

LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

COMPLEMENTARY TAX LAW

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB. Ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado). Sócio do escritório MJ Alves e Burle Consultoria e Advocacia. Advogado e parecerista.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Lei Complementar em matéria tributária. 3. Conclusão. Referências.

Palavras-chaves: Lei complementar. Lei ordinária. Competência. Hierarquia.

Keywords: Complementary law. Ordinary law. Competence. Hierarchy.

Resumo: Este artigo jurídico tratará de assuntos controversos acerca da lei complementar em matéria tributária. Será examinada se a questão envolvida entre lei complementar e lei ordinária é de competência ou de hierarquia, bem como se lei apenas formalmente complementar poderia ser alterada por lei ordinária, e, por fim, cuidará também de opinar acerca da lei adequada para a disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Abstract: This legal article will deal with controversial issues about the complementary law in tax matters. It will be examined whether the issue involved between complementary law and ordinary law is a competence or hierarchy, as well as whether only formally complementary law could be changed by ordinary law, and, lastly, it will also take care to opine on the appropriate law for the discipline of constitutional limitations on the power to tax.

1. INTRODUÇÃO

1. O escopo maior deste texto é a análise de controvérsias acerca das leis complementares tributárias.

II - LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2. A figura da lei complementar, nos moldes que se apresenta hoje, ou seja, com a prefixação de matérias específicas em que ela poderia disciplinar e com a previsão de quórum qualificado para a sua aprovação, foi inserida, pela primeira vez, pela Constituição Federal de 1967 (art. 18, §1º).¹

3. Tal previsão é acolhida pela Constituição da República, de 1988, que reza, no seu artigo 59, inciso II,² que o processo legislativo compreende a elaboração de leis complementares, prevendo este instrumento legal logo abaixo das emendas constitucionais.

4. Na hierarquia dos diplomas legais, as constituições e emendas constitucionais vêm em primeiro lugar, sendo pragmático asseverar que, quando servem para ser um modelo, um padrão para normas de outros diplomas legais, mormente leis ordinárias, surgem as leis complementares nacionais, estaduais, distritais e municipais.

5. De modo que as leis complementares nacionais são sobrenormas gerais, que visam uniformizar o ordenamento jurídico, incidindo, como diretrizes e modelos, sobre as legislações de todos os entes da Federação e impactando os administrados de todo território nacional.

6. Há, outrossim, as leis complementares da ordem jurídica parcial ou local, quando a Constituição da República, por

¹ CF/1967. Art. 18. [...] §1º *Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.*

² CF/1988. Art. 59. *O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas constitucionais; II - leis complementares;*

² No sentido de que *só exigível lei complementar quando a Constituição [Federal] expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio da reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.* Cf.: STF-Pleno. ADI 2.028/DF, rel. Min. Moreira Alves, DJ 16/6/2000, p. 30.

exemplo, atribui competência à lei complementar não nacional, mas federal para instituir o imposto sobre grandes fortunas.

7. É a Constituição Federal que fixa, expressamente, em vários dos seus preceptivos, quais as matérias que devem ser disciplinadas por lei complementar,³ e estabelece, formalmente, o procedimento legislativo para a sua aprovação, como o quórum qualificado de maioria absoluta de votos do Congresso Nacional (CF, art. 69).⁴

8. Vale ressaltar, pois, que só há exigência de lei complementar naquelas hipóteses previstas expressamente pela Constituição da República, mesmo que a constatação dessa previsão decorra de interpretação sistemática de normas constitucionais, sendo exigível, ainda, que os projetos de leis complementares sejam aprovados por *quorum* especial qualificado,⁵ vale destacar, com maioria absoluta de votos, isto é, o primeiro número inteiro após a metade dos membros de cada Casa do Congresso Nacional ou do Congresso como um todo (no caso de sessão conjunta), presentes ou não na sessão legislativa.⁶

⁴ CF/1988. Art. 69. *As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.*

⁵ SOUZA. Hamilton Dias de. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 1, (artigos 1º e 2º do CTN), São Paulo: Saraiva, 1998, p. 9 e 10.

⁶ Consoante explicitação de RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In *Direito financeiro esquematizado*, Pedro Lenza - coordenador - São Paulo: Saraiva, 2018, p. 117 e 122: “*Majoria absoluta* é primeiro número inteiro após a metade dos membros de cada Casa do Congresso Nacional ou do Congresso como um todo (no caso de sessão conjunta). Como as leis complementares precisam ser aprovadas por *majoria absoluta* (art. 69, CF), isto significa que o total de votos pela sua aprovação deve ser maior que a metade do total de membros (presentes ou não na sessão) das suas Casas do Congresso Nacional. Assim, por exemplo, como o Senado Federal tem 81 membros, a sua maioria absoluta é 41 senadores, *ainda que nem todos os 81 tenham comparecido à sessão*. Portanto, para se aprovar um projeto de lei complementar naquela Casa, faz-se necessário obter invariavelmente 41 votos.” Complementa-se: a maioria absoluta, no caso, será sempre 41 votos.” Da mesma forma, completa-se, como a composição da outra Casa do Congresso Nacional é de 513 deputados federais, o projeto de lei complementar será naquela Casa aprovado, se obtiver a maioria absoluta da composição daquela casa, mesmo se nem todos os seus membros tenham comparecido à sessão, ou seja, a maioria absoluta de votos favoráveis à aprovação de projeto de lei complementar será de, no mínimo, 257 votos. Já a maioria simples para aprovação de leis ordinárias ou de diplomas legislativos de igual hierarquia, nos termos do art. 47 da Constituição Federal “pode ser definida como o primeiro número inteiro após a metade dos membros de cada Casa do Congresso Nacional ou do Congresso (no caso de sessão conjunta) presentes à sessão de votação. [...] Assim, por exemplo, considerando que o Senado Federal tem 81 membros e que 61 tenham comparecido à sessão, a maioria simples será, no caso, 31 senadores. Se, noutra hipótese, 50 senadores estivessem presentes, para aprovar o projeto de lei ordinária seriam necessários 26 votos. Note-se que a maioria absoluta é invariável (pois toma em consideração o número total de membros da Casa, independentemente de estarem presentes ou não à sessão), a maioria simples é variável, pois leva em conta o número de membros presentes à sessão. Registre-se que, mesmo no caso de leis ordinárias, para que ocorra deliberação de cada

