

## Imunidades Tributárias e as Leis Complementares, Ordinárias e Federais

*Ives Gandra da Silva Martins*

Tenho, repetidas vezes, me manifestado sobre questões referentes ao título deste artigo. Entendo não caber lei ordinária para definir requisitos para gozo das imunidades tributárias constitucionais, pois todas as limitações constitucionais devem ser reguladas por lei complementar, conforme estatuído no art. 146, inciso II, da CF<sup>1</sup>.

Reporto-me, ainda, ao meu depoimento, a convite dos constituintes na Assembléia Nacional, em que defendi, simultaneamente, a tríplice função da lei complementar - Geraldo Ataliba, em outro dia, também convidado, defendera uma dupla função - e ter a mesma característica de lei nacional. Para mim, seus comandos obrigam, por empréstimo do aparelho legislativo da União à Federação, todas as entidades que a compõem e, por isto, é lei nacional.

Como os arts. 145 a 149 foram redigidos, fundamentalmente, pelos constituintes Francisco Dornelles, Fernando Bezerra, Mussa Demis e o saudoso assessor Luiz Accioly Patury, mantive permanentes contatos posteriores com os quatro. Acabaram os referidos parlamentares e assessores por adotar a tríplice função, com separação, por incisos, dos campos de abrangência da lei de espectro superior.

O aspecto mais relevante a considerar é que não hospedou, a Constituinte, na obrigatoriedade de lei complementar regulatória das limitações constitucionais ao poder de tributar - inclusive quanto às imunidades - qualquer exceção<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> O art. 146, inciso II, da CF tem a seguinte dicção: "Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar."

<sup>2</sup> O XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário aberto pelo Ministro José Carlos Moreira Alves e com autores de expressão como Alcides Jorge Costa, Ministro José Delgado, Marco Aurélio Greco, Valdir de Oliveira Rocha e outros, decidiu na 2ª questão que: "2) Como deve ser interpretada a cláusula 'atendidos os requisitos da lei', constante do art. 150, VI, c, da CF? Como significativa necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, extrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?" Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

	A favor	Contra
Comissão 1:	74	6
Comissão 2:	62	
Comissão 3:	26	
	162	6



***Ives Gandra da Silva Martins***

*é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.*

Compreende-se o desiderato do legislador maior. Se se admitisse que a lei ordinária pudesse estabelecer requisitos para gozo das imunidades dos arts. 150, inciso VI, letra “c” e 195, parágrafo 7º, poderíamos enfrentar uma de duas controversas situações, a saber:

1) Se fosse possível a uma *lei ordinária federal regular normas gerais*, essa finalidade poderia ser veiculada até por medida provisória, nada obstante a nova redação do art. 62 da CF, com o que o governo federal e um homem só poderiam estabelecer requisitos para gozo da imunidade invadindo a competência impositiva de Estados e Municípios. Em outras palavras, como tal lei conformadora de normas gerais obrigaria Estados e Municípios (veja-se a lei de licitações), colocaríamos em mãos do presidente da República um fantástico poder, que poderia, por medida provisória, alegando urgência e relevância - por exemplo a crise econômica - estabelecer limitações inviabilizadoras da atuação de instituições do terceiro setor que determinada entidade federativa tivesse considerado relevante manter, sendo frustrada em seus objetivos. Vale dizer, *apesar de as limitações serem, sem exceção - não há exceção no art. 146, inciso II -, de necessária veiculação por lei complementar*; tais requisitos acabariam por ser exteriorizados por lei ordinária aprovada por acordo de lideranças, isto é, sem necessidade de discussão no plenário da Câmara, ou por medida provisória.

A incongruência, o conflito exegético, o absurdo - que feriria a própria intenção do constituinte - restariam manifestamente consagrados.

Posso assegurar que, na audiência pública de que participei e, posteriormente, nos contatos que mantive com os componentes da Subcomissão de Tributos, tal hipótese jamais foi cogitada. Mais do que isto, à época, por decisão do TFR, Pleno,

A expressão constante do art. 150, VI, e, da CF - “atendidos os requisitos da lei” refere-se àqueles que, necessariamente, devem constar de lei complementar, veículo competente para regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, art. 146, II, e CTN, art. 14).

