

TEXTO-AULA 05

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO (1)

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Conceito de fontes do direito tributário – 3. As fontes do direito são normas jurídicas? – 4. O “porquê” das exigências formais: legitimar a legalidade republicana – 5. Importância do estudo das fontes: vício formal gera invalidade da norma tributária – 6. O princípio da simetria constitucional e as fontes do direito tributário nos Estados, no DF e nos Municípios – 7. O princípio da recepção das normas pré-constitucionais e o efeito sobre suas fontes – 8. As espécies de fonte do direito tributário e suas relações; 8.1. Classificação das fontes; 8.2. Relações entre as fontes (hierarquia, campos de competência, revogação e nulidade) – 9. Quadro geral das principais fontes do direito tributário – 10. Quórum de deliberação e aprovação de atos normativos. 11. A Constituição Federal e a matéria tributária; 11.1. Normas veiculadas pela Constituição (em sua redação original); 11.2. Órgão e processo legislativo – 12. As emendas constitucionais em matéria tributária; 12.1. Normas de estrutura veiculadas por emenda constitucional; 12.2. Normas de comportamento veiculadas por emenda: excepcionais e provisórias; 12.3. Quadro geral das emendas constitucionais em matéria tributária – 13. Constituições dos Estados e Leis Orgânicas dos Municípios e do DF – 14. Leis complementares em matéria tributária; 14.1. Órgão e processo legislativo; 14.2. Normas passíveis de veiculação por lei complementar; 14.3. Os casos de lei complementar nem sempre são expressos; 14.4. Quadro geral das matérias (funções) próprias de lei complementar tributária; 14.5. Leis complementares contendo normas gerais em matéria de legislação tributária; a) Evitar conflitos de competência tributária (art. 146, I e III, “a”, CF); b) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, CF); c) Padronizar normas básicas sobre as relações tributárias (art. 146, III, “b”, CF); d) Padronizar o tratamento tributário adequado às cooperativas (art. 146, III, “c”, CF); e) Unificar a tributação simplificada das micro e pequenas empresas (art. 146, III, “d”, CF); f) Critérios especiais de tributação para evitar desequilíbrio de concorrência (art. 146-A, CF); g) Padronizar limites da base de cálculo e alíquota das contribuições RPPS (art. 40, §22, CF); h) Padronizar limites de alíquotas ou formas exonerativas do ISS e do ICMS; 14.6. Leis complementares instituindo tributos da União e o SIMPLES Nacional; 14.7. Relações entre lei complementar e lei ordinária: existe hierarquia entre elas? – 15. Leis complementares dos Estados e dos Municípios – Bibliografia.

1. Introdução

No sistema jurídico adotado pelo Brasil, um país cuja forma de governo é republicana, os textos jurídico-normativos de direito tributário e as normas respectivas são introduzidos (ou seja, positivados) no ordenamento por meio de atos ou veículos normativos próprios, cada qual com graus diferentes de representação popular, e, conseqüentemente, diversas amplitudes de impacto.

Os atos normativos são chamados de “instrumentos introdutórios de normas” ou “fontes formais” do direito, e um exemplo é a lei ordinária. Eles são materializados em documentos escritos, publicados e disponibilizados para consulta dos cidadãos, em meio físico/papel (diários oficiais) ou em meio digital (sítios oficiais dos governos na internet e diários eletrônicos)¹. Note-se que usamos aqui a expressão “texto jurídico-normativo” presente em um ato normativo para não o confundir com os textos jurídico-doutrinários (textos de livros jurídicos e artigos científicos).

¹ Para consulta da legislação federal (União Federal), veja-se: www.planalto.gov.br. A legislação estadual e a municipal possuem sites próprios na internet, mantidos por cada Estado ou Município, além do diário oficial eletrônico.

As fontes formais são elaboradas por determinados órgãos aos quais é atribuída competência normativa (ex.: Congresso Nacional), competência essa que em regra é exercida com obediência a um rito procedimental, específico para cada fonte/veículo. Podem existir atos normativos, de cunho administrativo, que não dependam de uma sucessão de atos encadeados para sua composição, como é o caso daqueles próprios para a normatização de situações muito específicas/concretas (ex.: ordens de serviço), tudo a depender da legislação que der fundamento ao ato administrativo, já que é ela que estabelecerá os requisitos de formação/edição do ato.

As fontes de caráter legislativo se destacam, pois são aquelas elencadas pela Constituição Federal brasileira como as mais apropriadas para inovar a ordem jurídica inauguralmente. Além desses veículos legislativos, também coexistem, em nosso sistema jurídico, atos normativos administrativos e atos normativos judiciais. Alguns desses atos são indicados expressamente pela Constituição Federal, enquanto outros são indicados pela legislação infraconstitucional, que assim regula a produção dos veículos que lhe são subordinados, ou seja, os veículos infralegais.

Fontes infralegais também inovam a ordem jurídica porque introduzem normas, mas essas normas infralegais devem ter seu conteúdo preso a limites já prescritos por normas legais. Por isso que somente as fontes legais são aquelas indicadas para inovar “inauguralmente”, ou seja, no sentido de “iniciar” relações jurídicas (direitos e obrigações) para regular a conduta das pessoas.

Quando falamos de normas jurídicas que devam ser veiculadas diretamente por leis (em sentido amplo), atribuímos denominações específicas aos elementos de operacionalização da competência normativa. Assim, os veículos normativos nesses casos são chamados de “veículos legislativos”; os órgãos competentes para sua edição são os “órgãos legiferantes” e o rito próprio para elaboração deles é o “processo legislativo”. Esses veículos, seus órgãos e o processo legislativo estão indicados na Constituição (vide art. 59 e seguintes da CF/1988).

2. Conceito de fontes do direito tributário

As expressões “fontes formais do direito”, “veículos normativos”, “atos normativos”, ou “instrumentos introdutórios de normas” são todas elas expressões sinônimas. As fontes formais são os modos de expressão do direito, ou seja, os meios pelos quais os textos jurídico-normativos (juntamente com suas normas) são introduzidos no ordenamento, para que assim possam gerar os efeitos que lhes são próprios, com o fim último de regular as condutas humanas.

Aqui chamaremos de “fontes do direito tributário” os veículos introdutórios de textos/normas voltados a regular a instituição, exoneração, apuração, cobrança e fiscalização de tributos, e as demais relações jurídicas ligadas à atividade tributária.

É possível também identificar aqui a diferença entre fontes formais e fontes materiais do Direito: enquanto as fontes formais são os veículos introdutórios de normas (materializadas em textos escritos), as fontes materiais são os fatos da vida social que interessam ao Direito, fatos esses que são somados aos valores importantes para a sociedade. Daí ser possível afirmar que o direito positivo é construído de fatos, valores e normas.²

² Lembramos aqui também da “teoria tridimensional do direito” de Miguel Reale (REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994), que tanto exaltou a relação entre fato, norma e valor para o Direito.

Ou seja, certos tipos de fatos são escolhidos pelo legislador para gerar efeitos jurídicos, por meio de normas, em prol da realização de certos valores da sociedade. Assim, por exemplo, os fatos sociais que interessam para a construção do direito tributário positivo são, principalmente, manifestações de riqueza que demonstrem a capacidade das pessoas para contribuir com os gastos gerais do Estado, com o fim último de que o Estado preste serviços públicos, protegendo valores caros à sociedade (a proteção da vida, a saúde pública, a educação, a segurança, etc.).

No presente texto, como já informado, a expressão “fonte do direito” aqui sempre estará se referindo à fonte formal, tema central do presente estudo.

3. As fontes do direito são normas jurídicas?

As fontes formais do direito não se confundem com os textos, nem com seus dispositivos, ou com as normas que veiculam, como já explicado anteriormente (texto-aula 04). Fontes formais também não devem ser confundidas com diplomas legais. Enquanto a fonte formal é o veículo introdutor de textos/dispositivos/normas, a expressão “diploma legal” designa o veículo já introduzido, individualizado, contendo um conjunto já determinado de veículo-texto-dispositivos-normas. Assim, por exemplo: a Lei Complementar nº 95/1998 é um diploma legal. E uma lei complementar, sem especificação, é apenas um veículo normativo. A palavra “diploma” transmite a ideia de um documento certificando a aprovação do texto pelo processo legislativo. O texto final de um projeto de lei, depois de aprovado, passa a ter um certificado: é “diplomado”.

Importante notar que o direito regula sua própria produção, no sentido de que a forma pela qual as normas jurídicas podem vir a compor o ordenamento jurídico é regulada pelo próprio ordenamento. Isso se dá por meio da fixação de um regime jurídico próprio para a edição de fontes do direito. Porém, a forma (fonte formal) não se confunde com o conteúdo (a norma veiculada). Ou seja, a fonte (ex.: emenda constitucional, lei complementar, etc.) é editada como produto do exercício de uma competência normativa, fixada por normas jurídicas que regulam o processo normativo, seja ele de caráter legislativo, administrativo ou judicial.

O processo normativo legislativo é bastante regrado na Constituição Federal de 1988, e tais regras jurídicas sobre como fazer a fonte formal não se confundem com seu resultado, ou seja, a própria fonte formal. Portanto, as fontes do direito não são normas jurídicas, e sim seu resultado. É possível então concluir que, por exemplo, a emenda constitucional não é uma norma jurídica, e sim uma fonte do direito, de caráter documental, e cuja produção é regrada por normas veiculadas na Constituição Federal, mais precisamente aquelas normas constantes do art. 60 da CF/1988.

As normas constitucionais de processo legislativo formam o regime jurídico para a edição das fontes formais mais impactantes sobre os cidadãos, aquelas elencadas pelo art. 59 da Constituição: emendas constitucionais, leis complementares, etc.

4. O “porquê” das exigências formais: legitimar a legalidade republicana

Os textos legais, ou seja, os textos de atos com força de lei, em matéria tributária, se originam de uma primeira redação ou esboço feito por alguém: por um particular, por uma comissão de especialistas, por representantes de uma entidade pública, por um parlamentar, etc. Esse esboço de lei, antes de inserido no processo legislativo, é chamado de “anteprojeto”.

Portanto, anteprojeto de lei é o texto elaborado por alguém que pretende apresentá-lo ao parlamento e ao final vê-lo com futura força jurídico-normativa, ou seja, que pretende ver o texto transformado em projeto legislativo e depois finalmente aprovado para valer com força de lei.³

Após serem formalmente incluídos no trâmite legislativo, os anteprojeto são chamados de “projeto” (projeto de lei, de lei complementar, etc.), podendo receber muitas alterações (emendas legislativas), até que sejam finalmente aprovados.

Os textos normativos legislativos, depois de aprovados mediante o processo legislativo que envolve um órgão competente, um veículo adequado e um procedimento com requisitos e exigências democráticas, são promulgados, em regra, pelo Presidente da República (no caso de lei ordinária) ou pelo mesmo órgão que os elaborou (no caso de uma Resolução do Senado, p. ex.).

Caso um projeto de lei ordinária seja vetado pelo Presidente (por inconstitucionalidade ou contrariedade ao interesse público)⁴, pode tal veto ser derrubado por maioria absoluta em votação no Congresso. E se, mesmo assim, o Presidente ainda não promulgue a lei, será ela promulgada pelo Presidente do Senado Federal (art. 66, §7º, da CF).

Após a sua promulgação, os textos legais que não criem encargos aos destinatários (p. ex., os contribuintes) passam a valer imediatamente quando de sua publicação na imprensa oficial. Mas, no caso do texto legal promulgado veicular a instituição ou majoração de um tributo (criando um encargo), é em regra exigido pela CF o decurso de um prazo contado da publicação, para que só depois o texto passe a produzir efeito. Tal prazo é chamado de “anterioridade da lei tributária”.⁵

Enfim, toda essa sequência de exigências e etapas para a edição de leis (textos/normas) serve para legitimá-las juridicamente, ou seja, para traduzir nos textos/normas legais a vontade do povo. E essa legitimação democrática é uma exigência de nosso sistema de governo: a República.

5. Importância do estudo das fontes: vício formal gera invalidade da norma tributária

A importância do estudo das fontes do direito tributário é fundamental, porque os veículos normativos legais, os órgãos legiferantes e o processo legislativo são os meios de realização da legalidade em matéria tributária. E a legalidade é uma exigência da CF (art. 5º, II, e art. 150, I).

Por isso, em havendo vício em um desses meios de expressão da legalidade (veículo, órgão ou processo), a norma tributária restará fatalmente inválida, por desobediência ao princípio da legalidade. Embora estejam sob enfoque neste estudo os atos normativos legislativos, resta esclarecer que devem obediência à legalidade também os atos normativos administrativos e os atos normativos judiciais.