9. Aqui surge uma controvérsia para reflexão: existiria sempre uma hierarquia superior das leis complementares em relação às leis ordinárias ou a questão seria apenas de mera competência?

10. O saudoso tributarista Geraldo Ataliba adotava a tese da superioridade hierárquica das leis complementares, mas, segundo ele mesmo reconheceu em nota colocada em seu livro, foi convencido pelo magistério de José Souto Maior Borges, *ipsis litteris*:

Este livro foi publicado em 1971. Em 1972, o prof. Souto Maior Borges, em aula proferida a nosso convite, na PUC-SP, refutou a afirmação de que a lei complementar está em posição hierárquica superior à lei ordinária. Tão rigorosa e científica foi sua argumentação que nos convencemos imediatamente e, publicamente, revimos estas afirmações (fls. 29, 5º período e seguintes), para curvarmo-nos à evidência da argumentação científica do mestre pernambucano, depois expostas no seu magistral livro “Lei Complementar Tributária”, editado também pela Revista dos Tribunais.^{7 8}

11. Embora a Corte Constitucional do Brasil não tenha ainda adotado o critério que comungamos, segundo o ensinamento de Carlos Mário da Silva Velloso, analisando lição de José Souto Maior Borges, existem dois grupos básicos de leis complementares: há leis complementares, que estabelecem sobrenormas gerais, vale dizer, aptas a vincular, uniformemente, todos os entes federados e os administrados,⁹ e fundamentam a validade de outros atos normativos, nomeadamente leis ordinárias, medidas provisórias, tratados internacionais, lei delegadas, decretos, decretos legislativos, portarias, instruções normativas, convênios; e outras leis complementares

Casa do Congresso exige-se a presença de maioria absoluta de seus membros, consoante dispõe a parte final do art. 47 da CF.”

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 29.

⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

⁹ Cf. STF-2ª Turma. RE 433.352 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *Revista Dialética de Direito tributário* nº 179, São Paulo: Editora Dialética, 2010, p.188 a 191.

que não fundamentam outros atos normativos, integrando, por exemplo, as primeiras, no campo constitucional-tributário, as leis complementares dos artigos 146; 146-A;¹⁰ 150, *caput*, inciso VI, alínea *c*;¹¹ 155, *caput*, inciso I, §1º, inciso III, alíneas *a* e *b*;¹² artigo 155, *caput*, inciso II, §1º, inciso III, alíneas *a* e *b*, e §2º, inciso XII, alíneas *a* a *i*;¹³ 156, *caput*, inciso III e §3º, incisos I a III;¹⁴ 195, §7º,¹⁵ todos da Constituição Federal. Estas do primeiro grupo, numa visão realista, por tratarem de normas gerais de âmbito nacional, são verdadeiras

¹⁰ Na mesma senda, o artigo 146-A da CF/1988 faculta à *lei complementar a possibilidade de estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.*

¹¹ CF. 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: [...] 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.*

¹² CF. Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos; [...] §1º O imposto previsto no inciso I: [...] III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior*

¹³ CF. Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.*

¹⁴ CF. Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; [...] §3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

¹⁵ CF. Art. 195. *[...] §7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

sobrenormas gerais, ou seja, ostentam superioridade hierárquica sobre os atos normativos inferiores de ordens jurídicas parciais, cuja validade encontra fundamento naquelas leis complementares; as leis complementares do segundo grupo não, a questão aí é de competência.^{16 17}

12. Todavia, a doutrina dominante considera que não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas sim âmbitos próprios de competência de cada uma, embora admita, ainda que na prática e na linha que compartilhamos, ou seja, da mesma forma da corrente doutrinária minoritária, a hierarquia superior de normas gerais nacionais de lei complementar em relação às normas de leis ordinárias federais, estaduais, distritais e municipais.¹⁸

13. Observando-se, por exemplo, o preceptivo do artigo 146 da Constituição Federal, infere-se que, nos casos listados exemplificativamente, as previstas leis complementares têm superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias e as demais diplomas legais do mesmo nível ou inferior, porque servem de padrões ou modelos a serem seguidos:

¹⁶ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Lei complementar tributária*, in “Revista Fórum de Direito Tributário”, n.º 2, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março/abril de 2003, p. 7 a 32.