Decisão por maioria:

- A favor: 74 votos.
- Contra: 6 votos.

Comissão 1:

Sendo a imunidade tributária uma limitação ao poder de tributar, a cláusula “atendidos os requisitos da lei” constante do art. 150, VI, c, da CF, deve ser interpretada sistematicamente, exigindo-se, por consequência, a estrutura exclusiva de lei complementar em atenção ao disposto no art. 146, II, da CF e art. 14 do CTN.

Comissão 2:

- Decisão unânime: 62 votos.

Os requisitos subjetivos e objetivos para o gozo de imunidade têm que ser instituídos por lei complementar, por fora do art. 146, II, da CF.

Comissão 3:

- Decisão unânime: 26 votos.

A cláusula “atendidos os requisitos da lei”, constante do art. 150, inciso VI, alínea c, da CF/88 deve ser interpretada sistematicamente em consonância com o disposto no art. 146, II, da CF/88, eis que impõe a necessidade de lei complementar para dispor sobre imunidade, que consubstancia limitação constitucional ao poder de tributar e exige uniformidade de critérios. Entende, ainda, a Comissão que a lei complementar vocacionada é o Código Tributário Nacional (art. 14), que foi recepcionado nos termos do parágrafo 5º do art. 34 do ADCT da CF/88 (*Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias - Nova Série* n. 5, 2ª ed., RT/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2002, pp. 752-3).

já fora pacificada a tese de que os requisitos das imunidades só poderiam ser veiculados por lei complementar<sup>3</sup>.

Quando, a pedido do Deputado Roberto Cardoso Alves, Hamilton Dias de Souza e eu readaptamos o texto original da Subcomissão para o Grupo Centrão - texto que reproduzi na primeira edição de meu livro *Sistema Tributário na Constituição de 88* e que foi quase inteiramente hospedado pela Constituinte - a mesma linha de raciocínio prevaleceu, até porque com respaldo do Judiciário, à época, em face da referida decisão do TRF. É de se lembrar que, no que concerne às instituições de educação e assistência social, o texto é rigorosamente idêntico ao da E.C. n. 1/69.

Desta forma, sobre ser incoerente a tese de que, na espinha dorsal do pacto federativo, é a autonomia financeira, pudesse o presidente intervir até por medida provisória, jamais foi ela cogitada, nos debates constituintes de que me lembro<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Sustentei oralmente perante o extinto TFR a questão patrocinada pelos eminentes advogados Agnaldo Mendes Bezerra e Roberto Rosas, que resultou no acórdão do Tribunal Pleno abaixo transcrito, albergando a tese exposta neste livro:

“Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 101.394 - Paraná - Registro P49 7.174.675.

Rel. Sr. Min. Ilmar Galvão - Remetente: Juízo Federal da 3ª Vara - Apelante: União Federal - Apelada: Fundação Copel de Previdência e Assistência Social - Suscitante do Incidente: Egrégia 4ª Turma do TFR - Advs. Dr. Agnaldo Mendes Bezerra e Outro.

Ementa: Tributário. Entidades Privadas de Previdência Social Fechada. Instituições Complementares do Sistema Oficial de Previdência e Assistência Social (art. 35 da Lei nº 6.435/77).

Inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2.065/83, que consideraram sujeitos ao imposto de renda os rendimentos de capital auferidos pelos entes da espécie. A assistência social, hodiernamente, não se resume à caridade pública, podendo também realizar-se por meio da previdência, que corresponde à assistência preventiva, destinada aos impossibilitados de continuarem trabalhando e à família dos que sucumbem.

As entidades em tela, por isso, são beneficiárias da imunidade prevista no art. 19, III, ‘c’, da CF, regulamentado pelo art. 92, IV, ‘c’, c/c o art. 14, do CTN, que não condiciona o benefício à gratuidade dos serviços prestados, nem exige que sejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente (RE 70.834-RS, RE 89.012-SP, RE 108.796-SP e RE 1 15.970-RS).

