

ano 20 – n. 115 | janeiro/fevereiro – 2022
Belo Horizonte | p. 1-278 | ISSN 1678-8656
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT

Revista Fórum de DIREITO TRIBUTÁRIO

RFDT

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires
Adriano Chiari da Silva
Agostinho do Nascimento Netto
Alan Flores Viana
Alejandro Cláudio Altamirano
André Martins de Andrade
André Mendes Moreira
Andrei Pitten Velloso
Ângela Maria da Motta Pacheco
Antônio de Moura Borges
Betina Treiger Grupepmacher
Carlos Valder do Nascimento
Celso de Barros Correa Neto
Clélio Chiesa
Clotilde Celorico Palma
Douglas Yamashita
Eurico Marcos Diniz de Santi
Everardo Maciel
Fábio Martins de Andrade
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza
Gabriel Lacerda Troianelli
Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti
Helena Taveira Tôres
Hugo de Brito Machado Segundo
Humberto Ávila
Igor Mauler Santiago
João Dácio Rolim
João Francisco Bianco
José Augusto Delgado
José Carlos Moreira Alves
José Casalta Nabais
José Eduardo Soares de Melo
José Luís Ribeiro Brazuna
Julio Homem de Siqueira
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Luciano da Silva Amaro
Luís Carlos Martins Alves Junior
Luís Eduardo Schoueri
Marcos Aurélio Pereira Valadão
Marcos Joaquim Gonçalves Alves
Maria Eduarda Azevedo
María Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández
Maria Margarida Mesquita Palha
Marilene Talarico Martins Rodrigues
Milton Bandeira Neto
Natanael Martins
Octávio Campos Fischer
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto
Paula Rosado Pereira
Paulo Adyr Dias do Amaral
Paulo de Barros Carvalho
Ramon Tomazela Santos
Raphael Silva Rodrigues
Ricardo Lodi Ribeiro
Ricardo Mariz de Oliveira
Rogério V. Gandra da Silva Martins
Roque Antônio Carrazza
Rui Guerra da Fonseca
Schubert de Farias Machado
Sérgio André Rocha
Sérgio Vasques
Vasco Branco Guimarães
Vittorio Cassone

Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2022 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15ª andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,
(jan./fev. 2003)- . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Bimestral
ISSN impresso 1678-8656
ISSN digital 1984-4131

1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.

CDD: 341.39
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Aline Sobreira de Oliveira

Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488

Ana Paula de Almeida Queiroz

Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

Lei complementar em matéria tributária de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores

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 sênior de serviço do escritório MJ Alves e Burle Consultoria e Advocacia. Advogado e parecerista. *E-mail*: othonsaraiva.filho@gmail.com.

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.

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

Sumário: 1 Introdução – 2 Lei complementar tributária – 3 Conclusão – Referências

1 Introdução

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

2 Lei complementar 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

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, art. 59: “O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas constitucionais; II - leis complementares; [...]”.

de leis complementares, prevendo esse 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, parcialmente, 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 exemplo, atribui competência à lei complementar não nacional, mas federal para instituir o imposto sobre grandes fortunas ou empréstimo compulsório, ou mesmo imposto ou contribuição para a seguridade decorrente do uso da competência residual da União Federal.

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 quórum 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

³ 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.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.028/DF*. Relator: Min. Moreira Alves. *DJ*, 16 jun. 2000. p. 30.

⁴ CF, art. 69: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

⁵ SOUZA, Hamilton Gomes de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 1-21. v. 1. (Artigos 1º e 2º do CTN). p. 9-10.

⁶ Consoante explicitação de RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In: LENZA, Pedro (coord.). *Direito financeiro esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 117 e 122: “*Maioria 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 *maioria 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.

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, 5^o 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. Consoante o magistério de Carlos Mário da Silva Velloso, ao analisar a 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

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 de 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 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. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *RE nº 433.352 AgR/MG*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 179, p. 188-191, 2010.

complementares 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 sobrenormas gerais, ou seja, além serem do grupo de matérias que a Constituição Federal incluiu como da competência de lei complementar, ostentam, ao mesmo tempo, 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 unicamente de competência.^{16 17}

¹⁰ Na mesma senda, o artigo 146-A da CF 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”.

¹⁶ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, p. 7-32, mar./abr. 2003.

¹⁷ Nesse diapasão, cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 50.