¹⁷ Nesse diapasão, cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário Nacional*, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 50.

¹⁸ Espelha essa doutrina dominante a seguinte concepção de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, 7ª edição, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 88 e 90: *A aceitação da falta de hierarquia não há de servir, entretanto, para que se admita que uma lei ordinária poderá contrariar o que dispôs, em caráter geral, a lei complementar. Afinal, a própria ideia de uma norma geral já implica dever ela ser seguida por todos os entes da federação. [...] Outrossim, se a lei complementar é editada dentro dos seus limites constitucionais, então será ela instrumento para a conformação da ordem jurídica nacional e, enquanto tal, observada pelas ordens jurídicas parciais. [...] Em síntese, embora não caiba cogitar hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, já que versam sobre matérias diferentes e (agora se compreende) pertencentes a ordens jurídicas diversas, as ordens jurídicas parciais devem conformar-se à ordem jurídica nacional na qual se inserem. Se a lei complementar inova na ordem jurídica nacional, então cabe às leis ordinárias conformarem-se àquela ordem.*

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;¹⁹

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;²⁰

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies,²¹ bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;²²

b) obrigação,²³ lançamento,²⁴ crédito, prescrição e decadência tributários;²⁵

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

¹⁹ Previne a invasão de competência. Por exemplo, o art. 32, §1º, do CTN, ao definir o que deve ser considerado zona urbana para fins do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, evita que os Municípios invadam a competência da União para instituir o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.

²⁰ Por exemplo, os arts. 9º ao 11º do CTN estabelecem normas gerais sobre limitações constitucionais ao poder de tributar.

²¹ Tributos (art. 3º do CTN e art. 9º da Lei 4.320/1964); impostos (art. 16 do CTN); taxas (arts. 77 a 84 do CTN); contribuição de melhoria (arts. 81 a 82 do CTN); empréstimo compulsório (art. 15 do CTN).

²² Imposto sobre importação (arts. 19 a 22 do CTN; art. 1º e 23 do DL 37, de 18/11/1966, recebidos pela CF/88 como LC). Imposto sobre exportação (arts 23 a 28 do CTN). Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (arts. 43 a 45 do CTN). Imposto sobre produtos industrializados (arts. 46 a 51 do CTN). Imposto extraordinário por motivo de guerra externa ou sua iminência (art. 76 do CTN). Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (arts. 63 a 67 do CTN). Imposto sobre propriedade territorial rural (arts. 29 a 31 do CTN; art.15, DL 57, de 18/11/66 (recebido pela CF/88 como LC). Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação e quaisquer bens e direitos e imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de quaisquer bens ou direitos (aplicam-se no que couber os arts. 35 a 42 do CTN). Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (LC nº 87/1996, LC 114/2002); Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (arts. 32 a 34 do CTN); Imposto sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar (LC 116/2003).

²³ CTN, art. 113.

²⁴ CTN, arts. 142 a 150.

²⁵ CTN, arts. 139 a 141, 151 a 193.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (alínea acrescentada pela EC 42, de 19/12/2003).²⁶

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... (acrescentado pela EC 42/2003).

14. Impende destacar o magistério de Roque Antônio Carrazza, segundo o qual *deveras, o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos da autonomia estadual e municipal e da autonomia distrital.*²⁷

15. No mesmo diapasão, é a lição de Hamilton Dias de Souza, *in verbis*:

O limite da norma geral é, de outro lado, a competência legislativa das ordens parciais do governo, que não pode ser excluída, sem prejuízo de suas respectivas autonomias e do próprio princípio federativo.

Isto posto, se o legislador nacional, a propósito de editar lei complementar veiculadora de normas gerais, invadir a competência do legislador ordinário, aquela não será vinculante para Estados e Municípios, valendo apenas como lei ordinária da União, pois a lei, para ser

²⁶ A LC 123, de 14/12/2006, institui o regime especial e *unificado* de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte - *Simples Nacional*.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 794.

considerada complementar, deverá ter não só a forma que lhe é própria, mas também o conteúdo previsto expressamente na Constituição Federal.²⁸

16. Aliás, nessa senda, o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal *veda à União, instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

17. Contudo, quanto a esta mesma questão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mostrou-se um tanto vacilante.

18. Assim é que por ocasião do julgamento de pedido de medida cautelar na ADI nº 1.917/DF, ocorrido em 18 de dezembro de 1998, o STF considerou que a nova forma de extinção de crédito tributário por meio de dação em pagamento de bens móveis, estabelecida pela Lei ordinária do Distrito Federal nº 1.624, de 1º de setembro de 1997, desobedecia às formas de extinção estipuladas pelo Código Tributário Nacional.²⁹

19. Contraditoriamente, ao ensejo do julgamento do pedido de medida cautelar na ADI nº 2.405/RS, sucedido em 6 de novembro de 2002, a Suprema Corte, tendo em vista que o inciso IV do artigo 156 do CTN prevê o mais, que é a remissão ou perdão do débito fiscal como uma das causas de extinção do crédito tributário, decidiu que nada impedia que a Lei ordinária do Estado do Rio Grande do Sul nº 11.475, de 28 de abril de 2000, estabelecesse norma específica de quitação dos seus próprios créditos, criando, assim, uma nova modalidade de extinção dos seus créditos tributários como a dação em pagamento de bens imóveis.³⁰

²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. *Opus citatum*, p. 13 e 14.