Arguição procedente.

Acórdão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide o TFR, em Seção Plena, por maioria, declarar a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2.065/83, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, DF, 30/6/88 (data julgamento).” (DJ 31/10/1988)

<sup>4</sup> Recente decisão monocrática do Min. Ricardo Lewandowski alberga idêntica exegese:

“AI 726.774/SP - São Paulo

Agravo de Instrumento

Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski

Julgamento: 21/10/2008

Publicação: DJe-208 Divulg. 03/11/2008 Public. 04/11/2008

Partes

Agte(s): União

Adv(a/s): Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Agdo(a/s): Obras Sociais, Universitárias e Culturais - Osuc

Adv(a/s): Marilene Talarico Martins Rodrigues e Outro(a/s)

Despacho

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão assim ementado: “Tributário. Imunidade. Entidades sem Fins Lucrativos. Artigo 150, inciso VI, alínea c, da CF. Art. 14 do CTN. 1. Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN. 2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo o ente público exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei. 3. A imunidade abrange o IOF. 4. As operações de

2) A outra hipótese seria pior. Admitindo-se que, respeitada a competência impositiva de Estados e Municípios, cada uma das entidades pudesse criar requisitos, poderíamos ter 5.500 disciplinas legais diferentes para regular as imunidades no País! É que ao retirar-se o veículo normativo de espectro nacional, que é a lei complementar, e substituí-la pela lei ordinária comum a todos os poderes, cada um deles poderia regular as imunidades como bem entendesse, cabendo ao Supremo a tarefa de apreciar a constitucionalidade de cada diploma, à luz dos objetivos da Constituição, ao prever aquelas vedações.

Qualquer uma das hipóteses, à evidência, demonstra que a intenção do constituinte de dar à lei complementar a função limitadora do poder impositivo, na questão das imunidades, haveria de ser a mais lógica, visto que lei nacional regulando obrigações e interdições para todos os entes federativos.

É de se compreender, inclusive, a razão de veículo complementar, pois a aprovação por ambas as casas parlamentares, por maioria absoluta, representa que a maioria da nação (Estados e população) assim decidiu ao veicular lei regulatória a obrigar 5.500 entidades federativas.

Mantenho, pois, minha posição anterior, manifestada em escritos e conferências. Apenas lei complementar pode determinar quais os requisitos devem ser impostos ao 3º setor para gozo das imunidades. Por ter sido recepcionado pelas Constituições Federais de 1967 e 1988, o art. 14 do CTN tem esta eficácia e é aquele que impõe exaustivamente todos os requisitos necessários para gozo das imunidades<sup>5</sup>.

seguro realizadas pelas entidades não estão excluídas da imunidade, já que o contrato de seguro é firmado para proteção dos seus bens e levando-se em conta que o recebimento do prêmio nada mais faz do que repor o patrimônio desfalcado. 5. São livres da tributação as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito, em essência, ao patrimônio e à renda das entidades imunes. 6. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas' (fl. 204). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, VI, c, da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de reconhecer às entidades sem fins lucrativos a imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição, relativamente ao IR e ao IOF incidentes sobre aplicações financeiras, por considerar que a aplicação de recursos não significa atuação fora do previsto no ato de sua constituição (RE 211.390-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 424.507-AgR/RO, Rel. Min. Carlos Velloso). Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 21 de outubro de 2008. Ministro Ricardo Lewandowski - Relator.

#### *Legislação*

Leg-Fed CF Ano-1988

Art-00102 Inc-00003 Let-A Art-00150

Inc-00006 Let-C

CF-1988 Constituição Federal

Leg-Fed Lei-005172 Ano-1966

Art-00014

CTN-1966 Código Tributário Nacional." (Site do STF - grifos meus)

<sup>5</sup> O próprio Min. Moreira Alves ao conceder - foi acompanhado pelos demais Ministros do Pretório Excelso - liminar na ADIn 2.028-SP realçou este aspecto ao dizer: "É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, 'c', da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II ('Cabe à lei complementar: ... II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância." (Coordenação de Análise de Jurisprudência, DJ 16/06/2000, *Ementário* n. 1.995-1, Tribunal Pleno, 11/11/1999)