³ A CF/1988 inclusive utiliza a expressão “anteprojeto” nesse sentido, no art. 12 do ADCT, por exemplo. Da mesma forma é com um anteprojeto de emenda à Constituição Federal, etc.

⁴ “Art. 66. [...] § 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto. [...] § 3º Decorrido o prazo de quinze dias, o silêncio do Presidente da República importará sanção.”

⁵ Sobre o princípio (ou regra) da anterioridade, vejam-se: PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 170**, São Paulo: Dialética, nov/2009, p. 75-92; PETRY, Rodrigo Caramori. A anterioridade tributária nonagesimal: análise de sua aplicação prática para as contribuições e outros tributos (arts. 195, 6º e 150, III, “b” e “c” da CF/1988). **Revista de Estudos Tributários n.º 80**, Porto Alegre: IOB e IET, 2011, p. 62-83.

Explica-se com mais precisão: a legalidade não se esgota na exigência de que para instituir direitos ou obrigações seja editada uma lei, é também necessário que essa lei seja:

- i) representada pelo veículo normativo adequado para a norma que se quer instituir;
- ii) editada pelo órgão competente no caso;
- iii) elaborada conforme o rigor do processo legislativo.

Daí ser importante identificar, em cada caso, de qual espécie de norma jurídica estaremos tratando, pois, para cada espécie de norma jurídica existirão veículos próprios, que por sua vez terão órgãos e procedimentos próprios, diversos deles já determinados na Constituição Federal.

6. O princípio da simetria constitucional e as fontes do direito tributário na União, nos Estados, no DF e nos Municípios

As exigências das fontes formais do direito tributário, desdobradas a partir da regra constitucional da legalidade geral, estão previstas na Constituição Federal para vincular a União Federal e os demais entes político-territoriais (Estados, Distrito Federal e Municípios). Entretanto, note-se que os elementos trazidos pelo art. 59 da Constituição servem apenas à União. E só indiretamente servem de modelo para Estados, DF e Municípios.

Isso porque a Constituição Federal autoriza a auto-organização dos Estados por meio de Constituições Estaduais (art. 25)⁶; e dos Municípios (art. 29)⁷ e do Distrito Federal (art. 32)⁸ por meio de Leis Orgânicas, mas a Constituição Federal serve como um modelo de caráter nacional no que diz respeito à estruturação básica de seus subsistemas jurídicos, inclusive quanto aos veículos normativos a serem utilizados pelos Estados, DF e Municípios.

Essa ligação de dependência e relativa uniformidade entre a ordem constitucional total (CF) e as ordens constitucionais parciais (CEs, LO/DF e LOMs) é expressão do princípio da simetria constitucional, reconhecido pelo STF⁹, e extraído do texto dos arts. 25, 29 e 32 do Texto Magno, quando atribuem ordens constitucionais parciais aos Estados, DF e Municípios, desde que atendidos os princípios da Constituição Federal, como exemplificamos com o art. 25 da CF:

“Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, **observados os princípios desta Constituição.**” (destaque nosso).

O princípio da simetria constitucional exige que os institutos e formas previstos na Constituição Federal que representem os grandes objetivos e fundamentos da República federativa brasileira, sejam simetricamente reproduzidos pelas Constituições estaduais e pelas Leis Orgânicas municipais e do DF. Disso deriva a ideia de “simetria”. Porém, isso não é identidade.

Garante-se assim que as ordens constitucionais parciais manterão, ainda que em sua esfera mais limitada, os grandes pilares fundamentais da estrutura político-jurídica do Estado

⁶ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.” Note-se a expressão “observados os princípios desta Constituição”.

⁷ “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...)” Note-se: atendidos os princípios da Constituição.

⁸ “Art. 32. O Distrito Federal (...) reger-se-á por lei orgânica (...) atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.”

⁹ STF, Pleno, ADI n.º 425-5/TO, Rel. Ministro Maurício Corrêa, julgado por maioria em 04.09.2002, DJU em 19.12.2003.

brasileiro, restando espaço para inovação apenas em questões específicas. Isso implica em certa uniformidade (mas não identidade) entre a Constituição Federal, as Constituições estaduais e as leis orgânicas no que diz respeito, por exemplo, aos tipos de fontes formais do direito utilizadas nas respectivas esferas (federal, estadual, distrital e municipal).

Assim sendo, as exigências básicas da legalidade, fortemente inspiradas pelo princípio republicano (que protege valores e outros princípios fundamentais de nosso sistema jurídico), servem como modelo para as Constituições dos Estados e para as Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal, em obediência ao princípio constitucional da simetria. Assim sendo, é o princípio da simetria constitucional que explica por que muitas vezes essas “ordens constitucionais parciais” apenas repetem as mesmas normas que a Constituição Federal já prevê acerca dos veículos normativos, dos órgãos autorizados a legislar, e do processo legislativo adequado para a edição dos veículos, apenas adaptando-os às peculiaridades dos Estados/DF e dos Municípios.

Essa é a explicação, por exemplo, para o fato da adoção da medida provisória como fonte formal ser opcional aos Estados, DF e Municípios, e não uma obrigação. A medida provisória é exceção ao regime de maior participação democrática, por isso, é excepcional e dispensável.¹⁰

7. O princípio da recepção das normas pré-constitucionais e o efeito sobre suas fontes

Antes de avançar no estudo das fontes normativas, é preciso ressaltar que, em virtude do princípio da recepção constitucional, existem em vigor diversas normas compatíveis materialmente com a Constituição Federal de 1988, mas cujas fontes formais não existem mais (v.g. decreto-lei) ou não se mostram adequados para as normas neles previstas conforme prescreve o regime atual das fontes do direito sob a égide da Constituição de 1988.

É o que ocorre, por exemplo, com o Decreto nº 70.235/1972, que ainda hoje vigora prescrevendo normas de processo administrativo fiscal federal, matéria que sob a égide da Constituição de 1988 deve ser tratada por lei. Esse decreto tinha força de lei sob a égide da Constituição de 1969, por delegação legislativa permitida por essa Carta constitucional (art. 181).¹¹

Como funciona o princípio da recepção constitucional? Em virtude de tal princípio, enquanto as normas são recepcionadas pela Constituição em face de sua compatibilidade material, seus veículos ganham outro *status* jurídico, passando a ter o valor e a força normativa próprios dos veículos que a Constituição atual (CF/1988) exige para aquele tipo de norma recepcionada.

Assim, por exemplo, um decreto-lei cujas normas veiculadas sejam compatíveis com a Constituição de 1988, passa a ter, a partir dessa Constituição, o mesmo valor jurídico de uma lei ordinária, ou de uma lei complementar, etc., a depender do veículo ao qual a CF atual atribui tal matéria. Consequentemente, se a matéria (norma) veiculada por um decreto-lei recepcionado pela CF/1988 só puder ser veiculada por lei complementar na vigência da Constituição atual, o antigo decreto-lei continua sendo um decreto-lei ainda atualmente, mas só poderá ser revogado ou modificado por lei complementar. Isso explica porque existem diversos decretos-leis ainda em vigor, inclusive em matéria tributária (ex.: DL nº 37/1966, que trata do imposto de importação).

¹⁰ Diversos Estados e Municípios não possuem entre seus instrumentos normativos as medidas provisórias.

¹¹ Constituição originada no período da ditadura militar no Brasil.

8. As espécies de fonte do direito tributário e suas relações

8.1. Classificação das fontes

O campo de estudo das fontes do direito é muito extenso. Para o presente Curso, voltado ao conhecimento elementar do direito tributário positivo, vamos realizar um recorte teórico aqui, para abordar apenas as principais fontes normativas estatais, originadas no Legislativo ou no Executivo. Iremos abordar suas exigências de forma e de matéria. Exigências formais correspondem ao órgão e ao procedimento. E as exigências materiais dizem respeito ao conteúdo (as normas) que podem ser veiculadas (ex.: um tributo pode ser veiculado por lei ordinária).

As fontes formais podem ser classificadas a partir de diferentes critérios. Em nossa exposição aqui levaremos em conta dois critérios, cada qual baseando uma classificação.

Em uma classificação conforme o **critério da origem da fonte**, teremos três classes:

- i) fontes legislativas (Legislativo);
- ii) fontes administrativas (Executivo);
- iii) fontes judiciais (Judiciário).

Em uma classificação conforme o **critério da força normativa**, teremos duas classes:

- i) fontes primárias (que podem instituir normas de estrutura ou de comportamento, e, assim, criar direitos e obrigações);
- ii) fontes secundárias (que encontram fundamentação nas fontes primárias, sem autonomia, e, portanto, não podem criar novos direitos e obrigações que não estejam já previstos ou delimitados e autorizados em fontes primárias).

As fontes legislativas ou atos normativos legislativos são aqueles indicados pela Constituição Federal, conhecidos como “leis em sentido amplo”, editados por órgãos do Poder Legislativo e fixam na maioria dos casos normas abstratas e gerais, com caráter primário. Ou seja, tais fontes (legislativas) introduzem normas autônomas no sentido de que podem criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações. Inclusive em matéria tributária.

Quase todas essas fontes normativas legislativas estão elencadas no art. 59, *caput*, da Constituição, que trata das fontes relacionadas com o processo legislativo:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.”

Alerte-se que no citado artigo 59 da CF misturam-se atos normativos legislativos (v.g. lei ordinária) e atos normativos administrativos (a lei delegada, e a medida provisória). É que esses atos administrativos, embora não sejam atos do Legislativo, se relacionam com o processo legislativo, seja previamente (caso da lei delegada); seja posteriormente (medida provisória).

É possível utilizar a expressão “ato normativo administrativo” para veicular norma geral e abstrata trazida por medida provisória, por exemplo, diferenciando-a de “ato executivo administrativo”, que veicula norma individual e concreta, que realiza a função administrativa. Mas a distinção geralmente não é clara na doutrina. Por isso, importante é explicar qual é o uso que se está fazendo para a expressão “ato administrativo”: se é abstrato normativo ou se é executivo.

Afirmamos que quase todos os atos legislativos estão citados no art. 59 da Constituição Federal, porque ali não consta a própria Constituição, que é o veículo legislativo fundador da ordem jurídica e que é pressuposto, daí não constar da enumeração feita pelo texto constitucional.¹²

Além disso, é preciso verificar que Estados, DF e Municípios regem-se pelas Constituições e Leis Orgânicas que adotarem, instituindo suas próprias fontes normativas, desde que sigam basicamente os mesmos tipos de atos normativos previstos pela CF na esfera federal, para que assim sejam respeitados os princípios fundamentais do regime republicano (legalidade, separação de poderes, etc.). Aqui ou ali são admitidas pequenas variações nos veículos, mas, fundamentalmente, segue-se o modelo federal sempre que estiver em jogo a preservação dos princípios da República (participação democrática).¹³

Os atos normativos legislativos são, em regra, portadores de normas abstratas e gerais, com caráter primário/autônomo, mas podem, excepcionalmente, fixar normas concretas e individuais também com caráter primário/autônomo. Esses eventuais atos normativos legislativos veiculadores de normas de caráter concreto e individual são chamados de “leis meramente formais”, como é o caso, por exemplo, da lei orçamentária anual (em regra é assim classificada). Também é o caso de lei que crie empresa pública, ou que dê nome a uma rodovia (bem público).

8.2. Relações entre as fontes (hierarquia, campos de competência, revogação e nulidade)

Os atos normativos legislativos ocupam escalão superior na hierarquia dos atos normativos, embora não seja exclusiva deles a tarefa de fixar normas de caráter primário/autônomo. Também existem atos normativos administrativos com caráter primário/autônomo (v.g. medidas provisórias), que podem ser usados excepcionalmente.

Em regra, os atos normativos administrativos e os atos normativos judiciais devem ter seu conteúdo referido ao disposto em lei (em sentido amplo), de onde tiram sua força normativa, ou seja, seu fundamento de validade. Disso resulta a ideia de prevalência da lei. E o sistema jurídico prevê graves consequências para a desobediência dessa diretriz de legalidade. Vejamos abaixo as nulidades dos atos normativos administrativos e judiciais quando em confronto com a legalidade.

¹² Para o jurista Hans Kelsen (1881-1973) ainda constaria, acima da Constituição do País, a “norma hipotética fundamental”, construção teórica sem veículo normativo e que serve de axioma científico apenas para explicar o fundamento da própria Constituição. Essa norma hipotética é apenas uma figura do pensamento. Kelsen era austríaco, nasceu em Praga quando a cidade pertencia ao Império Austro-Húngaro (atualmente Praga é Capital da República Checa), e foi integrante do influente “Círculo de Viena” (grupo de intelectuais, filósofos e cientistas ligados à Universidade de Viena, que no início do século XX propugnavam por um rigor lógico-científico no estudo do direito).