12. Todavia, parte considerável da doutrina repete a aprendida ladainha de que, em todas as hipóteses, não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas, sim, âmbitos próprios de competência de cada uma. Estou, ainda que na prática e na linha que aqui compartilhada, ou seja, da mesma forma da corrente doutrinária minoritária, pela exatidão da tese de que, além de ser matéria de competência, existe, também, questão de hierarquia superior não de todos os tipos de leis complementares, mas aquelas leis complementares de normas gerais nacionais, quando a lei complementar se mostra, outrossim, como modelo, padrão 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, além de envolverem questão de competência, têm superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias e demais diplomas legais do mesmo nível ou inferior, porque servem de padrões ou modelos a serem seguidos:

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

¹⁸ Espelha essa doutrina dominante a seguinte concepção de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. 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”.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.945/MT*. Relator p/Acórdão: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 20 maio 2021: “Ementa: [...] 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo

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 ²⁴ lançamento,²⁵ crédito,²⁶ prescrição e decadência tributários;²⁷

integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS”.

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

²¹ Tributos (art. 3º do CTN e art. 9º da Lei nº 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 nº 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 nº 57, de 18.11.1966 (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, alterada pela LC nº 114/2002; LC nº 190/2022). Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (arts. 32 a 34 do CTN); Imposto sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar (LC nº 116/2003, alterada pela LC nº 157/2016).

²³ CTN, art. 113.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 562.276/PR*. Tema 13. Relatora: Min. Ellen Gracie. *DJe*, 10 fev. 2011: “Ementa: [...] 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN [c/c art. 128 do CTN], mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF”.

²⁵ CTN, arts. 142 a 150.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 917.285/SC*. Tema 874. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 6 out. 2020: “Ementa: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Normas gerais de Direito Tributário. Artigo 146, III, *b*, da CF. Artigo 170 do CTN. Norma geral em matéria de compensação. Compensação de ofício. Artigo 73, parágrafo único (incluído pela Lei nº 12.844/13), da Lei nº 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, VI, do CTN). Impossibilidade de compensação unilateral. Inconstitucionalidade da expressão ‘ou parcelados sem garantia’. 1. O art. 146, III, *b*, da Constituição Federal dispõe caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Nesse sentido, a extinção e a suspensão do crédito tributário constituem matéria de norma geral de Direito Tributário, sob reserva de lei complementar. A compensação vem prevista no inciso II do art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário e deve observar as peculiaridades estabelecidas no art. 170 do Código Tributário Nacional. 2. O art. 170 do CTN, por si só, não gera direito subjetivo a compensação. A lei complementar remete a lei ordinária a disciplina das condições e das garantias, cabendo a lei autorizar a compensação de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo, observados os institutos básicos da tributação previstos no Código Tributário Nacional. 3. A jurisprudência da Corte já assentou que a compensação de ofício não viola a liberdade do credor e que o suporte fático da compensação prescinde de anuência ou acordo, perfazendo-se *ex lege*, diante das seguintes circunstâncias objetivas: (i) reciprocidade de dívidas, (ii) liquidez das prestações, (iii) exigibilidade dos débitos e (iv) fungibilidade dos objetos. Precedentes. 4. O art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.²⁸

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).^{29 30 31}

ou não de garantia. O parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), ao permitir que o Fisco realize compensação de ofício de débito parcelado sem garantia, condiciona a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário – no caso, o ‘parcelamento’ (CTN – art. 151, VI) – a condição não prevista em lei complementar. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento, mantendo-se o acórdão em que se declarou a inconstitucionalidade da expressão ‘ou parcelados sem garantia’, constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, por afronta ao art. 146, III, b, da Constituição Federal. 6. Tese do Tema nº 874 de repercussão geral: ‘É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão ‘ou parcelados sem garantia’ constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN’”.

²⁷ CTN, arts. 139 a 141, 151 a 193.

²⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 599.362/RJ*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 10 fev. 2015, com repercussão geral. No mesmo sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 598.085*. Relator: Min. Luiz Fux. *DJe*, 10 fev. 2015, com repercussão geral: “O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais”.