Acrescento, todavia, um outro argumento. Ao comentar o art. 24, parágrafos 1º a 4º da CF, com Celso Bastos, comentários editados pela Saraiva (tomo II, vol. 3), escrevi sobre o parágrafo 1º, assim redigido<sup>6</sup>:

“§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”,

que:

“O segundo aspecto a ser examinado é a questão de saber se a competência concorrente diz respeito apenas às leis ordinárias, isto é, se ao falar em competência concorrente, admitiu, o constituinte, que nela se incluisse a competência concorrente da União em produzir leis complementares e a dos Estados de supri-la por leis ordinárias. Entendo que não. A competência concorrente só pode ser exercida pelas diversas entidades da Federação, na medida em que os veículos legislativos sejam do mesmo nível, ou seja, lei ordinária. Não há competência concorrente sempre que a Constituição impuser lei complementar para regular determinada matéria, posto que tal imposição torna privativa a competência da União para produzir, por maioria absoluta, o veículo diferenciado eleito pelo legislador supremo.

Considero a lei complementar uma lei nacional. Inclusive no que diz respeito às leis complementares que veiculam normas auto-aplicáveis (imposto sobre grandes fortunas), visto que a relevância da matéria é de tal ordem que sua implantação pode ocasionar distorções no exercício harmônico dos poderes federativos.

Por esta razão, tenho defendido a tese de que a lei complementar, que cria normas gerais, é lei da Federação e não da União, emprestando esta seu aparelho legislativo à Federação, que, por maioria absoluta, das Casas Legislativas da própria Federação (Senado) e do povo (Câmara), produz uma lei de dignidade legislativa superior à lei ordinária.”

Sobre o parágrafo 2º, assim redigido<sup>7</sup>:

“§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados”,

disse:

“Há normas gerais em que o interesse primeiro da União permite sua veiculação por lei ordinária, muito embora tais normas valham também para os Estados, como ocorre com as normas gerais para mobilização das polícias militares e material bélico.

Quanto a outras, todavia, em face de sua relevância para a Federação, optou o constituinte para que venham à luz por lei de nível hierárquico superior, com empréstimo do aparelho legislativo da União para produzir uma norma nacional, como ocorre com o sistema tributário.”

Sobre o parágrafo 3º, desta forma veiculado<sup>8</sup>:

“§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”,

manifestei-me:

“Alguns autores vislumbram, no § 3º do art. 24, o direito de os Estados e do Distrito Federal legislarem sobre quaisquer tipos de normas gerais que caberia ao Parlamento Nacional produzir, seja pelo veículo menor da lei ordinária, seja pelo veículo maior da lei complementar.

<sup>6</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo II, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 2002, pp. 80 e ss.

<sup>7</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo II, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 2002, pp. 81 e ss.

<sup>8</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo II, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 2002, pp. 82 e ss.

Tais autores, inclusive, entenderam ser a lei complementar, lei federal, distinta da lei ordinária apenas em função da matéria tratada e do quórum necessário para a aprovação.

Segundo essa visão, as duas leis estruturalmente teriam a mesma função, sendo a única distinção o fato de o constituinte exigir para certas matérias uma e para outras, outra.

Daí o pensamento que esposam de que, por exemplo, em matéria tributária, se a União não produzir lei complementar sobre normas gerais, tal faculdade será outorgada provisoriamente aos Estados e Distrito Federal até o momento em que as normas gerais superiores sejam veiculadas.

Entendo que estes autores, apesar de seu brilho, não têm razão. Em minha especial maneira de ver a fenomenologia da lei complementar, considero-a lei da Federação, e não da União, sempre que cuidando de normas gerais. Por conseqüência, para mim, o § 3º cuidou apenas daquelas *normas gerais veiculáveis por lei ordinária, porque apenas esta é lei federal. A outra (complementar), sendo lei da Federação, não é lei federal.* [grifos não constantes do livro]

Por esta perspectiva agiu corretamente o constituinte, ao não subordinar, em assuntos de seu peculiar interesse, os Estados e Distrito Federal ao interesse exclusivo da União na produção de lei que possa influenciar nas peculiaridades de cada unidade federativa, inclusive dos Municípios (art. 30, II).