¹³ Por isso a medida provisória é uma fonte adotada apenas em alguns Estados e Municípios, embora prevista no art. 59.

O ato normativo administrativo (v.g. decreto da Presidência da República) que descumpra um ato normativo legislativo (v.g. lei ou CF/1988) caracteriza-se nulo. Da mesma forma, um ato normativo administrativo que descumpra um ato normativo judicial (sentença ou acórdão), que por sua vez é baseado em lei, também será nulo. E, em ambos esses casos de contrariedade à lei ou decisão judicial, o ato normativo administrativo pode ter seus efeitos suspensos, além de configurar em tese crime de responsabilidade por parte do emissor do ato (no caso o Presidente do País), como prevê o art. 85, VII, da CF, implicando em sanção político-administrativa de *impeachment*.¹⁴

De outro lado, um ato normativo judicial (ex.: sentença) que descumpra um ato normativo legislativo (lei em sentido amplo, inclusive a Constituição Federal) ou um ato administrativo com força de lei (medida provisória), é nulo, e pode a princípio ser desconstituído, mesmo após o seu trânsito em julgado, por meio de ação rescisória. Essa é a previsão do art. 966, V, do CPC (Lei nº 13.105/2015)¹⁵, que já constava do CPC antigo (Lei nº 5.689/1973, art. 485, V)¹⁶.

Não se deve adotar aqui o chamado “princípio do paralelismo das formas”, que afirma que um ato normativo só pode ser revogado por ato normativo idêntico, p. ex., lei complementar só poderia ser revogada por lei complementar.¹⁷ Tal “princípio constitucional” é equivocado, e, de fato, não existe. A diretriz que orienta as relações de coordenação e de subordinação entre as fontes do direito é mais complexa, e indica ao menos 3 soluções (abaixo), a depender do que a CF indicar.

- i) **Existem casos de hierarquia formal entre fontes** (p. ex., emenda constitucional versus lei ordinária; ou lei versus decreto), permitindo que um ato possa revogar outro menor.
- ii) **Existem casos de fontes sem hierarquia formal porque têm competências distintas**, quando a cada uma das fontes caiba tratar de matéria própria. Assim, tais atos apenas carregam competências normativas distintas. Por exemplo, existem casos de ausência de relação hierárquica entre certas leis complementares e leis ordinárias, quando elas, além de tratar de matérias diferentes, são equivalentes em nível hierárquico na pirâmide normativa.¹⁸ Veremos mais sobre isso neste texto, logo adiante.
- iii) **Existem casos de fontes sem hierarquia formal porque são equivalentes**, como, por exemplo, a medida provisória e a lei ordinária.

O importante é ler a Constituição Federal e verificar quais matérias/normas estão reservadas exclusivamente para certos atos normativos, como, por exemplo, lei complementar.

9. Quadro geral das principais fontes do direito tributário

¹⁴ “Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: (...) VII – o cumprimento das leis e das decisões judiciais.” A consequência do crime é uma sanção de natureza político-administrativa (não criminal): o *impeachment*.

¹⁵ “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: [...] V - violar manifestamente norma jurídica;”. A rescindibilidade de decisão judicial é um tema que demanda análise profunda, inclusive para o enfrentamento da Súmula 343 do STF, *ipsis litteris*: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.” Tal estudo está fora dos objetivos do presente Curso.

¹⁶ “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: [...] V – violar literal disposição de lei;”.

¹⁷ Superando esse princípio do paralelismo, veja-se o julgamento do Plenário do STF sobre o RE nº 377.457/PR.

¹⁸ Lembre-se da aula anterior (teoria geral das normas tributárias), onde apontamos os estratos hierárquicos onde estão posicionadas as diversas normas da pirâmide normativa do direito tributário.

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO (principais)				
Âmbito	Força	Tipo	Matéria	Institui tributo?
Ordem jurídica interna	Primária (1ª)	Constituição Federal	Normas de estrutura	Não
		Emenda constitucional	Normas de estrutura	Não
			Normas de comportamento (rara exceção)	Pode (União)
		Constituição estadual ou Lei orgânica municipal /DF	Normas de estrutura (em regra)	Não
		Lei complementar (nacional ou federal)	Normas de estrutura do tipo normas gerais	Não
			Normas de estrutura-comportamento, no CTN, aplicáveis nos Estados e Municípios	Não
			Normas de comportamento (federais)	Sim
		Lei complementares estaduais e municipais	Normas de estrutura (em regra)	Não
			Normas de comportamento	Sim
		Leis ordinárias federais	Normas de comportamento nacionais (crimes tributários e processo judicial)	Não
			Normas de comportamento federais	Sim
		Lei ordinárias estaduais e municipais	Normas de comportamento estaduais ou municipais	Sim
		Medida provisória federal	Normas de comportamento federais	Sim
		Medida provisória estadual ou municipal	Normas de comportamento estaduais ou municipais (a depender da CE ou LOM)	Sim
		Lei delegada federal	Normas de comportamento (sem utilização)	Sim
		Decretos legislativos do Congresso Nacional	Normas tributárias restritas a: i) introduzir tratados internacionais; ou ii) efeitos de medidas provisórias caducas	Não
		Decretos legislativos dos Estados	Normas tributárias restritas a: i) introduzir convênios; ou ii) outras funções restritas, conforme a CE	Não
		Resoluções do Senado Federal	Normas de estrutura para os Estados (limites para os impostos estaduais)	Não
	Normas de comportamento (alíq. interestadual)		Não	
	Secundária (2ª)	Decreto delegado (ex.: art. 153, §1º, CF)	Completa norma de comportamento tributária (define alíquota ou aplica critério técnico)	Não
			Fixa jurisprudência dos tribunais superiores (dispensa servidores fiscais de cobrar tributos)	Não
		Decreto de regulamentação	Normas de comportamento para servidores	Não
		Decreto de consolidação	Normas de consolidação da legislação	Não
		Decreto de promulgação	Promulgação de tratados internacionais	Não
		Instruções ou portarias do Ministério da Economia	Normas de comportamento para auditores-fiscais (RFB) e procuradores (PGFN)	Não
		Instruções normativas da Receita Federal (RFB)	Normas de comportamento para os auditores-fiscais da RFB	Não
Portarias da RFB e PGFN e outros atos normativos	Normas de comportamento para auditores-fiscais e procuradores da fazenda	Não		

	Dúplice 1ª (primária dependente) e 2ª (secundária)	Convênio interestadual (Estados/DF) Com força equivalente à de lei complementar ou de resolução do Senado. Dependente de aprovação por decreto-legislativo e ratificado decreto executivo. (fonte primária dependente)	Normas de estrutura sobre o ICMS, direcionando o legislador dos Estados sobre: i) autorização de exonerações fiscais; ii) hipóteses de incidência (provisórias); ¹⁹ iii) limites para alíquotas internas; iv) substituição tributária interestadual; v) tributação interestadual de combustíveis	Não
		Convênio intergovernamental (União, Estados/DF, Município) Com força de ato infralegal (fonte secundária)	Normas de comportamento sobre Administração tributária em geral, fixando: i) formas de cooperação para troca de informações e fiscalização, entre as administrações tributárias (autorizado pela CF e CTN, não precisa de lei); ii) sujeito ativo do imposto territorial rural (ITR) no caso de delegação desse papel da União a um certo Município (caso autorizado pela CF, desnecessário lei)	Não
Ordem jurídica internacional	Primária (1ª) dependente	Tratado internacional ²⁰ Com força de lei ordinária (aprovado por decreto-leg. e promulgado por decreto-ex.)	Normas de comportamento especiais, que suspendem a aplicabilidade de certas normas internas de tributação quando envolvidos fatos com elementos de conexão internacional, para assim nesses casos autorizar exonerações tributárias específicas (federais, estaduais ou municipais)	Não
		Tratado internacional Com força constitucional originária (art. 5º, §2º, CF) (aprovado por decreto-leg. e promulgado por decreto-ex.)	Normas de estrutura (direitos fundamentais) aos contribuintes: é polêmico, parte do STF entende que possui apenas força supralegal	Não
		Tratado internacional Com força de emenda à CF/1988 (art. 5º, §3º, CF) (aprovado por decreto-leg. e promulgado por decreto-ex.)	Normas de estrutura (direitos fundamentais) aos contribuintes: desde que introduzidos por votação de 3/5 do Congresso (emenda)	Não

Sobre a tabela acima, note-se que ela foi construída de forma a servir como uma espécie de mapa mental para auxiliar o leitor na compreensão das relações entre as fontes do direito tributário, ao mesmo tempo em que fica fácil visualizar o papel de cada uma das fontes. Além disso, a tabela acima aponta, em sua última coluna à direita, quais são as fontes do direito habilitadas a instituir integralmente um tributo. Instituir ou criar um tributo aqui é a previsão de todos os elementos básicos da norma de incidência pela qual surge a obrigação de pagar valor tributário, compreendendo a descrição da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, etc. Esse é apenas um roteiro do que vamos estudar nos próximos itens, onde as fontes serão detalhadas.

¹⁹ Vide o Convênio ICMS nº 66/1988 (revogado pela LC nº 87/1996), autorizado pela CF/1988 para regular o imposto.

²⁰ Entenda-se aqui tratado em sentido amplo (gênero), comportando espécies: tratado, convenção, acordo e protocolo, e ainda são utilizadas outras denominações na prática internacional: pacto, declaração, convênio, etc.

10. Quórum de deliberação e de aprovação de atos normativos

Para a formação dos atos normativos de maior impacto, especialmente os legislativos, mas, também, os judiciários que dependam de deliberação e aprovação por um colegiado, é exigido um quórum, tanto para iniciar a deliberação quanto para a votação/aprovação. Quórum é uma palavra originada do Latim (mas, aportuguesada, permitindo a grafia com acento agudo no “o”). Quórum significa o número mínimo de pessoas para uma deliberação ou aprovação em assembleia.

Quanto ao quórum de aprovação de atos que interessam ao direito tributário, a Constituição Federal indica diversas proporções, cada qual para uma espécie de ato normativo, que aqui simplificamos em 4 fórmulas: 1/4, 1/2, 2/3 e 3/5. Note-se que não interessa apenas a proporção, mas, também, a base sobre a qual a proporção é aplicada. Assim, 3/5 do Congresso é mais representativo do que 2/3 do Senado. Todos esses quóruns são resumidos no seguinte quadro didático, que tem por base o nível de representatividade popular ou institucional exigido para as matérias, conforme o grau de impacto. Quanto mais impactante o ato, maior o quórum.

QUÓRUM DE APROVAÇÃO DOS PRINCIPAIS ATOS NORMATIVOS COLEGIADOS (legislativos e judiciários, conforme a CF/1988)					
Proporção	Percentual	Base	Fonte do Direito	Dispositivo da CF	Matéria
3/5 Base ampla	60% Maioria ampla	Membros do Congresso	Emenda Constitucional	Art. 60, §2º	Qualquer
2/3 Base menor	66% Maioria qualificada	Membros do Senado	Resolução do Senado	Art. 155, §2º, V, “b”	Alíquotas ICMS máximas
		Membros da Câmara Municipal	Aprovação da Lei Orgânica do Município	Art. 29	Organização do Município e DF
		Membros do STF	Recusa de repercussão geral em recurso-modelo	Art. 102, §3º	Matéria constitucional
		Membros do STF	Aprovação ou revisão de súmula vinculante	Art. 103-A	Matéria constitucional
1/2	50% + 1 Maioria absoluta	Membros do Congresso	Lei complementar	Art. 69	Qualquer
		Membros do Senado	Resolução do Senado	Art. 155, §2º, IV, primeira parte	Alíquotas ICMS interestaduais
			Resolução do Senado	Art. 155, §2º, V, “a”	Alíquotas ICMS mínimas
1/4	25% + 1 Maioria simples	Membros do Congresso	Lei ordinária	Art. 47	Qualquer
			Conversão de medida provisória em lei	Art. 47	Qualquer
			Aprovação de projeto de lei delegada	Art. 68, §3º	Qualquer
			Delegação ao Executivo para lei delegada	Art. 68, §2º	Qualquer
		Membros do Senado	Resolução do Senado	Art. 155, §1º, IV	Alíquota ITCMD máxima
			Resolução do Senado	Art. 155, §6º, I	Alíquota IPVA mínima
			Resolução do Senado	Art. 52, X	Suspender lei inconstitucional
		Membros do órgão	Atos legislativos em geral	Art. 47	Em geral

Quórum de aprovação não se confunde com a proporção de parlamentares exigidos para a iniciativa de projetos. Por exemplo, proposta de emenda constitucional precisa ser apresentada com assinatura de 1/3 dos membros da Câmara ou do Senado, para iniciar o processo legislativo. A proporção de 1/3 é usada pela CF como padrão de certas iniciativas²¹, mas não de aprovação. A proporção de 1/5 é usada também, mas apenas para iniciativa de barrar andamento de projeto de lei que acarrete aumento de despesa ou renúncia de receita, para que seja feita análise prévia.²²