²⁹ A LC nº 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*. Tal diploma legal foi alterado pela LC nº 155, de 27.10.2016.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 627.543/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 29 out. 2014, com repercussão geral: “EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido. 1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações. 3. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência. 4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao

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, observado que (parágrafo acrescentado pela EC 42/2003):

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

14. A seu turno, o artigo 146-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, dispõe que *lei complementar poderá 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*.³²

exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo. 5. Recurso extraordinário não provido”.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 4.033/DF*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *DJe*, 7 fev. 2011: “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL (“SUPERSIMPLES”). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, §3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, CAPUT, 8º, IV, 146, III, *D*, E 150, §6º DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, §3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (‘Supersimples’). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, §6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, *d*, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, *d*, juntamente com o art. 170, IX da Constituição. 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. 4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente”.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *AC nº 1.657/RJ MC*. Relator p/Acórdão: Min. Cezar Peluso. *DJ*, 31 ago. 2007: “EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro

15. Impende ressaltar a ponderação 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.*³³

16. 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 considerada complementar, deverá ter não só a forma que lhe é própria, mas também o conteúdo previsto expressamente na Constituição Federal.³⁴

17. 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.*

18. Essa vedação de isenção é apenas nível interno, evitam-se, pois, isenções fiscais heterônomas, obviamente, que não a norma constitucional citada não impede que a República Federal do Brasil, utilizando dos órgãos da União

especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. Voto do Rel. p/o ac. Min. Cezar Peluso: American Virginia Indústria e Comércio Importação Exportação Ltda. pretende obter efeito suspensivo para recurso extraordinário admitido na origem, no qual se opõe a interdição de estabelecimentos seus, decorrente do cancelamento do registro especial para industrialização de cigarros, por descumprimento de obrigações tributárias. [...] Não há impedimento a que norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da CF. Como observa Misabel de Abreu Machado Derzi, 'o crescimento da informalidade [...], além de deformar a livre concorrência, reduz a arrecadação da receita tributária, comprometendo a qualidade dos serviços públicos [...]'. A deformação do princípio da neutralidade (quer por meio de um corporativismo pernicioso, quer pelo crescimento da informalidade [...], após a EC 42/2003, afronta hoje o art. 146-A da CF. Urge restabelecer a livre concorrência e a lealdade na competitividade".

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 794.

³⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. *Op. cit.* p. 13-14.

(Presidente da República como Chefe do Estado brasileiro e pelo Congresso Nacional), por tratados internacionais, estabeleça isenções de tributos não só federais, mas, também, estaduais, distritais e municipais, pois, no caso, repese-se, é a República Federativa do Brasil, que compete representar todo o Brasil nas relações internacionais, que está, na espécie, atuando e legislando.³⁵

19. Sobre a competência de lei complementar para dirimir conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e, portanto, prevenir invasão de competência tributária (CF, art. 146, *caput*, inciso I), traga-se à colação, a título ilustrativo, o artigo 32, §§1º e 2º, da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (CTN), que fixa o critério de localização do imóvel, definindo o que deve ser considerado zona urbana para fins do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU),³⁶ evitando, assim, que os Municípios invadam a competência da União para instituir o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) e vice-versa.

20. Entretanto, o preceito do artigo 15 do Decreto-Lei nº 57, de 18.11.1966, recebido pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, alterando parcialmente o disposto no artigo 32 do CTN, estabelece o critério de destinação econômica do imóvel para o efeito de fazer incidir o IPTU ou o ITR.³⁷

³⁵ Nesse diapasão, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 229.096/RS*. Relatora p/Acórdão: Min. Cármen Lúcia. *RTJ*, v. 204-02, p. 858: “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional ‘possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios’ (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, §2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

³⁶ CTN, art. 32: “O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. §1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. §2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior”.

³⁷ DL nº 57, de 18.11.1966, art. 15: “O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados”. Cf. nesse diapasão: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 492.869/*

21. Quanto ao alcance da lei complementar geral de normas gerais (CF, art. 146, *caput*, inciso III), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mostrou-se um tanto vacilante.

22. 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, que ainda sequer previa, como uma das formas de extinção do crédito tributário, a dação em pagamento de bens imóveis.³⁸

23. 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, antes da edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2021.³⁹

PR. Relator: Min. Teori Zavascki. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 117, p. 161; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *AgRg no AI nº 498.512/RS*. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. *RSTJ*, v. 192, p. 234; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. *REsp nº 1.112.646/SP*. Relator: Min. Herman Benjamin. *Revista dos Tribunais*, v. 889, p. 248.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.917 MC/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 18 dez. 1998. Publicação em 19 set. 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”.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.405 MC/RS*. Relator p/Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 6 nov. 2002. *DJ*, 17 fev. 2006: “EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade: 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: conseqüente 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”.