Desta forma, apenas se a União não produzir lei ordinária federal para normas gerais é que provisoriamente poderão os Estados produzi-las.

A lei complementar não foi tratada nas competências privativas ou concorrentes das entidades federativas, mas excepcionalmente em dispositivos bem definidos pelo constituinte. Em outras palavras, cuidou o constituinte, nos arts. 22 e 24, das competências privativas, comuns e concorrentes da União em matéria legislativa. Cuidou, em diversos outros dispositivos, da competência legislativa da Federação, pelo veículo lei complementar, mesmo nos casos em que a expressão complementar foi eliminada, como é a hipótese da imunidade condicionada.

Tem-se argumentado que, em matéria tributária, todas as normas gerais deverão ser veiculadas por lei complementar, com o que a expressão ‘direito tributário’, no *caput* do artigo, diluiria o argumento que desenvolvo.

Se do ponto de vista estritamente doutrinário o argumento procede, do ponto de vista de direito posto, não, eis que há matérias de ‘direito tributário constitucional’ que podem ser instrumentalizadas por lei ordinária.

Com efeito, a partição da receita entre os entes federativos não está no capítulo das Finanças Públicas, mas no do sistema tributário, e nele, exceção feita às hipóteses, em ‘*numerus clausus*’, do art. 161, não há necessidade maior de veiculação de normas gerais por lei complementar, como, por exemplo, a forma de divulgação e os prazos para a entrega das ‘quotas’ referidas no art. 162, que não são os ‘critérios’ de distribuição, mencionados no art. 161.

O mesmo se diga quanto à competência concorrente sobre direito econômico. A ninguém ocorrerá a hipótese de Estados poderem legislar sobre o sistema financeiro, por não ter o Parlamento ainda produzido lei complementar, a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

O § 3º do art. 24, portanto, cuidou apenas de competência suplementar sobre normas gerais, se devessem elas vir à luz pelo veículo corrente da lei ordinária, que é federal.”

Sobre o parágrafo 4º, cuja dicção passo a transcrever<sup>9</sup>:

“§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”,

expus meu pensamento, dizendo:

“Na linha de raciocínio que venho adotando para comentar a fenomenologia da lei complementar, não a tenho por lei federal, mas lei da Federação.

O § 4º, portanto, não cuidou dela, mas das leis ordinárias federais que veiculam normas gerais.

Não seria crível que o constituinte, por duas vezes, falasse em lei federal - o § 3º também usa o mesmo vocábulo - e não fizesse a observação de que lei federal seria tanto a complementar quanto a ordinária, apesar da diferença de matérias que hospedam.

Entendo que a dupla repetição da expressão ‘lei federal’ afasta a possibilidade de esta encampar também a lei complementar, assim como estou convencido de que a competência da Federação de legislar sobre lei complementar veiculadora de normas gerais, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, refoge à competência privativa da União em seu art. 22 e dos Estados e Distrito Federal naquela concorrente.

De rigor, a lei complementar é uma lei de integração, raras sendo as hipóteses em que é auto-aplicável. Mesmo nestas hipóteses, a relevância do assunto interessa não só à União, como à própria Federação.”<sup>10</sup>

Ora, embora esteja na competência concorrente do inciso I do art. 24 legislar<sup>11</sup> sobre Direito Financeiro, que inclui, para efeitos constitucionais, o Direito Tributário, convencido estou de que se fosse possível regular imunidades por lei ordinária, o dilema que expus na resposta da primeira parte da questão teria que ser solucionado pela Suprema Corte. Admitindo-se que tal função fosse exercida por uma única lei ordinária, de natureza federal, com normas gerais aplicáveis a todos os entes fe-

<sup>9</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo II, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 2002, pp. 84 e ss.

<sup>10</sup> Escrevi: “O art. 24 é dedicado à denominada competência concorrente. Sobre ela já me manifestei, quando tratei da competência comum do art. 23.