10. A Constituição Federal e a matéria tributária

10.1. Normas veiculadas pela Constituição (em sua redação original)

O campo normativo da Constituição Federal é muito amplo em matéria tributária. É, de fato, a mais importante fonte do direito tributário brasileiro, porque veicula as primeiras normas tributárias de estrutura, as normas fundantes e de maior abrangência e impacto do sistema tributário. Assim, as normas constitucionais tributárias servem à construção das normas de comportamento a serem editadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Por isso, o legislador infraconstitucional, quando elabora uma lei criando ou alterando tributo, deve obedecer às orientações e limitações dadas pelo texto constitucional. Criar ou instituir um tributo aqui significa a mesma coisa: estabelecer a norma de incidência tributária, que preverá uma hipótese de incidência (fato gerador) e a consequência jurídica respectiva (surgimento da obrigação tributária), definindo em abstrato a obrigação de alguém pagar uma quantia em dinheiro ao Estado (ou quem lhe faça as vezes).²³

Resumidamente, as normas constitucionais em matéria tributária tratam de:

- i) enumerar **direitos fundamentais** dos cidadãos-contribuintes;
- ii) atribuir, distribuir e delimitar as **competências tributárias** (fixam apenas os limites ao legislador tributário, e assim não criam os tributos diretamente);
- iii) fixar **imunidades tributárias** (vedações à instituição de tributos sobre certos fatos);
- iv) fixar **princípios** que orientam o legislador sobre como instituir os tributos;
- v) fixar as **normas do processo legislativo**, que balizam a edição dos principais atos normativos (lei ordinária, etc.), inclusive em matéria tributária.²⁴

A Constituição Federal brasileira de 1988 é especialmente detalhada em matéria tributária, constituindo um sistema amplo de normas protetivas dos cidadãos-contribuintes. Além de o texto constitucional do Brasil possuir um capítulo especialmente dedicado à tributação²⁵, contendo a atribuição e divisão das competências tributárias entre os entes políticos federados e a fixação de diversos outros limites ao poder de tributar, numerosas outras normas tributárias estão espalhadas pelo texto constitucional brasileiro. É a Constituição brasileira mais destacada no campo tributário.

²¹ Basicamente: Art. 58, §3º (iniciativa para instaurar CPI na Câmara ou Senado); art. 60, I (iniciativa de emenda pela Câmara ou Senado); art. 155, §2º, IV e V, “a” (iniciativa para resolução do Senado sobre limites de alíquotas de ICMS).

²² Vide art. 114 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (institui o novo regime fiscal, EC nº 95/2016).

²³ Para ver opinião diversa quanto ao sentido de “criar tributo”, leia-se: VIEIRA, José Roberto. **E, afinal, a Constituição cria tributos!** In Teoria geral da obrigação tributária (estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges). Coord. Heleno Taveira TÓRRES. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

²⁴ Para um detalhamento das espécies de normas constitucionais tributárias, veja-se o texto-base da aula anterior, sobre a teoria geral das normas tributárias.

²⁵ O Capítulo I, do Título VI, do texto da Constituição Federal trata do “sistema tributário nacional”.

Existem normas expressamente voltadas à tributação em quase todos os 9 Títulos da Constituição, e também nas suas disposições transitórias (ADCT), e em 30 emendas constitucionais. Identificamos um total de 80 (oitenta) artigos onde em seus dispositivos (*caput*, parágrafos, incisos, ou nas alíneas) constam normas diretamente dirigidas à atividade tributária no Brasil, de forma explícita ou implícita. Permanece a grande maioria dessas normas em vigor ainda atualmente. Levando-se tais números em conta, é possível indicar que aproximadamente 12% do texto da CF/1988 (em número de artigos) volta-se ao direito tributário.

A extensão e densidade extraordinárias do sistema constitucional tributário brasileiro de 1988 não constituem uma radical inovação em nossa história constitucional. As Constituições brasileiras anteriores também continham numerosos dispositivos tributários, especialmente as Cartas de 1969²⁶, 1967, e 1946 (com a redação dada pela Emenda nº 18/1965).²⁷ As Constituições de 1946 (em sua redação original), 1937, 1934 e 1891 também eram relativamente pródigas em dispositivos tributários, sobretudo se comparadas com as Constituições de outros países.²⁸

10.2. Órgão e processo legislativo

Em um governo republicano, a Assembleia Constituinte (AC) é o órgão representativo próprio para edição do texto da Constituição Federal, órgão colegial, extraordinário e temporário, que se esgota na promulgação da Constituição, que é ato solene que declara encerrado o processo de elaboração. A Constituinte encontra fundamento jurídico em si própria, e é formada a partir de um movimento político e social de grande repercussão no País, legitimando-se democraticamente.

O processo legislativo próprio para propositura, análise, votação e promulgação de nova Constituição é orientado conforme as diretrizes de formação da Assembleia Constituinte e pelas normas produzidas por ela. A Assembleia é soberana nesse sentido.

11. As emendas constitucionais em matéria tributária

11.1. Normas de estrutura veiculadas por emenda constitucional

As emendas constitucionais (art. 59, I, da CF/1988) podem, em tese, veicular todas as espécies de normas constitucionais tributárias, alterando a configuração do texto original da Constituição de 1988, para ampliar, modificar ou reduzir o poder de tributar. Ou seja, emendas podem versar sobre: i) direitos fundamentais; ii) atribuição ou delimitação de competências tributárias; iii) imunidades tributárias; iv) princípios tributários; v) processo normativo/legislativo.

²⁶ Apesar de formalmente ser uma emenda (EC nº 1) à CF/1967, é possível afirmar que a Carta de 1969 foi uma nova Constituição. No mesmo sentido: “Teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova Constituição. A emenda só serviu de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformulado [...]” (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 87).

²⁷ É somente a partir da EC nº 18/1965 que se estruturou no texto da Constituição de 1946 um sistema constitucional tributário mais elaborado, já que anteriormente a matéria tributária era tratada como um conjunto pouco sistematizado de regras e princípios dentro do Título I da Constituição de 1946, título que tratava da “Organização Federal”. Nas Constituições brasileiras republicanas anteriores (1937, 1934 e 1891) também não foi dedicado um espaço para o tratamento rigorosamente sistemático e bem organizado da matéria tributária.

²⁸ Para ver os dispositivos da CF/1988 que tratam de tributação e uma comparação com outros países, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. In **Revista Direito Tributário Atual** nº 30 (Coordenadores Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti). São Paulo: Dialética, 2014, p. 351-385.

Note-se que, dentre as numerosas normas de alteração das competências legislativas tributárias trazidas por emendas constitucionais, também surgiram emendas que introduziram normas de competência especificamente para regradar a possibilidade de compensação de débitos tributários com créditos de precatórios vencidos e parcelados, de titularidade dos contribuintes.

Quando estiverem a tratar das matérias tributárias, as emendas constitucionais devem obediência às limitações materiais do §4º do art. 60 da CF/1988, que, note-se, são genéricas, e, portanto, assim também aplicáveis à matéria tributária:

“Art. 60. [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.”

Uma emenda que altere norma constitucional tributária não poderá prejudicar ou abolir esses aspectos fundamentais do Estado brasileiro e os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes. Para dar efetividade aos citados limites, a Constituição instrumentaliza três formas de controle judicial de constitucionalidade das emendas, dois desses controles são prévios (no curso da tramitação) e um é posterior à promulgação da emenda, observe-se:

- i) controle formal prévio (por violação às regras do processo legislativo);
- ii) controle material prévio (por violação às regras do art. 60, §4º);
- iii) controle formal e material posterior.

O primeiro controle acima é o controle prévio de constitucionalidade formal nos casos de projeto de lei ou de emenda flagrantemente ofensivos às normas constitucionais do processo legislativo (art. 59 e seguintes da CF), só tendo legitimidade para provocar esse controle o parlamentar, por ação de mandado de segurança, no curso do processo legislativo, conforme admite a jurisprudência do STF.²⁹ Não é um controle da matéria do projeto, e, sim, da sua forma.

A segunda forma de controle judicial é sobre a proposta de emenda que fere os limites do art. 60, §4º da CF, que em face disso pode ter seu trâmite trancado mediante ação de mandado de segurança, proposta exclusivamente por parlamentar em face do Presidente da Câmara e do Senado, para o controle de constitucionalidade material da emenda, conforme admite o STF³⁰

A terceira forma de controle judicial de uma emenda é o controle posterior, que pode abranger tanto aspectos materiais quanto formais da emenda já aprovada e promulgada, e que assim poderá depois ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, por provocação de qualquer interessado legitimado processualmente, em face da emenda.³¹

²⁹ “CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTROLE PREVENTIVO DE CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DE PROJETO DE LEI. INVIABILIDADE. 1. Não se admite, no sistema brasileiro, o controle jurisdicional de constitucionalidade material de projetos de lei (controle preventivo de normas em curso de formação). O que a jurisprudência do STF tem admitido, como exceção, é ‘a legitimidade do parlamentar - e somente do parlamentar - para impetrar mandado de segurança com a finalidade de coibir atos praticados no processo de aprovação de lei ou emenda constitucional incompatíveis com disposições constitucionais que disciplinam o processo legislativo’ (MS 24.667, Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 23.04.04)...” (STF, Pleno, MS nº 32.033, Relator Min. Gilmar Mendes, Redator para acórdão Min. Teori Zavascki, j. por maioria em 20/06/2013, DJe p. em 18/02/2014).

³⁰ STF, Pleno, MS nº 20.257/DF, Redator para acórdão o Min. Moreira Alves, j. por maioria em 08/10/1980, DJ em 27/08/1981 (*leading case*), dentre outros julgados do STF mais recentes.

³¹ Inclusive mediante ação direta (com efeitos *erga omnes*): “I. Ação direta de inconstitucionalidade: seu cabimento – afirmado no STF desde 1926 – para questionar a compatibilidade de emenda constitucional com os limites formais ou

11.2. Normas de comportamento veiculadas por emenda: excepcionais e provisórias

É de se notar que a redação original da Constituição Federal de 1988 previu competências legislativas tributárias, e, assim, não instituiu nenhum tributo, ou seja, não fixou seus elementos normativos com força suficiente para obrigar diretamente os cidadãos, sem a intermediação das leis tributárias. Nem instituiu diretamente outras espécies de normas tributárias de comportamento. Por isso, não se pode obrigar alguém a pagar um tributo somente com base no texto constitucional: é preciso uma lei (federal, estadual, distrital ou municipal) que institua o tributo autorizado pela CF, e que só poderá ser aplicada se já estiver em vigor e não for dependente de uma regulamentação.

Nesse sentido, conclui-se que a CF/1988 apenas previu normas de atribuição e delimitação de competência tributária, que autorizam os entes políticos a instituir ou modificar os tributos, por meio de lei. Tais normas de competência tributária podem ser: i) receptivas, quando recepcionam tributos que já existiam antes da CF/1988, alterando ou não sua configuração (ex.: imposto de renda); ii) prospectivas, quando criam a possibilidade de futura instituição de tributos (imposto sobre grandes fortunas); ou iii) ambivalentes, quando recepcionam tributos já existentes em leis antes da CF/1988 e ao mesmo tempo autorizam a ampliação ou instituição de novos tributos da mesma espécie (ex.: contribuições de interesse das categorias profissionais).

Da mesma forma, emendas constitucionais também deveriam se limitar a criar, modificar ou extinguir competências legislativas tributárias (normas de estrutura). Não deveriam instituir os tributos, nem alterar seus elementos como bases de cálculo, contribuintes ou alíquotas, e outras normas de comportamento diretamente aplicáveis aos cidadãos-contribuintes. Isso é tarefa do legislador de cada pessoa político-territorial (União, Estado, DF e Município), a ser realizada por lei.

Mas, infelizmente, o legislador constituinte derivado já editou emendas constitucionais que instituíram tributos federais, alteraram alíquotas, ou determinaram compensação tributária diretamente, usurpando dessa forma a competência legislativa infraconstitucional do próprio legislador da União. Podemos identificar as seguintes emendas desse tipo (com normas de comportamento), reunidas em quatro grupos tendo em vista a matéria que lhes foi comum:

- i) o grupo das emendas ECR nº 1/1994, EC nº 10/1996 e EC nº 17/1997, que instituíram uma contribuição social ao PIS³² especial, e aumentaram a alíquota da contribuição sobre o lucro (CSL), especificamente para instituições financeiras;
- ii) o grupo das emendas EC nº 21/1999, nº 31/2000, nº 37/2002 e nº 42/2003, que fixaram a alíquota da contribuição social provisória sobre movimentação financeira, a extinta CPMF³³;
- iii) a Emenda nº 103, de 12/11/2019 (com 36 artigos) que institui a chamada nova “Reforma da Previdência”, que fixou as alíquotas aplicáveis à contribuição previdenciária dos servidores

materiais impostos pela Constituição ao poder constituinte derivado: precedente.” (STF, Pleno, ADI n.º 2.024-2/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence (aposentado em 2007), j. unânime em 27/10/1999, DJU em 1º/12/2000).