24. Todavia, por ocasião do julgamento do mérito da ADI nº 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.^{40 41}

25. Já em 20 de setembro de 2019, no julgamento do mérito na ADI nº 2.405/RS, em que pese a norma do alínea *b*, do inciso III, do *caput* do art. 146, da Lei Maior expressar que compete à lei complementar nacional estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre obrigação e crédito, 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 suspensão ou de quitação de seus próprios créditos tributários,⁴² ainda que não previamente enumerados nos artigos 151 e 156 do CTN.⁴³

26. Apenas para encimar essa 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 nacional (CTN)^{44 45} e impossibilidade de aceitação

⁴⁰ 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”.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.917/DF*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 26 abr. 2007. Publicação em 24 ago. 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”.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.405/RS*. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento em 20 set. 2019. Publicação em 3 out. 2019.

⁴³ O escopo dos arts. 151 e 156 do CTN era, claramente, de favorecer a boa e eficiente administração tributária, zelando, a nível nacional, pela economicidade administrativa e pelo respeito ao procedimento de licitação para aquisição de bens pelo Poder Público: os Fiscos precisam de dinheiro decorrentes dos pagamentos, em espécie, pelos sujeitos passivos, dos créditos tributários, para o custeio dos relevantes encargos estatais.

⁴⁴ CTN, art. 156: “[...] XI - a dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Inciso incluído pela LC 104/2001, vigente desde a publicação em 11.01.2001)”.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 884.272/RJ*. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em 6 mar. 2007. *DJ*, p. 238, 29 mar. 2007: “EMENTA: PROCESSUAL 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,

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 de 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.⁴⁶

27. Por sua vez, quanto às leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, não há de se cogitar, nesse caso, de hierarquia, pois a questão aqui é tão somente de competência.

28. De fato, esse outro grupo de leis complementares não serve 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.

29. Há previsão desse segundo grupo de leis complementares nos artigos 148, *caput* (instituição e alteração de empréstimos compulsórios);⁴⁷ 153, *caput*, inciso VII (instituição e alteração do imposto sobre grandes fortunas);⁴⁸ 154, *caput*, inciso I (criação e alteração de impostos da competência residual da União);⁴⁹ 195, §4º (competência residual da União para instituir outras fontes para a seguridade social).⁵⁰

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

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”.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário nacional comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1.133.

⁴⁷ CF, art. 148: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: [...]”.

⁴⁸ CF, art. 153: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

⁴⁹ 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; [...]”.

⁵⁰ 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”.

31. 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.

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

33. 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.

34. 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?

35. E o Supremo Tribunal Federal decidiu, com inteira correção, que esse 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.⁵¹

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 451.988/RS AgR*. Acórdão. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 22, p. 205-206, jul./ago. 2006; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADC nº 1/DF*. Relator: Min. Moreira Alves. *DJ*, p. 18.213, 16 jun. 1995. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.010/DF*. Relator: Min. Celso de Mello. *DJ*, 12 abr. 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 complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política. [...]”.

36. Insta explicitar que, desde o julgamento do RE nº 150.755/PE,⁵² 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*.

37. De modo que as normas gerais do Código Tributário Nacional se aplicam, no que couber, a essas contribuições, satisfazendo, assim, a recomendação do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal.⁵³

38. 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 nº 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 instituída. ADC 1, rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.⁵⁴

39. 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”.

40. De fato, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal continua sendo 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, na parte que discipline matéria fora do

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE nº 150.755/PE. Relator p/Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. RTJ, v. 149-1, p. 259.

⁵³ 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, [...]”.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE nº 377.457/PR. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJe-241, 19 dez. 2008.

âmbito da competência de lei complementar, podendo ser alterada normalmente, nessa parte, por outra lei ordinária.⁵⁵

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

42. 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 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 queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-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.⁵⁶

43. 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.

44. Assim é que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 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,

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 104.831/SP*. Relator: Min. Néri da Silveira. *DJ*, p. 5.896, 26 abr. 1985. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 106.032/SP*. Relator: Min. Néri da Silveira. *DJ*, p. 15.999, 20 set. 1985.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 250-251.

pois norma de lei ordinária federal tentou alterar, de maneira mais gravosa contra os contribuintes,⁵⁷ a sobrenorma geral de lei complementar nacional (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”.