O art. 21 é dedicado à competência de atribuições da União, o art. 23 à competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O art. 22 institui a competência privativa da União para legislar. O art. 24 é ofertado à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para a produção de leis. Não dos Municípios, que a têm, todavia, suplementar, por força do art. 30, II.

Alguns autores, entre os quais Luciano da Silva Amaro, em face desta colocação, entendem que a competência comum e concorrente são iguais. O argumento - que procede, em sua lógica - é o de que os arts. 21 e 22 cuidam de competências privativas, a primeira para agir e a segunda para legislar. Ambas as competências, todavia, são privativas da União. Os arts. 23 e 24, por outro lado, cuidam da competência comum ou concorrente para todas as entidades federativas, ou seja, para agir, no art. 23, e para legislar, no 24.

A dificuldade, todavia, que se coloca é que, regido o País pelo princípio da legalidade, nenhuma entidade federativa pode agir, sem ter legislação anterior que a autorize, de tal forma que tanto o art. 21 quanto o art. 22 cuidam, em verdade, da competência privativa da União para legislar sobre aquelas matérias. O mesmo se pode dizer no que concerne à competência comum e/ou concorrente, visto que a ação é sempre precedida de legislação que autoriza a legislar.

Tenho para mim, nada obstante o argumento dos que assemelham a competência comum à concorrente, que há uma diferença de grau hierárquico, a saber: na competência comum, nenhum ente federativo está hierarquicamente subordinado, em sua ação, à atuação do outro, enquanto na competência concorrente, a da União prevalece sobre a dos Estados e a dos Estados sobre a dos Municípios.

Dessa forma, embora concorrente, há uma precedência legislativa, no que concerne à legislação ordinária.” (*Comentários à Constituição do Brasil*, tomo II, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 2002, pp. 1-2)

<sup>11</sup> O art. 24 e seu inciso I estão assim redigidos: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.”

derativos, há de se perguntar: por que o constituinte não se utilizou da expressão “lei federal”, no inciso VI, letra “c”, do art. 150 e no art. 195, parágrafo 7º, como o fez no parágrafo 3º do art. 24?

Um dos argumentos dos que entendem que os requisitos para gozo da imunidade poderiam ser veiculados por lei ordinária e não complementar, é que o parágrafo 7º do art. 195 fala apenas em “lei”. A se admitir como prestante tal argumento, ele também seria válido para considerar que o constituinte deveria ter-se utilizado do adjetivo “federal”, se quisesse esclarecer não caber essa função à lei complementar comum a todos os entes federativos, mas, exclusivamente, à federal, como o fez, repito, no art. 24, parágrafo 3º<sup>12</sup>.

Ora, se, no art. 24, parágrafo 3º, fez menção a lei federal para definir que tipo de lei da União cuidaria de normas gerais, é de se perguntar por que não fez a mesma menção nos referidos dispositivos vinculados às imunidades?

E, se pretendeu adotar a interpretação de que a “lei ordinária” poderia ser federal, ou estadual ou municipal, o que vale dizer da competência da unidade da federação autorizada a instituir o tributo, então 5.500 entes federativos poderiam regular as imunidades, o que certamente geraria o caos.

Tudo isto me leva à conclusão de que, ao falar em “lei”, sem distinguir se seria ordinária ou complementar, não sentiu, o constituinte, necessidade de fazê-lo, pois a matéria já estava definida no art. 146, inciso II, que estabelece lei complementar para regular limitações ao poder de tributar, como o são as imunidades.

Creio que o art. 24, parágrafo 3º, não serve de base para sustentar a possibilidade de lei ordinária para regular as imunidades, pois só cuidou de lei “federal” e os artigos retrocitados cuidam de “lei” simplesmente. E à falta do adjetivo “federal”, se de lei ordinária se tratasse, levaria ao absurdo de admitir que as imunidades podem ser reguladas por lei ordinária, no âmbito da competência impositiva de todos os entes federativos, implicando 5.500 tratamentos diferenciados para tal instituto<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> O parágrafo 3º do art. 24, que repito, tem a seguinte dicção: “§ 3º Inexistindo *lei federal* sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.” (Grifos meus)