²⁹ STF-Pleno. ADI 1.917 MC/DF, rel. Min. Marco Aurélio, julgamento realizado em 18/12/1998, publicação em 19/9/2003. “Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar. Surge a relevância de pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade considerada lei local prevendo nova forma de extinção do crédito tributário na modalidade civilista da dação em pagamento. Suspensão de eficácia da Lei Ordinária do Distrito Federal de nº 1.624/97.”

³⁰ STF-Pleno. ADI 2.405 MC/RS, rel. para o Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, julgamento realizado em 6/11/2002, DJ 17/2/2006. “EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade:

20. Todavia, por ocasião do julgamento do mérito da ADI 1.917/DF no dia 26 de abril de 2007, a Corte Constitucional Brasileira deixou de lado a questão da taxatividade ou não das causas de extinção do crédito tributário, tendo decidido que a lei ordinária distrital, ao instituir outra causa de extinção do seu crédito tributário, não prevista pelo Código Tributário Nacional - a dação em pagamento de bem móveis - era mesmo inconstitucional por ofensa ao princípio da licitação do inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal.^{31 32}

21. Já em 20 de setembro de 2019, no julgamento do mérito na ADI 2.405/RS, o Excelso Pretório entendeu não haver reserva de lei complementar nacional para tratar de novas hipóteses de suspensão e extinção de créditos tributários, tendo considerado possível que o Estado-Membro estabelecesse regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários como a dação em pagamento de bens imóveis.³³

22. Apenas para encimar esta abordagem, no que concerne à admissão de dação em pagamento de bens imóveis, prevista mas não imposta pelo inciso XI do artigo 156, de lei complementar

medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de *créditos* inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a *dação em pagamento* como modalidade de *extinção de crédito tributário*. I - *Extinção de crédito tributário* criação de nova modalidade (*dação em pagamento*) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios *créditos tributários*. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de *extinção* e suspensão da exigibilidade de *crédito tributário*. [...] VI - Licitação (CF, art. 37, XXI) - não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/00 - que autoriza a alienação dos bens objetos de *dação* por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o *pagamento* em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII - Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida.”

³¹ CF. Art. 37. [...] XXI - *ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.*

³² STF-Pleno. ADI 1.917/DF. rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento realizado no dia 26/4/2007, publicação em 24/8/2007. “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I - Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III - Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.”

³³ STF-Pleno. ADI 2.405/RS, rel. Min. Alexandre de Moraes, julgamento ocorrido no dia 20/9/2019, publicação em 3/10/2019.

nacional - CTN -³⁴ ³⁵ e impossibilidade de aceitação de regra de lei de entes da Federação da modalidade de extinção de crédito tributário por meio de dação em pagamento de bens móveis em face do princípio da licitação na aquisição de bens móveis, traga-se à colação a seguinte expectativa de Leandro Paulsen, *in verbis*:

Bens imóveis x bens móveis. Só os primeiros podem ser admitidos. O inciso XI [do art. 156 do CTN] refere apenas os bens imóveis, sendo importante referir, ainda, que o STF, ao entender suspender a eficácia de dispositivos de lei que autorizavam a dação em pagamento de bens móveis antes do advento da LC nº 104/2001, entendeu que não poderia haver a autorização da dação em pagamento relativamente a bens móveis, sob pena de ofensa à exigência constitucional de licitação para aquisição de mercadorias pela Administração Direta e Indireta. Ou seja, tivesse o novo inciso XI do art. 156 feito referência à dação em pagamento de bens móveis, haveria probabilidade de que o STF o considerasse inconstitucional.³⁶

23. Por sua vez, quanto às leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, não há de se cogitar, nesse

³⁴ CTN. Art. 156. [...] XI - a dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Inciso incluso pela LC 104/2001, vigente desde a publicação em 11/1/2001).

³⁵ STJ-1ª T. REsp 884.272/RJ, rel. Min. Teori Zavascki, julgamento em 6/3/2007, DJ 29/3/2007, p. 238. "EMENTA: ROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BEM IMÓVEL (CTN, ART. 156, XI). PRECEITO NORMATIVO DE EFICÁCIA LIMITADA. 1. O inciso XI, do art. 156 do CTN (incluído pela LC 104/2001), que prevê, como modalidade de extinção do crédito tributário, "a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei", é preceito normativo de eficácia limitada, subordinada à intermediação de norma regulamentadora. O CTN, na sua condição de lei complementar destinada a "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (CF, art. 146, III), autorizou aquela modalidade de extinção do crédito tributário, mas não a impôs obrigatoriamente, cabendo assim a cada ente federativo, no domínio de sua competência e segundo as conveniências de sua política fiscal, editar norma própria para implementar a medida. 2. Recurso especial improvido.

³⁶ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Nacional comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, 18ª edição, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1133.

caso, de hierarquia, pois a questão aqui é tão somente de competência.

24. De fato, este outro grupo de leis complementares não servem de modelo, padrão para outros diplomas legais de hierarquia inferior, atuando apenas como o tipo legislativo exigido, expressamente, pelo constituinte, para instituir e alterar determinados tributos.