45. Da mesma forma, segundo a jurisprudência de nossa Corte Constitucional, seria, obviamente, inconstitucional, por exemplo, diploma legal de hierarquia de lei ordinária instituir o imposto sobre grandes fortunas ou empréstimo compulsório, quando a Constituição Federal exige para esses casos lei complementar. Haveria, também nessas hipóteses, ofensa direta à Lei Maior.

46. 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).

47. 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.^{58 59}

48. 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

⁵⁷ 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 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.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 1.046.361/RJ*. Relator: Min. Eliana Calmon. *DJe*, 5 mar. 2009: “Ementa: PROCESSUAL 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 consuma-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”.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *AI nº 578.372 AgR/SC*. Relatora: Min. Ellen Gracie. *DJe*, 12 mar. 2010: “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”.

beneficentes de assistência social, assentando, com supedâneo 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.⁶⁰

49. 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”.^{61 62}

50. Tal decisão foi explicado em decorrência do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, nos termos da ementa do acórdão 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 instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.⁶³

51. Todavia contraditoriamente, isto é, em relação à jurisprudência acerca do §7º do artigo 195 da Lei Suprema, no que concerne ao preceptivo constitucional do §1º do artigo 153 da Lei Maior, que estabelece ressalvas ao princípio da

⁶⁰ Tal imunidade encontra-se, finalmente, disciplinada pela LC nº 187, de 16.12.2021.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 566.622 RG/RS*. Tema 32. Acórdão. Relator: Min. Marco Aurélio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 92, p. 203-266, mar./abr. 2018.

⁶² No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 636.941 RG/RS*. Acórdão. Relator: Min. Luiz Fux. *RFDT*, n. 70, p. 193-216.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *Emb. Decl. no RE nº 566.622 RG/RS*. Relatora p/Acórdão: Min. Rosa Weber. *DJe-114*, 11 maio 2020.

reserva legal, que faculta ao Poder Executivo Federal, atendidos, 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.

52. 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 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.⁶⁴ (RTJ, v. 178-1, p. 428)

53. Todavia, é provável que o Supremo Tribunal Federal venha a rever a sua anterior jurisprudência, em face da exegese mais recente dada à imunidade de contribuições para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social, que sufragou a interpretação no sentido de que compete à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, limitações essas representadas tanto pelas imunidades quanto pelos princípios constitucionais tributários.

⁶⁴ No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *AI nº 477.722 AgR.* Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe*, 21 nov. 2008. STF-2ª Turma. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *RE nº 443.384 AgR.* Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe*-222, 21 nov. 2008.

54. Admite-se, pois, acertada a tese 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 aos *requisitos de lei*, pois aqui, a palavra isolada “lei” tem o seu sentido complementado por outro dispositivo constitucional, o do inciso II do *caput* do art. 146 da Lei Suprema, que dispõe *que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*.

55. Ademais, não só não foi utilizado, no preceptivo constitucional da alínea *c* do inciso VI do *caput* do artigo 150, o complemento “federal” (lei ordinária federal), como também esse assunto da imunidade tem repercussão nacional, sendo cabível, nos termos do inciso II do *caput* do artigo 146 da Constituição, lei complementar, para obstar que leis ordinárias estaduais e municipais ousassem disciplinar esta imunidade genérica de impostos.

56. Contudo, por esse ângulo de abrangência ou não nacional, pode persistir dúvida, em nível meramente acadêmico, quanto à espécie de lei competente 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, vez que Estados e Municípios não receberam da Constituição da República poderes para instituir contribuições para a seguridade social em relação às instituições beneficentes de assistência social.

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

58. Por esse raciocínio, os dispositivos constitucionais do §1º do artigo 153 e do §7º do artigo 195 teriam o escopo de 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.

59. Todavia, numa interpretação sistemática, exsurge mais um forte argumento a favor de que a lei competente para regular todas 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.*

60. 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.*

61. 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.⁶⁵

62. Nesse diapasão é a ementa do Pleno do Supremo Tribunal Federal decorrente do julgamento da ADI nº 1.802/DF, cuja ementa é a seguir transcrita:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar. 1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas. 2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam

⁶⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – a indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 71, p. 39-51, set./out. 2014.

favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria. 3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. 4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea *f* do §2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, *caput*, e o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera. 5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o §1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar. 6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea *f* do §2º do art. 12; do *caput* do art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, §1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.⁶⁶

63. Destarte, é mais razoável acreditar 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).

64. Cumpre esclarecer que não se aplicam à lei complementar de normas gerais em matéria tributária os princípios da anterioridade em função da publicação da lei em relação exercício seguinte de cobrança e o da anterioridade de noventa dias, quando ela estabelece normas gerais, diretrizes, padrões, modelos, uma vez que essa lei complementar, nesse caso, não cria diretamente nem majora imediatamente gravames tributários, não atuando para proteger o superprincípio da segurança jurídica.