<sup>13</sup> No RMS 22.192-DF, a questão foi colocada para excluir a interpretação dos 5.500:

“RMS 22.192/DF - Distrito Federal

Recurso em Mandado de Segurança

Relator(a): Min. Celso de Mello

Julgamento: 28/11/1995 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ 19/12/1996 pp. 51802 Ement. Vol. 01855-01 pp. 00154

Acórdãos - Partes: Recte: Assoc. Paulista da Igreja Adventista do 7º Dia - Advvs.: Ives Gandra da Silva Martins e Outros

- Recda.: União Federal - Adv.: Advogado-geral da União.

Ementa: Mandado de Segurança - Contribuição Previdenciária - Quota Patronal - Entidade de Fins Assistenciais, Filantrópicos e Educacionais - Imunidade (CF, art. 195, § 7º) - Recurso Conhecido e Provido. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica

Chego, aqui e agora, à questão central.

Quando das discussões da E.C. n. 18/65 e da Constituição de 1967, tinha-se como relevante, a partir das discussões do projeto de CTN, que caberia a uma lei de caráter nacional a imposição de requisitos para gozo das imunidades.

No momento em que, pelo princípio da recepção, deu-se eficácia de lei complementar ao CTN (Lei 5.712/66), à evidência os requisitos do art. 14 ganharam tal feição<sup>14</sup>.

A meu ver - e como já decidi monocraticamente o Ministro Ricardo Lewandowski, em outubro de 2008 -, os requisitos a que se refere o art. 14 são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades, como mencionei na nota 11.

Não se pode esquecer que, quando a Constituição explicita a necessidade de um dispositivo ser regulado pela lei ou por lei complementar, à evidência, não está outorgando ao legislador complementar ou ordinário o direito de modificar o próprio conteúdo ôntico de dispositivo maior.

Moreira Alves observou que há muito pouco a esclarecer, em legislação infraconstitucional, quanto ao princípio constitucional das imunidades tributárias:

“E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, *ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. - Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la.* Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, ‘para atender às suas finalidades essenciais’, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. *Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela*

garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

Decisão: Rejeitada a preliminar, a Turma deu provimento ao recurso em mandado de segurança, nos termos do voto do Relator. Unânime. Falou pela recorrente o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, 1ª Turma, 28.11.95.” (Site do STF)

<sup>14</sup> É Gilberto de Ulhôa Canto, um dos autores do anteprojeto do CTN, que lembra:

“1.15. Ou, em pormenores, segundo entendo, a legislação complementar em matéria tributária sugere que do Livro I do CTN, no seu texto revisto, constariam:

1.15.1. normas sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre União, Estados e Distrito Federal, e Municípios (constituição, art. 146, 1, levando em conta, ainda, os seguintes dispositivos: art. 145, art. 146, art. 147, art. 148, art. 149, 153, 154, 155, 156);

1.15.2. regulação das limitações (que incluem também as proibições) ao poder impositivo, levando em conta os seguintes dispositivos constitucionais: §§ 1º e 2º do art. 145, art. 150, art. 151, art. 152, art. 153, § 5º, art. 155, § 3º e, 156, § 3º; a Constituição estabelece ao dispor sobre determinados tributos, regras limitativas da sua incidência em relação a pessoas ou situações, o que configura hipóteses de imunidades, que segundo penso deveriam ser reguladas no Livro I do novo CTN quando ele cuidasse dos correspondentes tributos do sistema.” (Lei Complementar Tributária, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 15, co-ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1989, pp. 10-11)

*Constituição*. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: ‘*Não. Não pode, porque não é lei complementar*’. Mas dizia: ‘*Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional*’.”<sup>15</sup>

Ora, admitir que os requisitos para o gozo da desoneração constitucional, tanto podem ser impostos por lei complementar como por ordinária, prevalecendo não só os já existentes mas outros tantos quantos os poderes tributantes ou a União federal possam criar, é não só ferir o espírito da norma constitucional, como reduzir a inteligência do constituinte a sua expressão nenhuma. Ao dizer que os requisitos podem ser por lei complementar, valendo, para esse fim, o art. 14 do CTN vale para esse fim, e por lei ordinária, *lembraria o deslize de embaixador de um país amigo que, ao falar sobre ponte que ligava duas margens de um rio, declarou: “Sob ela passam os navios de grande calado, e os de pequeno também...”*