³² Programa de Integração Social (PIS), contribuição cobrada das empresas e que financia gastos sociais da União.

³³ Esse tema é raro na doutrina. Para conhecer um estudo específico sobre esses casos de emendas que instituíram normas de comportamento diretamente na Constituição, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a função normativa das emendas constitucionais em matéria tributária: questionamentos envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS. *In Revista de Estudos Tributários* nº 73. Porto Alegre: IOB e IET, 2010, p. 59-80.

públicos da União Federal, no regime próprio de previdência social (RPPS)³⁴; as alíquotas da contribuição previdenciária dos trabalhadores empregados em geral (RGPS)³⁵; e também a alíquota da contribuição social sobre o lucro (CSL) das instituições financeiras³⁶;

- iv) a Emenda n° 62, de 09/12/2009, que determinou regra de compensação de ofício automática de débitos de tributos federais, estaduais ou municipais dos contribuintes, com eventual crédito do contribuinte em precatório devido pela mesma entidade devedora (tal regra foi julgada inconstitucional pelo STF na ADI n° 4.425, com modulação de efeitos);

Todas essas emendas substituíram o legislador federal, e as emendas que instituíram tributos ou alíquotas, não afetaram Estados, DF e Municípios. Apenas a EC n° 62, que instituiu regra de compensação tributária com precatórios vencidos, aplicou-se aos Estados e Municípios.

Além disso, algumas dessas emendas criaram perplexidade, pois autorizaram que certos dispositivos tributários formalmente constitucionais pudessem ser revogados por legislação infraconstitucional: é o que chamamos aqui de “revogação hierarquicamente invertida”.

Esse fenômeno da revogação hierarquicamente invertida pode acontecer nestes casos do direito tributário, quando são usadas emendas para inserir normas de comportamento aos contribuintes diretamente na Constituição. Isso porque emendas desse tipo acabam por produzir a necessidade de inversão da hierarquia das fontes: para não “engessar” alterações posteriores no sistema tributário, essas emendas autorizam a revogação de seus dispositivos por instrumento normativo de menor hierarquia, ou seja: lei ordinária, medida provisória, e até decreto. Assim, um dispositivo da Constituição (formalmente constitucional) pode, mediante autorização da Constituição (emenda), ser revogado por legislação infraconstitucional.

A revogação hierarquicamente invertida é excepcional e estranha, mas, é possível se:

- i) a própria Constituição Federal receba uma emenda que autorize a revogação hierarquicamente invertida; e
- ii) os dispositivos da Constituição a serem revogados (por lei, decreto, etc.) sejam apenas formalmente constitucionais (estão no texto da CF) e não materialmente constitucionais (ou seja, a matéria não possui dignidade constitucional, não precisaria constar da CF); e
- iii) não causar violação de cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF).

O STF (ADI n.º 2.031-5/DF)³⁷ já decidiu que as emendas à Constituição de 1988 podem sim instituir normas de comportamento tributárias federais, ou seja, normas que obriguem as pessoas sem a intermediação posterior de legislação infraconstitucional. O STF se apoia no raciocínio de que **o veículo normativo (emenda) que pode o mais (ou seja, criar normas de estrutura) também pode o menos** (instituir a norma de comportamento relativa a um tributo).

³⁴ “Art. 11. Até que entre em vigor lei que altere a alíquota [...], esta será de 14 (quatorze por cento).” Em seguida, esse art. 11 da EC n° 103/2019 prevê faixas progressivas de redução e aumento da alíquota-base, conforme o valor da remuneração do servidor. Note-se que lei ordinária pode revogar/modificar essas alíquotas, conforme prevê o art. 11.

³⁵ “Art. 28. Até que lei altere as alíquotas da contribuição [...] estas serão de: [...]”. Em seguida, esse art. 28 da EC n° 103/2019 fixa as alíquotas, progressivas conforme a remuneração do trabalhador empregado ou avulso.”

³⁶ “Art. 32. Até que entre em vigor lei que disponha sobre a alíquota da contribuição [...] esta será de 20%”.

³⁷ STF, Pleno, ADIN n.º 2.031-5/DF, Relatora a Ministra Ellen Gracie, julgado por maioria em 03.10.2002, DJU em 17.10.2003. Na ocasião, o STF julgou constitucional a Emenda n.º 21/1999 na parte em que instituiu novamente (“prorrogou”) a CPMF, definindo inclusive sua alíquota de forma direta, sem necessidade de intermediação da legislação infraconstitucional.

Além disso, na visão do Supremo, a edição de uma emenda constitucional diretamente aplicável em matéria tributária já seria suficiente para **cumprir as exigências da legalidade formal**. Ou seja, não haveria inconstitucionalidade na instituição de normas tributárias de comportamento diretamente por emenda porque:

- i) **emenda tem participação equilibrada do Poder Legislativo e do Executivo** na vontade normativa, assim como acontece em uma lei ordinária³⁸, pois uma emenda pode ser proposta tanto pelo Executivo quanto pelo Legislativo, ainda que não tenha aprovação posterior do Executivo (não há sanção ou veto para emenda), ou seja, não há risco à harmonia entre os Poderes da República brasileira³⁹;
- ii) **emenda é feita pelo mesmo órgão legiferante** (Congresso Nacional) que elabora e aprova leis ordinárias federais;
- iii) **emenda é aprovada por processo legislativo mais exigente que o da lei ordinária**, pois a aprovação é apenas por maioria absoluta qualificada de 3/5 (60%) dos parlamentares, o que é uma garantia a mais aos contribuintes;
- iv) **emenda do Congresso Nacional não é um privilégio federal, mas expressão da maior competência da União** em relação aos Estados, DF e Municípios, que é autorizada a instituir normas tributárias de comportamento diretamente por emenda constitucional, pois a CF/1988 atribui à União competências legiferantes maiores do que as dos demais entes.

Enfim, para o STF, a instituição de um tributo ou de elemento de sua incidência (p. ex., a alíquota) determinada diretamente por emenda constitucional pode ser uma precipitação legislativa ou falha técnica, mas não torna a referida emenda inconstitucional. Como a iniciativa de criar tributos por meio de lei cabe ao Congresso, e a submissão ao veto do Presidente da República é dispensável porque emenda é aprovada com quórum de 3/5 (o que derrubaria qualquer veto), não há impedimento à que emenda constitucional crie tributo. O voto do Ministro Sepúlveda Pertence na medida cautelar na ADIN nº 2.031-5/DF resume bem essa corrente majoritária do Supremo:

“De logo, historicamente o princípio da legalidade sempre foi posto para submeter à vontade dos Parlamentos a criação de tributos e não à do Executivo. (...) A tributação federal é também de livre iniciativa dos membros do Congresso. Mas, creio que há um argumento irrespondível que está no art. 66, §4º: afastado o problema da iniciativa, o que restaria é que se teria subtraído ao Presidente da República o poder de veto. Se o veto fosse absoluto, era preciso pensar mais em termos do princípio da separação de poderes. Mas o veto do nosso sistema é devolutivo e se derruba pela maioria absoluta de votos do Congresso Nacional. Logo, com mais razão a manifestação em três quintos, em dois turnos do Congresso na criação do tributo supera, ao meu ver, logicamente o obstáculo do poder presidencial de veto.”

Porém, note-se que o STF julgou apenas emendas instituindo normas federais. Nenhuma das emendas que alteraram a Constituição de 1988 até hoje chegou a regrear diretamente tributos dos Estados ou dos Municípios.

³⁸ A colaboração entre o Executivo e Legislativo na elaboração das leis (expressão da separação e harmonia entre os Poderes), não é regra absoluta, pois mesmo as leis ordinárias em matéria tributária podem se originar de projetos de iniciativa do Legislativo, ser votadas por esse Poder sem a participação do Executivo, e, ao final, ter eventual veto do Chefe do Poder Executivo derrubado pelo Poder Legislativo (art. 66, §4º, CF).

³⁹ STF, Pleno, ADIN-MC nº 2.031-5/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. por maioria em 28/09/1999, DJU 28/06/2002. Daí conclui-se que o STF não vê ser preocupante alijar a participação do Poder Executivo na aprovação de uma emenda, já que tal participação também pode ser excluída na votação de lei ordinária.

Sobre isso é importante alertar que o tratamento jurídico no caso seria diferente. Ou seja, não é possível que emenda do Congresso regule diretamente tributos que estejam ou que venham a estar na competência dos demais entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios), pois configuraria grave ofensa ao princípio federativo, base da convivência harmônica entre as esferas territoriais de poder da República brasileira. O mesmo raciocínio pode valer para o caso de eventuais outras normas de comportamento (ex.: sanções administrativas tributárias, multas), pois sua fixação na própria Constituição retiraria o poder tributário que é uma expressão da autonomia financeira (ainda que relativa) dos Estados/DF e Municípios no regime federativo brasileiro.

Portanto, caso venha a ser editada pelo Congresso uma emenda constitucional que institua ou modifique diretamente tributos que sejam da competência dos Estados, DF ou Municípios, tal emenda violará o art. 60, §4º, I, da Constituição, por avançar indevidamente na prerrogativa legiferante própria dessas entidades, todas elas abrangidas pelo manto isonômico e harmonizador do pacto federativo tributário brasileiro, que inclui, além dos Estados, também os Municípios.⁴⁰

O conceito tradicional de federalismo (regime de divisão do poder estatal) dá ênfase apenas e tão somente à igualdade e harmonia de poder entre a União e os Estados federados. Porém, quando se invoca a ideia de federação adotada pela CF/1988 (art. 1º), trata-se de conceito mais amplo, que implica na participação dos Municípios na divisão do poder tributário e do “federalismo tributário”: “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...”.

11.3. Quadro geral das emendas constitucionais em matéria tributária

A Constituição brasileira de 1988 recebeu até hoje (1º/12/2020) um total de 114 emendas constitucionais, sendo 108 emendas ordinárias e 6 emendas de revisão⁴¹. Além dessas emendas, há dois tratados internacionais com *status* de emenda de caráter especial, como admitido pelo §3º do art. 5º da Constituição⁴²: a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, de 2007⁴³ e o Tratado para acesso de obras publicadas às pessoas cegas, de 2013⁴⁴.

Das 114 emendas constitucionais, 32 delas (perto de 30% do total) versaram disposições tributárias. Abaixo construímos uma tabela que permite a rápida identificação de todas as alterações tributárias feitas por emendas na Constituição de 1988. É possível ver quais emendas:

- i) criaram, aumentaram, modificaram, reduziram ou extinguíram competências tributárias;
- ii) criaram, aumentaram, modificaram, reduziram ou extinguíram imunidades tributárias;
- iii) criaram, especificaram ou relativizaram alguns princípios tributários;
- iv) modificaram normas do processo legislativo que afetam a tributação;
- v) introduziram normas de comportamento aos contribuintes.

⁴⁰ Emenda que retire o poder tributário do Município ou DF é inconstitucional em face do art. 60, §4º, da CF, pois fere a forma federativa. Roque Antonio Carrazza fundamenta diferente, pois afirma que os Municípios não integram o conceito de “Federação brasileira”, porque não participam no Congresso Nacional, razão pela qual denomina de “princípio federativo” apenas aquele que implica a harmonia entre União e Estados; e de “princípio da autonomia municipal” aquele que protege a autonomia do Município. Mas, tal autor admite que não existe uma única forma de organização federativa, podendo ela variar entre os países que adotam esse tipo de divisão do poder político (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 124-184).

⁴¹ Contando-se a última promulgada, a Emenda nº 108, de agosto de 2020.

⁴² O §3º do art. 5º da Constituição (introduzido pela EC nº 45/2004) prevê que os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos serão equivalentes às emendas constitucionais desde que sejam aprovados pelo Congresso em dois turnos de votação e obtenham, em ambos, três quintos dos votos dos congressistas.

⁴³ Convenção aprovada pelo Decreto-legislativo nº 186/2008, e promulgada pelo Decreto presidencial nº 6.949/2009.

⁴⁴ Tratado aprovado pelo Decreto-legislativo nº 261/2015, e promulgado pelo Decreto presidencial nº 9.522/2018.

