

AS CLÁUSULAS PÉTREAS NAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS*

Joycemar Lima Tejo

(Advogado, pós-graduado em Direito Público).

RESUMO

No presente trabalho será feita uma análise do instituto da imunidade tributária e das controvérsias em torno de sua natureza. Após essa fase, passar-se-á ao estudo das cláusulas pétreas e sua correlação com as imunidades tributárias.

Palavras-chave: tributos- imunidade tributária- cláusulas pétreas.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição instituiu uma série de valores, de primordial interesse em um Estado Democrático de Direito, elevando-os à categoria de cláusula pétrea. Tais valores, em virtude de sua importância, devem ser preservados ao máximo na busca de sua efetividade plena, e neste contexto se situa o fenômeno da imunidade tributária, que tem como objetivo justamente salvaguardá-los. Não por acaso, como veremos no momento oportuno, as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais está a imunidade tributária, são consideradas a "parte nobre" do direito tributário.

* Artigo publicado no Repertório de Jurisprudência IOB n° 03/ 2008, 1ª quinzena de fevereiro

Apresentaremos destarte, no presente trabalho, inicialmente uma visão panorâmica do instituto imunizante tributário, as controvérsias em torno de sua natureza e sua atuação como salvaguarda de valores constitucionais.

2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA- DEFINIÇÃO

Podemos anotar 4 correntes principais acerca da natureza jurídica do instituto da imunidade tributária.

2.1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

Baseia-se tal entendimento no fato de, se é a Constituição a outorgante do poder tributário, apenas ela pode instituir limitações ao mesmo. A própria expressão constante na Carta Magna leva a tal entendimento: "Art. 151. É *vedado* à União (...)". Grifo nosso.

Tal entendimento suscita críticas. Por exemplo, Paulo Barros Carvalho (LEITE: 2005, p. 102) utiliza um argumento lógico para refutá-lo. Assim, lembra que não existe cronologia justificadora da outorga da prerrogativa para, logo em seguida, mutilá-la com o recurso da imunidade. Seria ilógico, portanto, supor que o Constituinte outorgaria poder tributário para logo em seguida limitá-lo via imunidade. Lobo Torres (2006, p. 65) lembra, por sua vez, que

está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou autolimitação do poder tributário.

Não obstante, o viés da imunidade tributária como limitação do poder de tributar é adotado por parcela significativa da doutrina.

2.2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCLUSÃO DO PODER TRIBUTÁRIO

Trata-se de outro entendimento alvo de críticas. Paulo Carvalho (*apud* LEITE, *op.cit.*) frisa que exclusão pressupõe algo anteriormente incluído. À vista disso, cai por terra a tese que enxerga na imunidade tributária forma de exclusão do poder tributário, se lembrarmos que não houve a inclusão de tal poder, isto é, não foi outorgado, logo não pode ser excluído.

2.3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO NORMA DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Amílcar de Araújo Falcão, citado por MORAES (1998), ensina:

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo Estatuto Supremo.

O próprio Moraes (p. 121) se encarrega de refutar tal tese. Lembra que a "não-incidência" é uma consequência, um efeito, da imunidade tributária, mas não elemento essencial para defini-la. Ademais, frisa o citado autor que não é um

expediente técnico definir uma figura através de uma negativa ("não-incidência"), além do fato de que a característica de qualquer norma jurídica é justamente *incidir*, de forma que qualificar a imunidade como comando de não-incidência seria negar-lhe juridicidade.

2.4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO NORMA FIXADORA DE INCOMPETÊNCIA

É o entendimento esposado por Paulo de Barros Carvalho. A imunidade consistiria em um conjunto de normas insculpidas na Constituição, estabelecedoras da incompetência dos Entes públicos acerca da tributação nas hipóteses previstas em seu texto.

No mesmo sentido a cátedra de PESTANA (2001, p. 62):

Princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional.

3. EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A OUTROS TRIBUTOS

Há controvérsia acerca de imunidade tributária para outros tributos que não impostos. Ora, assim dispõe o artigo 150 da Constituição:

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.

Uma leitura literal não deixa margem para dúvidas: o comando constitucional cita unicamente *imposto*, com a exclusão portanto das demais modalidades tributárias. Ademais, tais outras espécies (taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial) estão vinculadas à finalidades específicas, de sorte que não caberia, *in casu*, a imunidade. Mas em outro sentido é a opinião de Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que tal redução é "descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado)" (PESTANA: 2001, p.68). Destarte, deve-se considerar o fato da Constituição trazer enunciados em outras passagens estabelecendo a incompetência de instituir *tributos*, e não apenas impostos, como por exemplo era o caso do artigo 155 §3º, na redação original, alterada todavia pela EC 33/ 2001. Logo, pela *teoria ampliativa* a imunidade tributária abarca outras modalidades tributárias que não apenas os impostos.

4. AS CLÁUSULAS PÉTREAS

As cláusulas pétreas são o que se convencionou chamar *núcleo constitucional intangível*. Consistem em uma série de valores dotados de tal relevo

que não podem ser objeto de proposta de emenda constitucional tendente a abolir, isto é, são as limitações materiais ao poder de reformar a Carta Magna.