25. Há previsão desse segundo grupo de leis complementares nos artigos 148, *caput* (instituição e alteração de empréstimos compulsórios);³⁷ 153, *caput*, inciso VII (instituição e alteração do imposto sobre grandes fortunas);³⁸ 154, *caput*, inciso I (criação e alteração de impostos da competência residual da União);³⁹ 195, §4º (competência residual da União para instituir outras fontes para a seguridade social).⁴⁰

26. Um outro ponto merece ser enfatizado: só é cabível lei complementar naquelas hipóteses estabelecidas expressamente pela Constituição da República.

27. A Corte Constitucional Brasileira resolveu um caso emblemático. Tratou-se da criação de uma contribuição para o financiamento da seguridade social sobre o faturamento das empresas - COFINS, o que foi feito pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, embora não houvesse exigência constitucional para que se utilizasse essa espécie de lei para essa hipótese.

28. Pois bem, esta lei, pretensamente complementar, mas, em verdade ordinária, pois tratou de matéria que a Constituição da República não exige lei complementar, ainda que tenha seguido o procedimento legislativo de aprovação de projeto de lei

³⁷ CF. Art. 148. *A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: [...]*

³⁸ CF. Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

³⁹ CF. Art. 154. *A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

⁴⁰ CF. Art. 195. *[...] §4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*

complementar, tendo sido aprovada por maioria absoluta de votos, concedeu uma isenção às sociedades civis de profissões regulamentadas.

29. Posteriormente a Lei ordinária nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 revogou tal isenção, tendo havido, judicialmente, a alegação de maior representatividade democrática de votos na aprovação dessa lei ordinária, pretensamente complementar, como se o legislador ordinário pudesse, para dar maior segurança aos contribuintes, ampliar os casos previstos pela Constituição da República para a disciplina por lei complementar.

30. Questionou-se, nessa ocasião, justamente isto: se lei ordinária poderia validamente extinguir um benefício dado ao contribuinte por uma lei, mesmo que não materialmente complementar, mas apenas formalmente complementar?

31. E o Supremo Tribunal Federal decidiu, com inteira correção, que este apelo apenas ao quórum de maioria absoluto de votos, tido como mais democraticamente representativo, não tem relevância, mesmo porque projeto lei ordinária poderia ser aprovado por todos membros do Poder Legislativo, mantendo, assim, a sua e contrariando jurisprudência que vinha se formando no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que essa Lei Complementar nº 70, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente lei ordinária; razão pela qual assentou que não houve, no caso, violação ao regime democrático nem o princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito nacional reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal.⁴¹

⁴¹ BRASIL, STF-1ª Turma. RE 451.988/RS AgR, Acórdão publicado na íntegra in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 22, Belo Horizonte: Ed. Fórum, julho/agosto, 2006, p. 205 a 206; STF-Pleno. ADC 1/DF, rel. Min. Moreira Alves, DJ 16/6/1995, p. 18.213. STF-Pleno. ADI 2.010/DF, rel. Min. Celso de Mello, DJ 12/4/2002. “Ementa: [...] RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE - INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA - POSSIBILIDADE. - Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes. - O ordenamento constitucional brasileiro - ressalvada a hipótese prevista no art. 195, §4º, da Constituição - não se submeteu, no domínio normativo da lei

32. Insta explicitar que, desde o julgamento do RE 150.755/PE,⁴² o Supremo Tribunal Federal assentou a desnecessidade de lei complementar, para a instituição de contribuições para a seguridade social, sob o fundamento que a exigência de lei complementar do artigo 146, III, *a*, aplica-se, exclusivamente, para definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos *impostos*.

33. De modo que as normas gerais do Código Tributário Nacional aplicam-se, no que couber, a essas contribuições, satisfazendo, assim, a recomendação do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal.⁴³

34. A orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal pela inexistência de hierarquia naquele caso entre lei complementar e lei ordinária e pela validade da revogação de dispositivos da Lei Complementar nº 70/1991 pela Lei Ordinária nº 9.430/1996 consolidou-se com o julgamento do RE 377.457/PR, cuja Ementa do Acórdão é a seguir transcrita:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela

complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política. [...]"

⁴² STF-Pleno. RE 150.755/PE, rel. do Acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, in *RTJ* vol. 149-1, p.259.

⁴³ CF. 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, [...]*

instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, *RTJ* 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.⁴⁴

35. Tal jurisprudência induziu o Superior Tribunal de Justiça a editar a Súmula nº 508, com o seguinte teor: *A isenção da Cofins concedida pelo artigo 6º, II, da [LC 70/91](#) às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo artigo 56 da [lei 9.430/96](#).*

36. De fato, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é e sempre foi no sentido de que lei apenas formalmente complementar, pois para a respectiva matéria, a Constituição não exige lei complementar, pode, sem problema, disciplinar matéria da competência de lei ordinária, mas somente da competência da União Federal, mas, para todos os efeitos, essa lei complementar será tida como lei ordinária, na parte que discipline matéria fora do âmbito da competência de lei complementar, podendo ser alterada normalmente, nessa parte, por outra lei ordinária.⁴⁵

37. Entretanto, a recíproca não é verdadeira: lei ordinária não pode invadir o campo de competência da lei complementar, tampouco descurar o padrão estabelecida por lei complementar, pois, se assim o fizer, estará desobedecendo à própria Constituição, e, por isso, será inconstitucional.