65. Em verdade, quem deve cumprir esse dever de proteção da segurança jurídica é o diploma legal (normalmente lei ordinária, podendo ser lei complementar, nas hipóteses específicas em que a Constituição exige essa espécie legal

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.802/DF*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 3 maio 2018.

para a criação ou aumento de determinados tributos, ou decreto, este quando desempenha função de ato normativo primário, criador de novas obrigações principais para os sujeitos passivos), que, observando as disposições constitucionais e de normas gerais de lei complementar, inclusive, de prevenção de conflito de competência, realmente, institui ou majora tributos.

66. Cumpre realçar que a Corte Constitucional brasileira repele a constitucionalização superveniente de normas nascidas inconstitucionais,⁶⁷ embora, mais recentemente, o mesmo Pretório tem proclamado que são válidas leis tributárias aprovadas após a emenda constitucional que as prevê, mas antes da lei complementar que deveria regulamentar esta última, embora fiquem com a sua eficácia condicionada à entrada em vigor da norma geral de futura lei complementar.^{68 69}

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 346.084*. Relator p/Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em 9 nov. 2005. *DJ*, 1º set. 2006: “EMENTA: CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”.

⁶⁸ Cf., nesse diapasão, o decidido no RE nº 1.221.330, cuja tese de repercussão geral registra que as leis estaduais editadas após a EC nº 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 1.221.330/SP*. Tema 1.094. Relator: Min. Alexandre de Moraes. *DJe*, 17 ago. 2020). Solução semelhante, aliás, consta dos acórdãos relativos ao Difal da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 RG.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 5.469*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 25 maio 2021: “EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, *a* e *b*; e art. 155, §2º, XII, *a*, *b*, *c*, *d* e *i*, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, *d*, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 1.287.019 RG*. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator p/Acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em 24 fev. 2021. Processo eletrônico repercussão geral – mérito. *DJe*, 24 maio 2021: “EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, *a* e *b*; e art. 155, §2º, XII, *a*, *b*, *c*, *d* e *i*, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, *d*, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade”.

67. Para encimar, impende realçar que, com supedâneo no artigo 145, §1º,⁷⁰ combinado com o artigo 192,⁷¹ ambos da Constituição da República, a nossa Corte Constitucional considerou constitucionais os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que autorizam a transferência direta, sem prévia intermediação do Poder Judiciário, de informações e dados bancários dos contribuintes para a Administração tributária.⁷²

⁷⁰ CF, art. 145: “§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁷¹ CF, art. 192: “O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (Redação dada pela EC 40/2003)”.

⁷² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 601.314 RG*. Tema 225. Relator: Min. Edson Fachin. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 86, p. 175-247, mar./abr. 2017; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI nºs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859. Relator: Min. Dias Toffoli. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 88, p. 175-246, jul./ago. 2017. Transcreva-se a Ementa do Acórdão do RE nº 601.314/SP RG, Tema 225: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item ‘a’ do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: ‘O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal’. 7. Fixação de tese em relação ao item ‘b’ do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: ‘A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN’. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Transcreva-se a Ementa do Acórdão do julgamento da ADI 2.859/DF: Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta nº 2.859. Expressão ‘do inquérito ou’, constante no §4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os

68. Já a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, altera vários dispositivos do Código Tributário Nacional, mormente os preceptivos dos artigos 198 e 199 do CTN, que tratam sobre o sigilo fiscal.⁷³

deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, §3º, da LC 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. ADI nº 2.859. Ação que se conhece em parte e, na parte conhecida, é julgada improcedente. ADI nº 2.390, 2.386, 2.397. Ações conhecidas e julgadas improcedentes. 1. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, que têm como núcleo comum de impugnação normas relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária. 2. Encontra-se exaurida a eficácia jurídico-normativa do Decreto nº 4.545/2002, visto que a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, de que trata este decreto e que instituiu a CPMF, não está mais em vigência desde janeiro de 2008, conforme se depreende do art. 90, §1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Por essa razão, houve parcial perda de objeto da ADI nº 2.859/DF, restando o pedido desta ação parcialmente prejudicado. Precedentes. 3. A expressão ‘do inquérito ou’, constante do §4º do art. 1º da Lei Complementar nº 105/2001, refere-se à investigação criminal levada a efeito no inquérito policial, em cujo âmbito esta Suprema Corte admite o acesso ao sigilo bancário do investigado, quando presentes indícios de prática criminosa. Precedentes: AC 3.872/DF-AgR, relator o ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe de 13/11/15; HC 125.585/PE-AgR, relatora a ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 19/12/14; Inq 897-AgR, relator o ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ de 24/3/95. 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, §1º, da Constituição Federal. 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 de extrema significância nessa tarefa. 6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais. 7. O art. 1º da Lei Complementar 104/2001, no ponto em que insere o §1º, inciso II, e o §2º ao art. 198 do CTN, não determina quebra de sigilo, mas transferência de informações sigilosas no âmbito da Administração Pública. Outrossim, a previsão vai ao encontro de outros comandos legais já amplamente consolidados em nosso ordenamento jurídico que permitem o acesso da Administração Pública à relação de bens, renda e patrimônio de determinados indivíduos. 8. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão da Advocacia-Geral da União, caberá a defesa da atuação do Fisco em âmbito judicial, sendo, para tanto, necessário o conhecimento dos dados e informações embaixadores do ato por ela defendido. Resulta, portanto, legítima a previsão constante do art. 3º, §3º, da LC 105/2001. 9. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.390, 2.397, e 2.386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários”.

69. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, a partir de sua respeitável decisão decorrente do julgamento do RE nº 1.055.941 RG, assentou que a Constituição de 1988 garante o direito à privacidade, constando os sigilos bancário e fiscal como seus corolários, mas tolera, em nome de poderes implícitos, a relativização desses sigilos em face da promoção de maior eficiência dos órgãos estatais de fiscalização, controle e de persecução penal.⁷⁴

3 Conclusão

69. 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 competência, mas, também, de hierarquia entre diplomas legais, quando a lei complementar serve como diretriz, 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, essa hipótese não é de hierarquia, mas somente de competência, e, somente nesse caso, os princípios da anterioridade tradicional e a noventena devem ser observados.
- 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 comple-

⁷³ Sobre os sigilos bancário e fiscal e a progressiva relativização do direito à privacidade, operada pela jurisprudência do STF, conferir: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilos bancário e fiscal em face da administração tributária e do Ministério Público. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 19-65.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 1.055.941/SP RG*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe-52*, 18 mar. 2021: “Ementa: Repercussão geral. Tema 990. Constitucional. Processual Penal. Compartilhamento dos Relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil com os órgãos de persecução penal para fins criminais. Desnecessidade de prévia autorização judicial. Constitucionalidade reconhecida. Recurso ao qual se dá provimento para restabelecer a sentença condenatória de 1º grau. Revogada a liminar de suspensão nacional (art. 1.035, §5º, do CPC). Fixação das seguintes teses: 1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil – em que se define o lançamento do tributo – com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; 2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios”.

mentar será tida como lei ordinária, nomeadamente na parte que disciplina matéria fora do 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 vinha sendo 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, seja uma das 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) Mostra-se evidente a exegese no sentido de que compete à lei complementar disciplinar as imunidades tanto da alínea c do inciso VI do *caput* do artigo 150 da Superlei, quanto do §7º do artigo 195 da Lei Suprema, pelo fato de ambos os dispositivos constitucionais fazem referência aos requisitos ou às exigências de *lei*, sendo que a palavra isolada “lei” tem, em ambos os casos, o seu sentido complementado por outro dispositivo constitucional, o do inciso II do *caput* do art. 146 da Lei Maior, que dispõe *que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*.
- h) Outrossim, diante da interpretação sistemática do §4º do artigo 195, que se refere apenas a *lei*, e a norma do artigo 154, I, ambos da Constituição Federal, 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 também lei complementar (CF, art. 153, §1º).

Complementary law on tax matters according to the jurisprudence of the higher courts

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.