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

EMENDAS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL (CF/1988)			
Emenda	Norma afetada	Alterações (significativas) trazidas pela emenda	Tributo
03/1993	- Competência - Imunidade - Princípio	- Explicitação da competência tributária para a União Federal criar contribuição social para a previdência dos servidores públicos civis federais (RPPS) - Explicitação da competência tributária para a União Federal criar contribuição social para previdência dos servidores militares; e para os Estados/DF criarem contribuição dos servidores militares estaduais (polícia militar e bombeiros) - Criação da competência tributária para a União instituir um novo imposto: o IPMF (imposto sobre movimentações financeiras) provisório, excepcionando-o de obedecer a certas imunidades, e relativizando para este imposto princípios (anterioridade e legalidade) - Extinção da competência dos Estados para o imposto de renda adicional (IR) - Extinção da competência dos Municípios para o imposto de venda a varejo de combustível (IVVC) - Ampliação da competência, autorizando expressamente a tributação antecipada por fato gerador presumido (substituição tributária) em tributos (presume-se o ICMS e contribuições) - Ampliação da exigência do princípio da legalidade tributária (lei específica) para exonerações tributárias	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS civil (União)• Contribuição RPPS militar (União)• Contribuição RPPS militar Estados/DF• IPMF União• IR adicional Estados• IVVC Municípios• ICMS/ contribuição (substituição tributária)
Revisão 01/1994 ⁴⁵	- Norma de comportamento	- Majoração e fixação da alíquota e da base de cálculo da contribuição ao PIS, e majoração da alíquota da contribuição social sobre o lucro (CSL) das instituições financeiras diretamente no texto constitucional (anos 1994-1995)	<ul style="list-style-type: none">• PIS• CSL
10/1996	- Norma de comportamento	- Prorrogação por 1996-1997 das normas de comportamento já criadas pela ECR nº 01/1994 (vide acima)	<ul style="list-style-type: none">• PIS• CSL
12/1996	- Competência	- Criação de norma de competência para a União Federal instituir contribuição social provisória sobre movimentação financeira (CPMF), por 2 anos, para financiar a saúde pública; e relativiza/reduz a imunidade do ouro-ativo financeiro para autorizar seja tributado também pela CPMF.	<ul style="list-style-type: none">• CPMF
14/1996	- Competência	- Ampliação da competência tributária da União Federal, quanto à contribuição social do salário-educação cobrada das empresas, ao vedar que deduzam da contribuição devida o valor eventualmente pago pela empresa em serviços de educação fundamental de seus empregados/famílias	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição salário-educação
17/1997	- Norma de comportamento	- Prorrogação por 1998-1999 das normas de comportamento já criadas pela ECR nº 01/1994, e antes já prorrogadas pela EC nº 10/1996 (vide acima)	<ul style="list-style-type: none">• PIS
18/1998	- Competência	- Apenas reorganizou o texto que trata da competência tributária da União Federal, dos Estados/DF sobre a contribuição para regime próprio de previdência social (RPPS) dos servidores militares (forças armadas, polícias militares e bombeiros), sem aumentar ou modificar essa tributação previdenciária.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS militar da União• Contribuição RPPS militar Estados/DF•
20/1998	- Competência - Imunidade - Princípio	- Explicitou a competência tributária da União para instituir contribuição para financiar regime de previdência social (RPPS) dos servidores públicos civis, possibilitando critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. - Ampliou a competência tributária da União para contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos dos empregadores, autorizando a tributação sobre a remuneração de trabalhadores autônomos. - Ampliou a competência tributária da União para contribuição previdenciária sobre remuneração de trabalhadores, incluindo quaisquer segurados.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS civil (União)• Contribuição RPPS civil (Estados e Municípios)

⁴⁵ Tal emenda foi fruto da revisão constitucional (daí a sigla ECR nº 01), prevista no art. 3º do ADCT da CF/1988.

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

		<ul style="list-style-type: none"> - Criou uma competência administrativa tributária para o Judiciário federal trabalhista (juiz do trabalho) apurar e executar de ofício as contribuições previdenciárias nas reclamações trabalhistas julgadas. - Ampliou a competência tributária da União para instituir COFINS e PIS, autorizando a tributação da receita, além do faturamento das empresas. - Modificou a competência da União para contribuição previdenciária cobrada do segurado especial (agricultor, pescador, etc.), excluindo dessa classe o garimpeiro, que passou a ser segurado contribuinte individual (deixa de recolher % sobre receita da produção, e passa a recolher um valor limitado) - Reduziu a competência exonerativa tributária da União, limitando remissões ou anistias de contribuições previdenciárias. - Alterou a competência tributária da União sobre a contribuição previdenciária ao SAT (seguro acidentes de trabalho), autorizando lei ordinária futura autorizar a substituição por seguro privado equivalente e alternativo. - Criou imunidade tributária explícita protegendo o valor da aposentadoria e pensão dos beneficiários da previdência do RGPS, vedando à União instituir contribuição previdenciária sobre tal valor (já era implícita na Constituição). - Extinguiu a imunidade tributária que protegia os proventos de aposentadoria de maiores de 65 anos, e que vedava à União instituir imposto de renda (IRPF) sobre tal valor quando o idoso só auferisse rendimentos do trabalho. - Especificou a aplicabilidade do princípio da isonomia tributária, ao prever expressamente que as contribuições sociais para seguridade social podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas conforme a atividade econômica ou a utilização intensiva de mão de obra. - Especificou a aplicabilidade do princípio da isonomia tributária (equidade) no custeio da seguridade social por meio de contribuições previdenciárias, autorizando diferenciação de alíquotas, etc. para servidores em atividades com condições de insalubridade). - Criou imunidade tributária protegendo a remuneração do servidor público que continuasse a trabalhar sem se aposentar durante o período de transição das mudanças das regras de aposentadoria do RPPS. 	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuição previdenciária sobre folha de pagamentos • Contribuição previdenciária dos trabalhadores • Contribuição previdenciária do segurado especial garimpeiro • COFINS • PIS • Contribuições de seguridade social • IRPF • Contribuição previdenciária ao SAT
21/1999	<ul style="list-style-type: none"> - Competência - Norma de comportamento - Princípio 	<ul style="list-style-type: none"> - Prorrogação da competência tributária para a União instituir e manter a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) a ser destinada à previdência social. - Fixação das alíquotas da CPMF diretamente no texto constitucional, e ainda permite que o Poder Executivo as reduza por ato infralegal (decreto, etc.), relativizando o princípio da legalidade tributária. 	<ul style="list-style-type: none"> • CPMF
29/2000	<ul style="list-style-type: none"> - Princípio 	<ul style="list-style-type: none"> - Inseriu o princípio-técnica da progressividade fiscal das alíquotas do IPTU no texto da CF, permitindo alíquotas progressivas conforme o valor do imóvel. - Inseriu o princípio-técnica da seletividade fiscal das alíquotas do IPTU, autorizando que alíquotas variem pela localização e pelo uso do imóvel. 	<ul style="list-style-type: none"> • IPTU
30/2000	<ul style="list-style-type: none"> - Norma de comportamento 	<ul style="list-style-type: none"> - Cria parcelamento de precatórios vencidos, e define regra de comportamento ao Fisco (da União, Estados/DF ou Municípios), exigindo que, em caso de inadimplência das parcelas, aceite-as como moeda de pagamento de tributos devidos pelos mesmos contribuintes titulares dos precatórios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributos diversos (indefinidos)
31/2000	<ul style="list-style-type: none"> - Competência - Norma de comportamento 	<ul style="list-style-type: none"> - Prorroga a competência para a União instituir e continuar cobrança da CPMF - Cria competência tributária para União, Estados e Municípios instituírem alíquotas de IPI, ICMS e ISS adicionais sobre produtos, mercadorias e serviços supérfluos, destinando-os para fundo de combate à pobreza (FECOP). No caso da União, essa competência era provisória até 2010. - Define diretamente a alíquota adicional FECOP no caso do imposto federal IPI e da CPMF (fixando assim normas de comportamento). 	<ul style="list-style-type: none"> • CPMF • IPI-FECOP • ICMS-FECOP • ISS-FECOP
32/2001	<ul style="list-style-type: none"> - Princípio - Norma de proc. legislativo 	<ul style="list-style-type: none"> - Cria especificação para o princípio da anterioridade da lei tributária quando se tratar de imposto territorial rural (ITR) ou imposto de renda (IR) criado ou aumentado por medida provisória, sujeitando seu prazo à conversão em lei. 	<ul style="list-style-type: none"> • IR • ITR

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

33/2001	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Imunidade- Princípio	<ul style="list-style-type: none">- Cria imunidade tributária protegendo as receitas de exportações auferidas por pessoas jurídicas, contra a instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (CIDÊs).- Cria competência tributária autorizando União Federal a instituir contribuições sociais e CIDÊs sobre importação de petróleo e combustíveis.- Cria competência tributária autorizando a União Federal a instituir especificamente CIDE sobre combustíveis (importação e mercado interno).- Relativiza o princípio da legalidade tributária e o princípio da anterioridade, assim como especifica o princípio da isonomia tributária, tudo em relação especificamente à CIDE sobre combustíveis.- Explicitou a competência tributária da União para instituir alíquotas específicas sobre bases de cálculo materiais (m³, kg, litro, etc.) ao invés de alíquotas percentuais (<i>ad valorem</i>) quando se trate de tributar bases de cálculo como faturamento, receita, valor da operação ou valor aduaneiro de importação.- Ampliou a competência tributária da União para instituir contribuição social ou CIDE também sobre importação promovida por pessoa física.- Explicitou a competência tributária da União autorizando que as contribuições sociais e CIDÊs possam ser instituídas em regime monofásico na cadeia de circulação de produtos/mercadorias.- Ampliou a competência tributária dos Estados, autorizando o ICMS incidir sobre importações de mercadorias feitas por pessoas físicas não comerciantes.- Modifica a imunidade tributária do ICMS sobre combustíveis- Atribui e delimitação da competência normativa para a União criar diversas normas gerais aos Estados em matéria de ICMS sobre combustíveis, gás e lubrificantes.- Atribui e delimita competência para os Estados, por meio de convênios, estabelecerem algumas normas gerais sobre o ICMS no caso da tributação de combustíveis, gás e lubrificantes.- Relativiza o princípio da legalidade tributária e o princípio da anterioridade tributária, nestes casos (ICMS sobre combustíveis, lubrificantes e gás).- Modifica a imunidade tributária das operações com energia elétrica, telecomunicações, combustíveis e minerais em relação às contribuições sociais e CIDÊs.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuições sociais• CIDÊs• CIDE-combustíveis• ICMS
37/2002	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Imunidade- Norma de comportamento	<ul style="list-style-type: none">- Prorroga a competência tributária da União para instituir e cobrar a CPMF, agora destinada à saúde, previdência e assistência social.- Define diretamente a alíquota da CPMF (norma de comportamento).- Cria imunidade tributária protegendo certas operações financeiras, vedando à União Federal instituir a CPMF sobre tais operações, permitindo sua regulação por ato do Poder Executivo.- Atribui competência normativa para a União Federal criar norma geral sobre normas exonerativas do imposto sobre serviços dos Municípios (ISS), limitando alíquotas mínimas (pisos), e limites para isenções, incentivos e benefícios fiscais, e estabelece alíquota mínima provisória para o ISS.	<ul style="list-style-type: none">• CPMF• ISS
39/2002	<ul style="list-style-type: none">- Competência	<ul style="list-style-type: none">- Criou competência tributária para os Municípios e DF, autorizando a instituição de um novo tributo: a contribuição para custeio do serviço público de iluminação pública (COSIP)	<ul style="list-style-type: none">• COSIP
41/2003	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Imunidade- Princípio	<ul style="list-style-type: none">- Ampliou a competência tributária da União, Estados e Municípios, para instituir contribuição previdenciária para regimes próprios de previdência (RPPS) agora também para servidores inativos e pensionistas.- Criou imunidade tributária para parcela dos proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos, protegendo da incidência da contribuição previdenciária RPPS da União Federal.- Alterou a competência tributária dos Estados/DF e Municípios para instituir contribuição previdenciária para servidores (RPPS), dando-lhe caráter	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS civil (União)• Contribuição RPPS civil (Estados/DF e Municípios)