38. A respeito do uso de lei complementar para disciplinar matéria que a Constituição Federal não lhe reserva, ou seja, do âmbito da lei ordinária e vice-versa, transcreva-se o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho, *verbo ad verbum*:

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja

⁴⁴ STF-Pleno. RE 377.457/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, publicação *DJe*-241 de 19/12/2008.

⁴⁵ STF-1º Turma. RE 104.831/SP, rel. Min. Néri da Silveira, *DJ* 26/4/1985, p. 5.896. RE 106.032/SP, rel. Min. Néri da Silveira, in *DJ* 20/9/1985, p. 15.999.

expressamente reservada. Se por ventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estados e Municípios), não terá valência. Se penetrar, noutra giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, em vez de inconstitucionalidade incorre em perda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abre-se ensanchas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emitente da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar de matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.⁴⁶

39. Afinal, apenas o Poder Constituinte tem legitimidade para impor expressamente restrições ao Poder Legislativo: não pode, pois, o legislador infraconstitucional aumentar obstáculos, para que uma lei apenas formalmente complementar, que trate de matéria não reservada pela Lei Suprema para a lei complementar, só fosse alterada por outra lei complementar, com quórum de maioria absoluta de votos favoráveis.

40. Assim é que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratavam de prazo prescricional e decadencial para as contribuições de seguridade social, desobedecendo os prazos definidos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, tendo, pois, invadido matéria reservada à lei complementar em afronta direta à Constituição, pois norma de lei ordinária federal tentou alterar, de maneira mais gravosa contra os contribuintes,⁴⁷ a sobrenorma geral de lei complementar nacional

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*, Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 250 e 251.

⁴⁷ As sobrenormas gerais em matéria de legislação tributária aspiram a dar garantias aos sujeitos passivos tributários. De modo que é perfeitamente válido, por exemplo, que leis ordinárias das ordens parciais de governo considerem, no seu respectivo âmbito territorial, que a administração

(CF, art. 146, *caput*, III, *b*), tendo sido editada, com esse teor, a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte verbete: *São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.*

41. Quanto ao cumprimento do art. 146, III, *a*, da Carta Magna, cumpre ressaltar que a competência da lei complementar está satisfeita quando essa lei estabelece, como normas gerais, as hipóteses de incidência materiais dos impostos, suas possíveis bases de cálculo (elementos quantitativos das hipóteses de incidência) e seus contribuintes (elementos subjetivos).

42. Contudo, a jurisprudência pátria sempre admitiu que compete à lei ordinária instituidora especificar o elemento temporal dos fatos geradores, bem como precisar as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos.^{48 49}

43. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal resolveu a polêmica quanto à espécie legal competente para disciplinar as imunidades tributárias, em especial, a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, assentando, com supedâneo

tributária da União ou dos Estados, Distrito Federal ou Municípios tenham eficiência suficiente para constituir o crédito tributário ou de ajuizar a ação de execução fiscal em prazos mais reduzidos do que os previstos nos arts. 150, §4º, 173 e 174, todos do CTN, e promovam a diminuição legal dos prazos de decadência e de prescrição; não podem, todavia, alongar os prazos estipulados em lei complementar ou agravar contra os contribuintes o início de contagem desses prazos.

⁴⁸ STJ-T1 - REsp nº 1.046.361/RJ, rel. Min. Eliana Calmon. "Ementa: ROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO RECURSO ESPECIAL DESEMBARAÇO ADUANEIRO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO NA REPARTIÇÃO ADUANEIRA. 1. É pacífico o entendimento nesta Corte de que, no caso de importação de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador para o imposto de importação consoma-se na data do registro da Declaração de Importação - DI, inclusive quando o ingresso ocorre com suspensão de tributação (art. 23 c/c 44 do Decreto-lei 37/66 e art. 87, I, "a", do Decreto 91.030/85 - Regulamento Aduaneiro). 3. Recurso especial provido." (DJe 5/3/2009)

⁴⁹ STF-2ª Turma. AI 578.372 AgR/SC, rel. Min. Ellen Gracie. "Ementa: Não é qualquer registro no Siscomex [Sistema Integrado de Comércio Exterior] que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1º, *in fine*, do art. 1º do DL 1.578/1977, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo. Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação. Editada a Resolução 2.112/1994 do Banco Central do Brasil depois dos registros de venda, mas antes dos registros de exportação, submetem-se as operações respectivas às alíquotas nelas fixadas, visto que tal fixação se dera antes da ocorrência do fato gerador." (DJe 12/3/2010)

nos artigos 146, *caput*, inciso II, c/c o artigo 150, *caput*, inciso VI, alínea *c*, e artigo 195, §7º, todos da Constituição Federal, que a lei competente é a complementar.

44. Traga-se à colação a Ementa do Acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, com repercussão geral: “Imunidade – Disciplina – Lei Complementar. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar”.^{50 51}

45. Tal “Decisum” foi explicado em decorrência do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, nos termos da Ementa do Acórdão abaixo transcrita:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI’S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à

⁵⁰ STF-Pleno. RE 566.622 RG/RS, Tema 32, rel. Min. Marco Aurélio, acórdão publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 92, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março e abril de 2018, p. 203 a 266.