Segundo BARROSO (2005, p. 147), as cláusulas pétreas devem ser interpretadas

(...) como a proibição de esvaziamento do seu sentido essencial ou nuclear, sobretudo quando veiculem princípios, e não como a eternização de um determinado modelo concreto de organização estatal, sob pena de cristalizar-se praticamente todo o texto constitucional.

Ou seja, o instituto das cláusulas pétreas não pode ser desvirtuado e converter-se em meio de engessamento da Constituição. Mas, à parte tal entendimento, o fato é que as cláusulas pétreas vêm proteger toda uma gama de valores que, no Estado Democrático de Direito, são carecedoras de proteção especial pelo Poder Público. Assim, reza o artigo 60 §4º da Carta Magna:

Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I. a forma federativa de Estado;
- II. o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III. a separação dos Poderes;
- IV. os direitos e garantias individuais.

É oportuno aqui trazer as palavras de José Afonso da Silva (2005, p.67):

É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: "fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado", "fica abolido o voto direto...", "passa a vigorar a concentração de Poderes", ou ainda "fica extinta a liberdade religiosa, ou de comunicação...", ou o *habeas corpus*, o mandado de segurança...". A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, "tenda" (emendas *tendentes*, diz o texto) para a sua abolição.

Igualmente, não se pode admitir a dissolução do instituto das cláusulas pétreas mediante subterfúgios, o que seria o caso, por exemplo, de emenda constitucional que declarasse revogado o parágrafo 4º do artigo 60.

5. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDORA DAS CLÁUSULAS PÉTREAS

É justamente no escopo de proteger tais valores que o Poder Constituinte estabeleceu as limitações ao poder de tributar. Diz MORAES (1998, p. 107):

Sem dúvida, a *ratio essendi* da imunidade tributária está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o conceito.

É fácil, da leitura dos comandos constitucionais disciplinadores das cláusulas pétreas e das imunidade tributárias, estabelecer a correlação entre ambos.

Assim, quando o inciso VI, alínea *a* do artigo 150 diz ser proibido aos Entes da Federação instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, nada mais faz do que tornar explícita uma consequência do pacto federativo, previsto no artigo 60, §4º, I, de sorte que diz PESTANA (2001, pg. 82), sobre o comando, ser "mais um desdobramento do princípio federativo adotado pelo País". A alínea *b*, sobre a vedação de imposto sobre "templos de qualquer culto", busca resguardar a liberdade de crença insculpida nos incisos V e VIII do artigo 5º, cláusula pétrea portanto, por se tratar de direitos e garantias individuais. O comando disposto na alínea *c*, vedando a instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou

serviços de partidos políticos, de entidades sindicais dos trabalhadores e de instituições de educação e de assistência social, garante a pluralidade política, prevista nos artigos 1º (portanto fundamento da República) e 17 da Carta Maior. Os sindicatos por sua vez têm sua proteção no artigo 8º, e de uma forma geral o comando nessa alínea busca proteger e fomentar a cidadania, a dignidade da pessoa humana e a solidariedade social, enfim, fundamentos e objetivos da República (artigos 1º e 3º). No que tange à alínea d, que proíbe instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, há claro incentivo à cultura, buscando facilitar o acesso à educação e informação. Sobre tal comando, PESTANA (*op.cit*, p. 88) diz:

O objetivo, pois, da imunidade tributária, é justamente permitir que as idéias e as informações naturalmente transitem entre as pessoas, sem encontrar obstáculos artificiais, especialmente de natureza tributária.

Aqui, protege-se o disposto no artigo 5º, IV, que reza ser livre a manifestação do pensamento; do IX, que dispõe ser livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação; do XIV, que versa sobre o acesso à informação. A alínea está intrinsecamente relacionada ainda com artigo 206, notadamente o inciso II, que fala em liberdade para a divulgação do pensamento, da arte e do saber, e também com o artigo 220, que versa sobre a manifestação do pensamento e da informação.

6. CONCLUSÃO

As cláusulas pétreas seriam letra morta se o Constituinte não tivesse elaborado sistemas de proteção. Não basta estarem protegidas de emendas tendentes a aboli-las: é forçoso utilizar meios que garantam sua observância pelo administrador público que, em regra governa em prol de interesses políticos, partidários ou outros mais escusos.

As cláusulas pétreas, nesse espírito, vêm amparadas pelas imunidades tributárias, em cujo bojo encontram salvaguarda. Tal vinculação pode passar despercebida, mas basta uma rápida análise -como foi feito no presente trabalho- para que exsurja clara. E, justamente por tal vinculação, não se poderia admitir que, em uma situação hipotética, determinado Ente público abra mão da imunidade a que faz jus. A uma, em razão do princípio da indisponibilidade do bem público, do qual o administrador é mero gestor, e a duas exatamente em razão do interesse maior, *pétreo*, por trás da imunidade.

7. BIBLIOGRAFIA

BARROSO, Luis Roberto. "Constitucionalidade e legitimidade da criação do Conselho Nacional de Justiça". *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, n.59. Rio de Janeiro: 2005.

LEITE, Harrison Ferreira. "Em prol da imunidade recíproca". *Revista tributária e de finanças públicas*. n.60. CAMPOS, Dejalma de (Coord.) São Paulo: RT, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. "A imunidade tributária e seus novos aspectos". *Imunidades tributárias*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: RT, 1998.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: RT, 2001.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 4.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1984.

SILVA, José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.