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

		<p>obrigatório (se viável atuarialmente)⁴⁶ e limitando a alíquota mínima (piso) ao mesmo percentual da contribuição RPPS dos servidores da União.</p> <ul style="list-style-type: none">- Alterou a competência tributária da União, autorizando criação de regime de tributação por contribuição previdenciária diferenciada (alíquotas menores) para trabalhadores de baixa renda- Especificou a aplicabilidade do princípio da isonomia (equidade) tributária em relação à contribuição previdenciária para trabalhador de baixa renda.- Alterou a imunidade tributária protegendo a remuneração do servidor público que optasse por permanecer ativo sem se aposentar durante período de transição para novas regras previdenciárias, em relação ao antes fixado pela EC nº 20/1998.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição previdenciária dos trabalhadores (baixa renda)
42/2003	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Imunidade- Princípio- Norma de comportamento	<ul style="list-style-type: none">- Cria especificação do princípio da eficiência da Administração tributária, exigindo carreiras específicas para servidores fiscais, e troca de informações fiscais entre administrações federais, estaduais e municipais.- Amplia competência legislativa tributária da União para normas gerais sobre o regime simplificado e favorecido para micro e pequenas empresas (SIMPLES), centralizando arrecadação dos tributos estaduais e municipais- Amplia competência legislativa da União para normas gerais tributárias, podendo fixar regras especiais de tributação para evitar sonegação.- Cria competência tributária para União instituir COFINS-importação e PIS-importação de produtos ou serviços estrangeiros- Amplia competência tributária para União instituir CIDEs sobre importações- Aumentou o alcance do princípio da anterioridade da lei tributária, exigindo que a vigência inicie, em regra, depois de 90 dias da publicação da lei e desde que passada para o próximo exercício financeiro.- Modifica a competência tributária exonerativa da União em matéria de IPI, tornando-a de exercício obrigatório para reduzir o imposto IPI sobre aquisição de bens de capital (investimento produtivo).- Ampliou a imunidade tributária que protege pequenas glebas rurais do imposto territorial rural da União (ITR), permitindo que o pequeno proprietário que tenha empregados também usufrua o benefício- Ampliou a imunidade tributária que protege exportações de mercadorias (agora em geral), contra a incidência do ICMS pela legislação dos Estados.- Criou imunidade tributária protegendo a receita auferida com serviços de comunicação/publicidade pelas empresas de telecomunicação de recepção gratuita (TV e rádio abertos).- Cria competência normativa da União (pelo Senado) fixar normas gerais para o imposto sobre veículos (IPVA) dos Estados, com alíquotas mínimas.- Cria o princípio-técnica da seletividade das alíquotas do IPVA, autorizando expressamente que alíquotas variem conforme tipo ou uso do automóvel, e assim também especificando o princípio da isonomia tributária, no caso.- Cria uma especificação do princípio-técnica da não-cumulatividade para contribuições PIS e COFINS, especificando a aplicação da isonomia.- Amplia competência legislativa da União para normas gerais, para dar diretrizes para o ICMS adicional sobre mercadorias supérfluas.- Prorroga a competência tributária da União para instituir e cobrança a CPMF.- Define diretamente a alíquota da CPMF (norma de comportamento).- Altera a competência tributária exonerativa da União, tornando-a de exercício obrigatório para tributos no setor de tecnologia da informação nos casos a serem definidos pelo legislador; e amplia benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus.- Prorrogou até 2023 a imunidade tributária provisória que protege as aquisições no mercado interno e as importações de mercadorias para consumo ou industrialização, assim como as vendas posteriores no mercado interno ou exportações, realizadas por empresas localizadas na	<ul style="list-style-type: none">• SIMPLES• Tributos em geral• CIDEs• COFINS-importação• PIS-importação• II (import.)• IE (export.)• IPI• ITR• CPMF• ICMS• IPVA

⁴⁶ Sobre a mudança de facultativo para obrigatório do RPPS pelos Estados e Municípios, veja-se STF, 2ª Turma, Segundo AgReg no RE nº 426.335/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. em 30/10/2012, DJe em 23/11/2012.

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

		Zona Franca de Manaus, exonerando essas operações de diversos tributos (impostos de importação (II) e de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), PIS/COFINS-importações, o ICMS, e CIDEs). ⁴⁷	
45/2004	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Competência processual jud.- Norma de proc. legislativo	<ul style="list-style-type: none">- Norma de processo legislativo prevendo que tratado sobre direitos humanos aprovado por rito de emenda terá <i>status</i> jurídico de emenda constitucional- Norma de processo judicial tributário, inserindo na competência da Justiça do Trabalho o julgamento sobre cobrança da contribuição sindical tributária.- Explicitação da competência tributária da União e dos Estados para taxas judiciárias e cartoriais, que agora precisam expressamente ser destinadas pelo legislador exclusivamente aos gastos afetos ao Poder Judiciário	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição sindical tributária⁴⁸• Taxas judiciárias
47/2005	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Imunidade- Princípio	<ul style="list-style-type: none">- Especificou a aplicação do princípio da isonomia (equidade) no custeio da seguridade social por meio de contribuições previdenciárias do RPPS, autorizando diferenciação de alíquotas, etc. para servidores em atividades de risco e deficientes (antes só para servidor em condição de insalubridade).- Especificou a aplicação do princípio da isonomia (equidade) no custeio da seguridade social por meio de contribuições previdenciárias do RGPS, autorizando diferenciação de alíquotas, etc. para segurados deficientes (antes só para segurado trabalhador em condição de insalubridade).- Ampliou a imunidade tributária que protege os proventos de aposentadoria e pensão dos servidores públicos civis, em especial aquele com doença incapacitante, aumentando o valor protegido: o dobro do teto do RGPS.- Especificou a aplicação do princípio da isonomia tributária para contribuições de seguridade social, autorizando expressamente diferenciação de alíquotas conforme porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS civil (União)• Contribuição RPPS civil (Estados/DF e Municípios)• Contribuição previdenciária RGPS do empregador• Contribuição previdenciária RGPS do trabalhador• Contribuições de seguridade social
53/2006	<ul style="list-style-type: none">- Competência	<ul style="list-style-type: none">- Ampliação da finalidade da contribuição social do salário-educação, que passa a ser destinada à educação básica, financiando também a educação infantil e o ensino médio, e não mais somente a educação fundamental.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição salário-educação
62/2009	<ul style="list-style-type: none">- Norma de comportamento- Norma geral (de estrutura)	<ul style="list-style-type: none">- Determina a compensação de débitos tributários dos contribuintes com precatórios devidos aos mesmos pela União, Estados/DF ou Municípios, em regime de compensação de ofício dos débitos tributários do contribuinte-credor do precatório (é uma norma de comportamento, autoaplicável).- Norma geral sobre crédito tributário, autorizando a compensação de débitos tributários dos contribuintes com seus créditos de precatórios, a ser implementada por lei de cada Estado ou Município.	<ul style="list-style-type: none">• Tributos da União• Tributos dos Estados• Tributos dos Municípios
67/2010	<ul style="list-style-type: none">- Competência	<ul style="list-style-type: none">- Prorroga indefinidamente a competência tributária da União Federal para instituir alíquota adicional dos impostos sobre produtos industrializados (IPI) sobre produtos supérfluos para financiar o Fundo de Combate à Pobreza (FECOP), independente da existência de fundos estaduais e municipais.	<ul style="list-style-type: none">• IPI-FECOP
72/2013	<ul style="list-style-type: none">- Competência- Princípio	<ul style="list-style-type: none">- Cria norma complementar de competência tributária da União autorizando a simplificação/diferenciação das contribuições previdenciárias e de suas obrigações documentais para os empregadores e trabalhadores domésticos.- Especifica implicitamente a aplicabilidade do princípio da isonomia tributária em relação à alíquota da contribuição previdenciária no RGPS para empregadores e trabalhadores domésticos.	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição previdenciária RGPS do empregador e do trabalhador domésticos
75/2013	<ul style="list-style-type: none">- Imunidade	<ul style="list-style-type: none">- Cria imunidade tributária protegendo obras musicais de artistas brasileiros produzidas no Brasil, contra a instituição de impostos sobre a comercialização (no caso, IPI e ICMS)	<ul style="list-style-type: none">• IPI• ICMS

⁴⁷ Imunidade reconhecida pelo STF (ADI nº 310, Pleno, Rel. Min. Carmen Lúcia, j. em 19/02/2014, DJe 08/09/2014).

⁴⁸ Mais tarde a contribuição sindical obrigatória (tributária) foi extinta na legislação pela Lei nº 13.467/2017, mas a competência tributária para sua reinstauração permanece na CF/1988 (art. 149).

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Professor Rodrigo Caramori Petry

83/2014	- Imunidade	- Prorroga novamente, até 2073, a imunidade tributária provisória que protege as aquisições no mercado interno e as importações de mercadorias para consumo ou industrialização, assim como as vendas posteriores no mercado interno ou exportações, realizadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, exonerando essas operações de diversos tributos (impostos de importação (II) e de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), PIS/COFINS-importações, o ICMS, e CIDEs). ⁴⁹	<ul style="list-style-type: none">• II• IE• IPI• PIS-imp.• COFINS-imp.• CIDE• ICMS
87/2015	- Competência	- Altera a competência tributária dos Estados para o ICMS nas operações interestaduais, quando o destinatário for consumidor final não contribuinte do imposto (caso comum nas vendas pela internet), exigindo seja o imposto pago a dois sujeitos ativos, dividido em duas partes: uma para o Estado de origem (com alíquota interestadual) e outra parte para o Estado de destino (correspondente à diferença entre alíquota interna e alíquota interestadual).	<ul style="list-style-type: none">• ICMS
94/2016	- Norma de comportamento ou norma geral (há polêmica) ⁵⁰	- Autoriza a compensação de débitos tributários dos contribuintes com precatórios devidos aos mesmos pelos Estados ou Municípios. Há discussão sobre a natureza dessa norma constitucional: contribuintes entendem que é uma norma de comportamento (autoaplicável); e há Administrações tributárias que entendem se tratar apenas de norma geral sobre crédito tributário (norma de estrutura) que depende da edição de lei do Estado ou Município para valer e autorizar a compensação.	<ul style="list-style-type: none">• Tributos estaduais• Tributos municipais
95/2016	- Competência (legislativa e administrativa)	- Cria uma delimitação da competência exonerativa da União, que impede concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios fiscais federais caso seja desobedecido certo limite de gastos pelo Poder Executivo. Mesmo que haja lei, não pode haver ato de concessão/liberação do incentivo/benefício.	<ul style="list-style-type: none">• Tributos federais
99/2017	- Competência - Norma de comportamento	- Cria competência obrigatória para os Estados e Municípios regulamentarem compensação de tributos com precatórios parcelados e vencidos, em certas condições, e, caso não regulamentado, atribui direito de os contribuintes diretamente realizarem compensação de débitos tributários com precatórios.	<ul style="list-style-type: none">• Tributos estaduais• Tributos municipais
103/2019	- Competência - Princípio - Imunidade - Normas gerais (de estrutura) - Norma de comportamento	- Cria regra técnica (ou “princípio”) de progressividade fiscal das alíquotas das contribuições sociais para regime próprio de previdência social dos servidores públicos civis (RPPS) da União, Estados/DF e Municípios. - Reduz a imunidade tributária dos proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos civis, passando a ser protegido apenas o valor correspondente a um salário-mínimo no caso de ser constatado déficit atuarial na Previdência (ao invés de proteger até o valor-teto do RGPS). - Reduz a imunidade tributária dos proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos civis portadores de doença incapacitante, que passam a ter apenas proteção do valor correspondente ao teto dos benefícios de previdência (não mais o correspondente ao dobro desse teto), e ainda pode ser reduzida a proteção para o valor de um salário-mínimo (vide acima). - Amplia a competência tributária da União, autorizando criação de “contribuição social federal RPPS extraordinária provisória” (aumento de alíquota) para o caso de déficit atuarial mais sério no regime próprio de previdência social dos servidores públicos civis da União. - Cria competência legislativa para a União Federal definir normas gerais tributárias (por lei complementar) sobre bases de cálculo (e fatos geradores) e alíquotas das contribuições previdenciárias RPPS dos servidores públicos dos Estados/DF e Municípios; e enquanto não editada tal lei complementar, devem servir de limites-piso a alíquota da contribuição dos servidores da União, ou, se não houver déficit, a alíquota dos trabalhadores do RGPS. - Cria regra técnica (ou “princípio”) de progressividade fiscal das alíquotas da contribuição previdenciária do trabalhador e demais segurados do RGPS. - Altera a especificação do princípio da isonomia tributária para contribuições	<ul style="list-style-type: none">• Contribuição RPPS civil (União)• Contribuição RPPS civil (Estados/DF e Municípios)• Contribuição previdenciária RGPS do trabalhador• Contribuição previdenciária RGPS do empregador• PIS-receita• COFINS-receita• CSL• CPRB (substituição folha-receita)

⁴⁹ Imunidade reconhecida pelo STF (ADI nº 310, Pleno, Rel. Min. Carmen Lúcia, j. em 19/02/2014, DJe 08/09/2014).

⁵⁰ Não há espaço para tomada de posição aqui sobre a natureza dessa norma, apenas alerta-se para a polêmica.