⁵¹ No mesmo sentido: STF-Pleno. RE 636.941 RG/RS, rel. Min. rel. Min. Luiz Fux, Acórdão publicado na íntegra in “RFDT” nº 70, p. 193 a 216.

instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.⁵²

46. Todavia, contraditoriamente, isto em relação à jurisprudência acerca do §7º do artigo 195 da Lei Suprema, em relação ao preceptivo constitucional do §1º do artigo 153 da Lei Maior, estabelecedor de ressalvas ao princípio da reserva legal, que faculta ao Poder Executivo Federal, atendidas, assim mesmo, as condições e os limites estabelecidos em *lei*, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, embora o princípio da legalidade também seja uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, com eventual aplicação do inciso II do *caput* do artigo 146, da mesma Carta Política, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem perseverado no sentido de que a lei, a que se refere o §1º do artigo 153, é lei ordinária e da União, já que ela é o único ente da Federação com competência para legislar sobre esses impostos federais regulatórios da economia, não havendo necessidade de, na espécie, as condições e os limites para alterações de alíquotas, por ato administrativo normativo, desses mencionados impostos federais fossem regulados por lei nacional da espécie lei complementar.

47. Traga-se à colação a seguinte Ementa de Acórdão da Corte Constitucional do Brasil:

STF - Tribunal Pleno. [RE 225.602/CE](#), rel. min. Carlos Velloso. “Ementa: Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, § 1º. **A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar.** No ponto, a **Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.** A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. Fato gerador

⁵² STF-Pleno. Emb. Decl. no RE 566.622 RG/RS, rel. para o Acórdão Min. Rosa Weber, in *DJe*-114, public. 11/5/2020.

do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do DL 37/1966 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR. O que a Constituição exige, no art. 150, III, *a*, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação. RE conhecido e provido.”⁵³ (RTJ vol. 178-1, p. 428)

48. A nível doutrinário, admite-se acertada a fundamentação de que cabe lei complementar na hipótese prevista na alínea *c* do inciso VI do *caput* do artigo 150 da Superlei, que preceitua que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos deverão atender os *requisitos de lei*, pois aqui, não só não foi utilizado o complemento “federal” (lei ordinária federal), como também este assunto da imunidade tem repercussão nacional, sendo cabível, nos termos do inciso II do artigo 146 da Constituição, lei complementar, para obstar que leis ordinárias estaduais e municipais ousassem disciplinar esta imunidade genérica de impostos.

49. Contudo, pode existir dúvida em relação à imunidade específica de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, já, que, também, todas essas contribuições são de competência exclusiva da União, não tendo repercussão nacional, já que os Estados e os Municípios não receberam da Constituição da República poderes para instituir contribuições para a seguridade social em relação as instituições beneficentes de assistência social.

50. E, não havendo, pois, necessidade por motivo da amplitude da aplicação legal, de lei complementar na espécie, seria imaginável, tendo em vista o múnus da Corte Constitucional de pacificar as interpretações constitucionais, que o Supremo Tribunal Federal, repetisse, aqui também - no §7º do artigo 195 -, a sua jurisprudência ainda existente em relação à exegese do §1º do artigo 153, que é no sentido que a lei exigida seria lei

⁵³ No mesmo sentido: STF-2ª Turma. [AI 477.722 AgR](#), rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 21/11/2008. STF-2ª Turma. RE 443.384 AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe-222, 21/11/2008.

ordinária, em que pese a regra constitucional do inciso II do *caput* do artigo 146.

51. Por esse raciocínio, os dispositivos constitucionais do §1º do artigo 153 e do §7º do artigo 195 teriam o escopo estabelecer exceções à regra geral de que compete lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, *caput*, II), diante do dogma hermenêutico de que não há, nas normas jurídicas, palavra ou expressão perfunctórias, se elas estão expressas nas normas é porque estas querem expressar algo diferente, criar exceções à regra geral.

52. Todavia, numa interpretação sistemática, exsurge um forte argumento a favor de que a lei competente para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, inclusas as imunidades genérica de impostos e a imunidade específica de contribuições para a seguridade social, é mesmo a complementar, uma vez que o preceito constitucional do §4º do artigo 195 dispõe que *a lei* - sem se referir se esta seria lei ordinária federal ou lei complementar - *poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o art. 154, I.*

53. E esse preceptivo constitucional do inciso I do *caput* do artigo 154 identifica que aquela lei, aludida no §4º do artigo 195, é a complementar, já que dispõe que *a União poderá instituir mediante lei complementar impostos não previstos no artigo anterior [art. 153], desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.*

54. Assim, parece razoável conceber que a mesma exegese sistemática pode ser utilizada em relação à identificação da lei adequada para disciplinar as imunidades tributárias, com o confronto dessas normas constitucionais do artigo 150, VI, *c*, e do artigo 195, §7º, com a regra constitucional do inciso II do artigo 146, que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.⁵⁴

⁵⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades - A indevida limitação da reserva constitucional aos "lindes*

55. Destarte, é mais razoável acreditar ser mais provável que o Supremo Tribunal Federal, inclusive, para que se mantenha a lógica do já decidido em relação à interpretação constitucional do §7º do artigo 195, venha a alterar a sua jurisprudência, passando a assentar que, também compete à lei complementar estabelecer as condições e requisitos para alterações, pelo Poder executivo Federal, das alíquotas dos impostos da União regulatórios da economia (I. I., I. E., IPI, IOF)

