

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

Ives Gandra da Silva Martins

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

### *Resumo*

As imunidades tributárias objetivam atrair as entidades sem fins lucrativos para participar da ação do Estado em serviços relevantes. Entre tais serviços, as ações sociais são as mais se destacam. Sendo uma vedação absoluta ao poder de tributar, nas imunidades não há qualquer renúncia fiscal porque ninguém pode renunciar ao que não tem. Teleologia da Lei Suprema.

### *Abstract*

The tax exemptions aim to attract the non-profit entities to participate in relevant services of the State. Among such services, special distinction is given to the social actions. As an absolute prohibition to the power of taxation, there is no fiscal renouncement for the exemptions, because nobody can renounce to what one does not have. Teleology of the Supreme Law.

Tenho, repetidas vezes, manifestado-me 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 artigo 146, inciso II, da CF.

Reporto-me, ainda, ao meu depoimento, a convite dos constituintes na Assembleia 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 artigos 145 a 149 foram redigidos, fundamentalmente, pelos constituintes Francisco Dornelles, Fernando Bezerra, Mussa Demis e o saudoso assessor Luiz Accioly Patury, mantive permanentes contactos 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.

Compreende-se o desiderato do legislador maior. Se se admitisse que a lei ordinária pudesse estabelecer requisitos para gozo das imunidades do artigo 150, inciso VI, letra "c" e artigo 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 artigo 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 artigo 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 contactos 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, já fora pacificada a tese de que os requisitos das imunidades só poderiam ser veiculados por lei complementar.

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 EC n. 1/69.

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

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 se retirar 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 Terceiro Setor para gozo das imunidades. Por ter sido recepcionado pelas Constituições Federais de 1967 e 1988, o artigo 14 do CTN tem esta eficácia e é aquele que impõe exaustivamente todos os requisitos necessários para gozo das imunidades.

Acrescento, todavia, um outro argumento. Ao comentar o artigo 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:

“§ 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 incluísse 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:

“§ 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:

“§ 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 legislar 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.

Tais autores, inclusive, entenderam ser a lei complementar, lei federal, distinta da lei ordinária apenas em função da matéria tratada e do *quorum* 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 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 dessem elas vir à luz pelo veículo corrente da lei ordinária, que é federal.”

Sobre o parágrafo 4º, cuja dicção passo a transcrever:

“§ 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.”

Ora, embora esteja na competência concorrente do inciso I do artigo 24 legislar 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 federativos, há de se perguntar: por que o constituinte não se utili-

zou da expressão “lei federal”, no inciso VI, letra “c”, do artigo 150 e no artigo 195, parágrafo 7º, como o fez no parágrafo 3º do artigo 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 artigo 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 artigo 24, parágrafo 3º.

Ora, se no artigo 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 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 artigo 146, inciso II, que estabelece lei complementar para regular limitações ao poder de tributar, como o são as imunidades.

Creio que o artigo 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.

Chego, aqui e agora, à questão central.

Quando das discussões da EC 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 artigo 14 ganharam tal feição.

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

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 infra-constitucional, 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 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’.”*

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 artigo 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 artigo 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?

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 a 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 honram 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 artigo 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 tem seus representantes no Senado.

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 artigo 14 do CTN, que possui eficácia de lei complementar.