos naquela região.¹⁰⁰

De fato, se a imunidade abarcar também a replicação industrial, as empresas hoje instaladas na Zona Franca de Manaus, e especificamente atuantes nesse ramo, simplesmente poderiam se deslocar para outros Estados da federação, causando, assim, prejuízo à já mencionada Zona Franca do Estado do Amazonas.

Contudo, nos parece que o objeto principal desta imunidade, que é facilitar o exercício da liberdade de expressão artística e a difusão da cultura musical a todas as classes sociais do Brasil, em especial as menos privilegiadas, tudo isso também em uma tentativa de combate à contrafação (“pirataria”) dos CDs, DVDs e *Blu-Rays* bem como dos arquivos digitais a serem disponibilizados e/ou comercializados na internet, acaba sendo diretamente mitigada, pois como se sabe, o custo referente aos tributos indiretos (IPI e ICMS) serão repassados ao consumidor final, quando da “reprodução” em outros locais que não a Zona Franca de Manaus, tornando o produto mais oneroso (em termos de valor atribuído a ele – “preço”) e, assim, prejudicando o estímulo ao acesso e produção desta espécie de bens.

¹⁰⁰ Idem.

4 CONCLUSÃO

Ao observar as ideias que compõem a Constituição Federal de 1988, temos como consagrados nesta, com notável importância, os denominados direitos fundamentais – importando ao presente trabalho o direito à liberdade de expressão e o acesso à cultura –, verificando a partir do contexto histórico e social de evolução da sociedade de que maneira se deu, até o momento da edição da Emenda Constitucional nº 75/2013, a garantia de tais direitos, uma vez que na Constituição atual os direitos supramencionados são considerados como direitos fundamentais e devendo, portanto, serem garantidos por esta.

A fim de conferir maior efetividade às garantias fundamentais do acesso à cultura e da liberdade de expressão, do pensamento, inclusive do direito à educação, a EC nº 75/2013 foi editada, em 15 de outubro de 2013, voltando-se à redução da incidência dos impostos no processo de produção dos fonogramas e videofonogramas musicais ou literomusicais elaborados por artistas brasileiros ou interpretados por artistas brasileiros, materializados tanto em suportes físicos como digitais, de modo que o valor atribuído a tais bens possa ser abrandado, tornando-se mais acessível para os consumidores – em especial daqueles menos favorecidos economicamente.

O que se pôde depreender com o presente estudo é que os objetivos vão além do que os expostos na proposta de emenda à Constituição: (i) no que tange a preocupação com a comercialização de produtos de origem distinta da original, ou seja, a denominada contrafação (“pirataria”); (ii) bem como o apelo dos próprios músicos, compositores e intérpretes, quando da notícia da possível imunidade para o meio musical, por acreditarem ser o estímulo um reconhecimento por parte do legislativo e não uma benesse além da merecida por quaisquer outras classes.

Entretanto, alguma dúvida ainda paira quanto à última parte da alínea “e” do inc. VI, do art. 150, da Constituição Federal, a qual faz a ressalva de que é possível a incidência dos impostos na fase de replicação das mídias ópticas a *laser*; parte esta acrescida em razão da preocupação da bancada amazonense – no Senado e na Câmara dos Deputados – quanto às empresas do ramo instaladas na Zona Franca de Manaus, as quais poderiam acabar se deslocando para os grandes centros, causando prejuízos a esta, no caso de a imunidade abarcar a replicação

dos CDs, DVDs e *Blu-Rays*.

Assim, almeja-se que a desoneração dos referidos bens, em razão da imunidade musical, traga os benefícios por ela pretendidos, sendo realmente o consumidor o verdadeiro destinatário e, conseqüentemente, beneficiário da norma imunizante. Neste ponto, acredita-se que deve haver um trabalho mútuo no quesito da fiscalização, em que a sociedade atua assegurando-se que os valores atribuídos aos bens em questão, realmente estão sendo reduzidos; sem se olvidar do papel crucial do Estado em averiguar se a prática clandestina da contrafação está sendo reduzida ou, em caso contrário, atuar de maneira mais incisiva.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Raquel Lemos. PREDOLIM, Emerson Alvarez. **Parecer**. Publicação eletrônica [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <lpegorer@abmi.com.br> em 18 out. 2013. Disponível em <<http://www.abmi.com.br/circulares/Parecer%20emenda%2075.pdf>> Acesso em: 24 out. 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

BECHARA, Evanildo. **Minidicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009.

BOTTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo. **Imunidade tributária dos CD e DVDs – análise da EC 75/2013**. Migalhas, dez. 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI191564,101048-Imunidade+tributaria+dos+CDs+e+DVDs+analise+da+EC+7513>> Acesso em: 25 out. 2014.

BRASIL. **Código Penal Brasileiro**. Decreto-Lei N° 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm> Acesso em: 20 out, 2014.

_____. **Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **REsp 504615 - AgrReg/SP**. 1ª Turma. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, Julgado em 03/05/2011. <

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em: 28 out. 2014.

CALHEIROS, Renan. Renan diz que imunidade tributária da música vai coibir pirataria. In: **Canal Presidência do Senado** – YouTube. Out, 2013. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em 25 out. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. ICMS. Operações de Performance. Imunidade. Exegese do art. 155, § 2º, XII, da CF. Questões Conexas. In: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 14ª ed, rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FEGHALI, Jandira. Câmara aprova a PEC da Música. In: **Canal Jandira Feghali**.– YouTube. Nov, 2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em 25 out. 2014.

LEONI. PEC DA MÚSICA - Leoni faz apelo. In: **Canal Paulo Almeida** – YouTube. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=Uva5kPgDHL0>> Acesso em: 25 out. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª ed – 2ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2014.

PEC da Música - Um novo marco para a indústria fonográfica brasileira. In: **Canal Deputada Jandira Feghali** – YouTube. Dez. 2011. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=lp0p2_YxVKE> Acesso em: 25 out. 2014.

PINHEIRO, Walter. Entrevista concedida a Fabricia Neves. In: **Canal Presidência do Senado** – YouTube. Out. 2013. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vS0vpYIn5Z8>> Acesso em: 25 out. 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: RT, 1982.

WASSERMAN, Rafael. Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultura nacional. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

ANEXOS

ANEXO 1 – A PEC Musical

ANEXO 2 – Tramitação completa da PEC Musical