III - CONCLUSÃO

56. Diante do exposto, cumpre apresentar, sinopticamente, as seguintes conclusões:

a) Matérias, que comportam ser disciplinadas por lei complementar, são apenas as fixadas pela Constituição Federal, que, também, estabelece o quórum de sua aprovação por maioria absoluta.

b) É caso de hierarquia entre diplomas legais, quando a lei complementar serve como modelo, padrão, a ser seguido por outras espécies normativas.

c) Quando assim não é, quando a Constituição apenas prever lei complementar para instituir determinados tributos e legislar sobre eles, esta hipótese não é de hierarquia, mas de competência.

d) A jurisprudência do STF é e sempre foi no sentido de que lei apenas formalmente complementar, pois para a respectiva matéria, a Constituição não exige lei complementar, pode, sem problema, disciplinar matéria da competência de lei ordinária, mas, para todos os efeitos, essa lei complementar será tida como lei ordinária, nomeadamente na parte que discipline matéria fora do

materiais” das imunidades, in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 71, Belo Horizonte: Editora Fórum, setembro e outubro de 2014, p. 39 a 51.

âmbito da competência de lei complementar, podendo ser alterada normalmente, nessa parte, por outra lei ordinária.

e) Todavia, a recíproca não é verdadeira: lei ordinária não pode invadir o campo de competência da lei complementar, tampouco descurar o padrão estabelecida por lei complementar, pois, se assim o fizer, estará desobedecendo à própria Constituição, e, por isso, será inconstitucional.

f) Em que pese a jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira no sentido de que compete à lei ordinária estabelecer as condições e os limites para alterações de alíquotas dos impostos federais regulatórios da economia (I.I., I.E., IPI e IOF), não aplicando a regra constitucional do inciso II do artigo 146, embora o princípio da legalidade tal qual as imunidades tributárias sejam limitações constitucionais ao poder de tributar, a jurisprudência do STF é no sentido que cabe lei complementar regular a imunidade de impostos do artigo 150, VI *c*, e a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social do §7º do artigo 195, todos da Constituição Federal.

g) Diante da interpretação sistemática do §4º do artigo 195, que se refere apenas a *Lei*, e a norma do artigo 154, I, ambos da Lei Maior, que define a necessidade de lei complementar para que a União exerça a sua competência residual em relação a novos impostos e novas fontes de custeio para a seguridade social, a mesma exegese poderá ser engendrada pelo STF no sentido de que a lei definidora das condições e dos limites para alterações de alíquotas dos impostos regulatórios da economia é lei complementar (VF, art. 153, §1º).

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- BRASIL, STF - Pleno. Súmula vinculante nº 8, in <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>

- BRASIL, STF-1ª Turma. RE 451.988/RS AgR, Acórdão publicado na íntegra in “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 22, Belo Horizonte: Ed. Fórum, julho/agosto, 2006, p. 205 a 206.
- BRASIL, STF-Pleno. ADC 1/DF, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 16/6/1995, p. 18.213.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 150.755/PE, rel. do Acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, in *RTJ* vol. 149-1, p.259.
- BRASIL, STF-1ª Turma. RE 104.831/SP, rel. Min. Néri da Silveira, *DJ* 26/4/1985, p. 5.896. RE 106.032/SP, rel. Min. Néri da Silveira, in *DJ* 20/9/1985, p. 15.999.
- BRASIL, STF-Pleno.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 566.622 RG/RS, Tema 32, rel. Min. Marco Aurélio, acórdão publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 92, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março e abril de 2018, p. 203 a 266.
- BRASIL-STF-Pleno. Emb. Decl. no RE 566.622 RG/RS, rel. para o Acórdão Min. Rosa Weber, in *DJe*-114, public. 11/5/2020.
- BRASIL, STF-Pleno. RE 636.941 RG/RS, rel. Min. rel. Min. Luiz Fux, Acórdão publicado na íntegra in “RFDT” nº 70, p. 193 a 216.
- BRASIL, STF-2ª Turma. AI 578.372 AgR/SC, rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 12/3/2010.
- Brasil, STF - Tribunal Pleno. [RE 225.602/CE](#), rel. min. Carlos Velloso, *RTJ* vol. 178-1, p. 428.
- BRASIL, STF-2ª Turma. [AI 477.722 AgR](#), rel. min. Gilmar Mendes, *DJe* de 21/11/2008. STF-2ª Turma. RE 443.384 AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe*-222, 21/11/2008.
- BRASIL, STJ-T1 - REsp nº 1.046.361/RJ, rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* 5/3/2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*, Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário Nacional*, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Nacional comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, 18ª edição, São Paulo: Saraiva, 2017.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In *Direito financeiro esquematizado*, Pedro Lenza - coordenador - São Paulo: Saraiva, 2018.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, 7ª edição, São Paulo: Saraiva, 2017.
- SOUZA, Hamilton Gomes de. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 1, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 1 a 21.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Reserva de lei complementar para regulação de imunidades - A indevida limitação da reserva constitucional aos "lindes materiais" das imunidades*, in "Revista Fórum de Direito Tributário" nº 71, Belo Horizonte: Editora Fórum, setembro e outubro de 2014, p. 39 a 51.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Lei complementar tributária*, in "Revista Fórum de Direito Tributário", nº 2, Belo Horizonte: Ed. Fórum, março/abril de 2003.