Ora, se a lei ordinária é suficiente, por que a necessidade da lei complementar? Em tal caso, o art. 14 perderia sua eficácia, por inconstitucionalidade de seu veículo? Haveria razoabilidade em se sustentar sua validade porque teria surgido como lei ordinária; perdido a eficácia de lei ordinária para ganhar a de lei complementar e, agora, perdido de novo a eficácia de lei complementar, para transformar-se em lei ordinária? Não seria, tal exegese, desfiguradora do CTN, que o STF já reconheceu ter sido recepcionado, todo ele, com eficácia de lei complementar<sup>16</sup>?

Lembro, a propósito, outro episódio curioso, que se conta do tempo do “apartheid”, na África do Sul. Um cidadão, por querer casar-se com pessoa de raça discriminada, teve que mudar perante a lei o seu “status”, passando a ter nos documentos a etnia negra. Ao se separar de sua esposa, pediu o retorno à etnia branca, com o que, perante o direito, foi reconhecido como branco, negro e branco!

Tal exegese não honra a inteligência do constituinte - como não honra a dos intérpretes que entendem que os requisitos tanto podem ser redigidos por lei complementar como por lei ordinária, sem critério, sem ordem, sem hierarquia, sem referencial de qualquer espécie.

A intenção legislativa do autor do CTN e dos textos constitucionais de 1967 e 1988 foi exigir lei complementar para imposição de requisitos para gozo da imunidade, com o que se justifica o art. 14 do CTN. Por ser lei complementar, o Código é também lei nacional, aprovada pela maioria absoluta da nação na Câmara, que hospeda representantes de todo o Brasil, e a maioria absoluta dos Estados, que têm seus representantes no Senado.

<sup>15</sup> *Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias - Nova Série* n. 5, 2ª ed., Centro de Extensão Universitária/RT, São Paulo, 2001, pp. 31-32.

<sup>16</sup> Hugo de Brito Machado afirma categoricamente que: “A expressão ‘atendidos os requisitos da lei’, no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, quer dizer que reporta-se à lei complementar, e mesmo esta não pode estabelecer requisitos capazes de inutilizar a imunidade em questão, mas somente aqueles necessários à demonstração de que a entidade destinatária daquela imunidade não é instrumento de lucro para os seus proprietários, ou dirigentes.” (*Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias - Nova Série* n. 4, RT, São Paulo, 1998, p. 92)

É, pois, a única forma de ofertar caráter nacional aos requisitos exigidos por força das imunidades, obrigando, o dispositivo legal, tanto a União, quanto os Estados e Municípios. Só com esta exegese tem sentido o art. 14 do CTN, que possui eficácia de lei complementar<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Luciano da Silva Amaro esclarece: “Ademais, a imunidade abrange um largo espectro de tributos, de competência de diferentes entes políticos; há de haver, portanto, norma uniforme, geral, que se aplique às diversas esferas de poder (inclusive ao federal). Ora, essa norma geral deve ser veiculada por lei complementar. Não é admissível que a lei ordinária de cada ente político (federal, estadual ou municipal) possa ditar esses requisitos, pois isso implicaria aceitar o absurdo lógico de uma limitação do poder de tributar ser definida pelo próprio titular (legislador ordinário) desse poder, esvaziando por completo a limitação. Nem se concebe, à vista da partilha da competência tributária, que a União possa editar lei ordinária federal que prescreva tais requisitos em relação aos tributos dos outros entes políticos.

A imunidade, como vimos, completa o desenho constitucional da competência (como exceção que restringe o campo de abrangência da norma atributiva da competência). Disso decorre, por imperativo lógico, que ela tem de ser completamente definida em disposição alheia à disciplina da lei ordinária.” (*Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias - Nova Série* n. 4, RT, São Paulo, 1998, p. 149)