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

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. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. *REsp nº 1.112.646/SP*. Relator: Min. Herman Benjamin. *Revista dos Tribunais*, v. 889, p. 248.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 1.046.361/RJ*. Relator: Min. Eliana Calmon. *DJe*, 5 mar. 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 492.869/PR*. Relator: Min. Teori Zavascki. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 117, p. 161.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. *REsp nº 884.272/RJ*. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em 6 mar. 2007. *DJ*, p. 238, 29 mar. 2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *AgRg no AI nº 498.512/RS*. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. *RSTJ*, v. 192, p. 234.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *AC nº 1.657/RJ MC*. Relator p/Acórdão: Min. Cezar Peluso. *DJ*, 31 ago. 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADC nº 1/DF*. Relator: Min. Moreira Alves. *DJ*, p. 18.213, 16 jun. 1995.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.802/DF*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 3 maio 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.917 MC/DF*. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 18 dez. 1998. Publicação em 19 set. 2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.917/DF*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 26 abr. 2007. Publicação em 24 ago. 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 1.945/MT*. Relator p/Acórdão: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 20 maio 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.405 MC/RS*. Relator p/Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 6 nov. 2002. *DJ*, 17 fev. 2006.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 2.405/RS*. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento em 20 set. 2019. Publicação em 3 out. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 4.033/DF*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *DJe*, 7 fev. 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nº 5.469*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 25 maio 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *ADI nºs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859*. Relator: Min. Dias Toffoli. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 88, p. 175-246, jul./ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *Emb. Decl. no RE nº 566.622 RG/RS*. Relatora p/Acórdão: Min. Rosa Weber. *DJe-114*, 11 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 1.221.330/SP*. Tema 1.094. Relator: Min. Alexandre de Moraes. *DJe*, 17 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 1.287.019 RG*. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator p/Acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em 24 fev. 2021. Processo eletrônico repercussão geral – mérito. *DJe*, 24 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 150.755/PE*. Relator p/Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. *RTJ*, v. 149-1, p. 259.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 225.602/CE*. Relator: Min. Carlos Velloso. *RTJ*, v. 178-1, p. 428.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 229.096/RS*. Relatora p/Acórdão: Min. Cármen Lúcia. *RTJ*, v. 204-02, p. 858.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 346.084*. Relator p/Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em 9 nov. 2005. *DJ*, 1º set. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 377.457/PR*. Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe-241*, 19 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 562.276/PR*. Tema 13. Relatora: Min. Ellen Gracie. *DJe*, 10 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 566.622 RG/RS*. Tema 32. Acórdão. Relator: Min. Marco Aurélio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 92, p. 203-266, mar./abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 599.362/RJ*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 10 fev. 2015, com repercussão geral.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 601.314 RG*. Tema 225. Relator: Min. Edson Fachin. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 86, p. 175-247, mar./abr. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 627.543/RS*. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 29 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 636.941 RG/RS*. Acórdão. Relator: Min. Luiz Fux. *RFDT*, n. 70, p. 193-216.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. *RE nº 917.285/SC*. Tema 874. Relator: Min. Dias Toffoli. *DJe*, 6 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Súmula vinculante 8. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 4 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 104.831/SP*. Relator: Min. Néri da Silveira. *DJ*, p. 5.896, 26 abr. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 106.032/SP*. Relator: Min. Néri da Silveira. *DJ*, p. 15.999, 20 set. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *RE nº 451.988/RS AgR*. Acórdão. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 22, p. 205-206, jul./ago. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *AI nº 477.722 AgR*. Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe*, 21 nov. 2008.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *AI nº 578.372 AgR/SC*. Relatora: Min. Ellen Gracie. *DJe*, 12 mar. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *RE nº 443.384 AgR*. Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe-222*, 21 nov. 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário nacional comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. In: LENZA, Pedro (coord.). *Direito financeiro esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O compartilhamento de dados fiscal e bancário. In: RIZK FILHO, José Carlos *et al.* (coord.). *Decisões notórias das cortes supremas e tribunais constitucionais*. Belo Horizonte: Dialética, 2021. v. 1. p. 449-471.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilos bancário e fiscal em face da administração tributária e do Ministério Público. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 19-65.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SOUZA, Hamilton Gomes de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 1-21. v. 1.
- VELLOSO, Andrei Pitten. Reserva de lei complementar para regulação de imunidades – a indevida limitação da reserva constitucional aos “lindes materiais” das imunidades. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 71, p. 39-51, set./out. 2014.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 2, mar./abr. 2003.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Lei complementar em matéria tributária de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 20, n. 115, p. 95-124, jan./fev. 2022.