		<p>de seguridade social sobre a folha de pagamentos, a receita ou faturamento, e sobre o lucro, fixando que podem ter alíquotas diferenciadas conforme uma série de critérios (atividade econômica da empresa, etc.), porém, bases de cálculo diferenciadas só poderão existir no caso de contribuições sobre a receita, faturamento e o lucro (vedado existirem bases diferenciadas para contribuições previdenciárias, exceto para a atual CPRB-folha-receita).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reduziu a competência tributária exonerativa da União em relação às contribuições previdenciárias RGPS do empregador e do trabalhador, vedando a instituição de moratória ou parcelamento acima de 60 meses. - Reduz a competência tributária exonerativa dos Estados/DF e Municípios em relação às contribuições dos servidores públicos RPPS, vedando instituição de moratória ou parcelamento acima de 60 meses. - Extingue a possibilidade de aplicação do princípio (regra-técnica) da não-cumulatividade para a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), que substitui a tributação da folha pela receita das empresas, e que antes poderia ser eventualmente instituída, e variando por setor econômico. - Define diretamente as alíquotas da contribuição previdenciária dos servidores públicos civis RPPS da União, e das contribuições previdenciárias dos trabalhadores do RGPS, todas com progressividade fiscal, até que lei ordinária defina diferente - Define diretamente a alíquota da contribuição social sobre o lucro (CSL) devida pelas instituições financeiras, até que lei ordinária a modifique. 	
106/2020	- Competência (legislativa e administrativa)	<ul style="list-style-type: none"> - Amplia a competência exonerativa da União (legislativa e administrativa), exclusivamente para enfrentamento da crise da Pandemia COVID, assim: <ul style="list-style-type: none"> i) dispensa as limitações legais de responsabilidade fiscal (LRF) que impedem concessão ou ampliação de incentivos/benefícios fiscais federais; ii) dispensa a limitação constitucional (art. 195, §3º) que impede concessão de incentivo/benefício fiscal a devedores de contribuições de seguridade social. 	

Algumas das normas dessas emendas já foram julgadas inconstitucionais pelo STF em face dos limites do art. 60, §4º, da CF (cláusulas pétreas). Por exemplos: a EC nº 3/1993 (IPMF)⁵¹, a EC nº 30/2000 (moratória de precatórios)⁵², a EC nº 62/2009 (moratória de precatórios).⁵³

Além dessas emendas claramente tributárias, também existem emendas que podem eventualmente atingir matéria tributária indiretamente, ou, ao menos, causar dúvida sobre sua aplicabilidade em matéria tributária. Por exemplo, a EC nº 06/1995 estabeleceu o princípio da Ordem Econômica que prescreve sejam favorecidas as empresas de pequeno porte organizadas no Brasil, ainda que de capital estrangeiro (sócio domiciliado no exterior). Ocorre que a LC nº 123/2006, ao traçar tratamento tributário favorecido e simplificado para micro e pequenas empresas no Brasil, veda que as pequenas empresas beneficiadas tenham sócio pessoa física residente e domiciliado no exterior, impedindo assim que usufruam dos benefícios desse regime SIMPLES.⁵⁴

Note-se que, além das emendas tratando de direito tributário, também foram editadas emendas constitucionais modificando normas do direito financeiro, tratando da destinação das receitas arrecadadas com a cobrança dos tributos, normas que não serão exploradas aqui.⁵⁵

⁵¹ STF, Pleno, ADI nº 939, Rel. Min. Sydney Sanches, j. em 15/12/1993, DJ em 18/03/1994.

⁵² Esse julgamento foi apenas cautelar, suspendendo a aplicação da EC nº 30, ainda pendente o julgamento definitivo de mérito: STF, Pleno, ADI nº 2.356-MC, Redator do acórdão Min. Ayres Britto, j. em 25/11/2010, DJ em 19/05/2011.

⁵³ STF, Pleno, ADI nº 4.425, Rel. Min. Ayres Britto, j. por maioria em 14/03/2013, DJe em 19/12/2013.

⁵⁴ O art. 170, IX, da CF/1988 alterado pela EC nº 06/1995, ao autorizar regime jurídico favorecido também para empresas de pequeno porte de capital estrangeiro, desde que constituída sob as leis brasileiras e com sede no Brasil, teria ampliado a competência tributária exonerativa para o regime favorecido SIMPLES, o que a LC nº 123 parece contrariar.

⁵⁵ Vide, como exemplos, as emendas ECR n.º 1/1994 e ECs n.ºs 10/1996, 17/1997, 27/2000, 29/2000, 44/2004, 56/2007, 55/2007 e 68/2011, 84/2014, 86/2015, assim como a EC nº 93/2016 (que prorrogou e ampliou de 20% para 30% a desvinculação das receitas da União (DRU), e criou a DRE para os Estados e o DF, e a DRM para os Municípios).

12. Constituições dos Estados e Leis Orgânicas dos Municípios e do DF

As Constituições estaduais e as Leis Orgânicas dos Municípios (e a Lei Orgânica do DF) podem veicular matéria tributária, mas, de forma restrita, porque essas normas constitucionais parciais não podem contrariar as competências tributárias já atribuídas aos Estados, DF e Municípios pela Constituição Federal, nem a delimitação de competência feita pelas normas gerais, que são previstas no Código Tributário Nacional e em outras leis complementares. Também não podem contrariar outros limites tributários específicos, fixados por resoluções do Senado Federal.

As Constituições estaduais e Leis Orgânicas municipais estão em posição intermediária na pirâmide normativa e podem apenas trazer minúcias sobre tributos estaduais ou municipais, reduzindo e delimitando mais o poder de tributar, jamais ampliando o poder de tributar ou distorcendo aquele poder que já foi atribuído e delimitado pela CF e pelas normas gerais. Portanto, pouco sobra de matéria para ser tratada aqui pelos Estados e Municípios ou pelo DF.⁵⁶

Por exemplo, a Constituição do Estado do Paraná, promulgada em 05/10/1989 e hoje já contando com mais de 45 emendas, trata muito pouco de matéria tributária, limitando-se, por exemplo, em seu art. 129, a reproduzir sinteticamente as competências já firmadas pela CF/1988 aos Estados. Por outro lado, a Lei Orgânica do Município de Curitiba traz novidade, e prevê um limite tributário diferente e que vai além do que a CF/1988 exige: os tributos do Município devem ser instituídos e modificados por lei complementar, não bastando lei simples ordinária.

As Constituições estaduais e as Leis Orgânicas municipais podem receber emendas, desde que aprovadas por quórum qualificado, definido na Carta estadual ou municipal, podendo variar de 2/3 (66%) ou 3/5 (60%) ou outro quórum significativo dos membros das Assembleias ou Câmaras. Essa variação é aceitável dentro do princípio da simetria com a CF/1988.⁵⁷ Não existem limites materiais expressos na CF/1988 às emendas estaduais ou municipais em matéria tributária. Da mesma forma que prevê a CF/1988, o Poder Executivo pode propor projeto de emenda estadual ou municipal, mas o Governador e o Prefeito não possuem poder de sanção ou veto sobre emenda.

13. Leis complementares em matéria tributária

13.1. Órgão e processo legislativo

O órgão legislativo para edição da lei complementar é o Congresso Nacional, órgão da União, e bicameral (Senado e Câmara).

A iniciativa da propositura de lei complementar tributária cabe ao Legislativo ou ao Executivo, cabendo inclusive iniciativa popular (arts. 14, III e 61, §2º, da CF).

⁵⁶ “Art. 122. Lei complementar estabelecerá: I - as hipóteses de incidência, base de cálculo e sujeitos passivos da obrigação tributária.”. Ou seja, em decorrência dessa previsão, as obrigações tributárias, ou seja, os impostos municipais, no caso, devem ser instituídos por lei complementar.

⁵⁷ A CF/1988 exige (arts. 29 e 32) 2/3 dos votos dos parlamentares municipais ou distritais para aprovação da Lei Orgânica do Município e do Distrito Federal, mas, não fixa o quórum exigível para as emendas. Para as Constituições estaduais a CF/1988 não determina o quórum, ficando ao Estado a tarefa de fixar.

Para a aprovação da lei complementar existe um *quórum*⁵⁸ mais exigente que o da lei ordinária, o de “maioria absoluta”. A deliberação e aprovação seguem o seguinte:

- i) para iniciar a sessão de deliberação, o quórum é o comum para leis, ou seja, maioria (50% + 1) dos membros nas duas Casas do Congresso (art. 47 da CF)⁵⁹; e
- ii) para aprovar a lei complementar, o quórum é diferenciado, pois é exigido o voto favorável da maioria (50% + 1)⁶⁰ dos membros das duas casas do Congresso (art. 69 da CF).

Isso significa, em números: na Câmara dos Deputados são exigidos 257 parlamentares (são 513 deputados no total); e, no Senado, são exigidos 41 senadores (são 81 senadores no total). O STF já aceitou que a votação seja nominal ou simbólica. Simbólica é aquela em que o dirigente da sessão orienta aos congressistas que são favoráveis ao projeto que “permaneçam como estão”, cabendo aos parlamentares contrários manifestar a divergência. Isso simplifica e abrevia o rito.

Lei complementar não pode se originar de medida provisória (MP só origina lei ordinária). E a lei complementar não pode ser acidentalmente complementar, ou seja, uma lei é de caráter complementar desde seu projeto, não podendo uma lei ordinária ser transformada em complementar pelo simples fato de ter sua aprovação efetivada por maioria absoluta.⁶¹

13.2. Normas passíveis de veiculação por lei complementar

As leis complementares editadas pela União Federal (art. 59, II, da CF/1988)⁶² são de especial importância em matéria tributária. A Constituição Federal exige a edição de lei complementar para fixar uma grande variedade de normas de estrutura em matéria tributária, além de normas de comportamento. Essa lei ganha o adjetivo “complementar” justamente porque é destinada à complementar a Constituição, funcionando em regra como uma lei intermediária entre a Constituição e a legislação ordinária. A lei complementar é exigida em matérias que toquem com o equilíbrio do pacto federativo, que interessam conjuntamente à União, Estados/DF e Municípios, disso decorrendo a exigência de um quórum mais exigente, de maioria absoluta do Congresso.

Note-se que a lei complementar não é exigível pelo simples fato de uma determinada matéria ser de especial importância ou grandeza, ou, por se tratar de uma regulamentação direta da Constituição. Ou seja, a lei complementar não é uma intermediação imprescindível entre a CF e a legislação ordinária para qualquer assunto tributário importante. Há matérias de especial importância, que dizem respeito a direitos fundamentais inclusive, e que são regradas por lei ordinária.⁶³ Assim como há diversos casos de regulamentações diretas de dispositivos constitucionais que são realizadas por leis ordinárias, não se exigindo a lei complementar.

⁵⁸ É uma palavra do Latim (mas é permitida a grafia com acento agudo no “o”). Quórum significa o número mínimo de pessoas para uma deliberação ou aprovação em assembleia.

⁵⁹ “Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.”

⁶⁰ Para ser mais preciso, diga-se: será o primeiro número inteiro depois da metade.

⁶¹ Inclusive não há fundamento nos Regimentos do Senado, da Câmara ou do Congresso que permita a transmutação de um projeto de lei ordinária em lei complementar pela simples quantidade de votos para aprovação. E caso houvesse, essa transmutação (projeto de LO aprovado como LC) seria inconstitucional por ferir o rito democrático e a publicidade.

⁶² O art. 59, II, da CF se refere à lei complementar editada pelo Congresso Nacional, embora não deixe isso explícito: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] II – leis complementares;”

⁶³ Como a gratuidade da certidão de nascimento aos pobres, na forma da lei (ordinária), prevista no art. 5º, LXXVI da CF.

Sobre o adjetivo “complementar”, veja-se que a Constituição de 1967, a primeira Constituição a prever a lei complementar como um ato normativo especial, foi clara ao estabelecer a função complementar dessa lei em relação à Constituição: “Art. 49. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] II – leis complementares à Constituição;”. E a CF/1988 também deu esse *status* à lei complementar.

Mas nem sempre a lei complementar possui esse caráter amplo. Em alguns dispositivos, a Constituição de 1988 atribui à lei complementar um papel menor, mais específico: instituir certos tributos. Nesses casos, a Constituição quer exigir que alguns tributos sejam instituídos mediante quórum mais exigente e representativo: a aprovação por maioria absoluta do Congresso.

Com base nessas constatações, aqui já notamos duas espécies básicas de lei complementar em matéria tributária, que entre si terão uma relação hierárquica:

- i) lei complementar que veicula normas de estrutura, dirigidas ao legislador ordinário da União, dos Estados/DF e dos Municípios, com normas gerais de legislação tributária;
- ii) lei complementar que veicula normas de comportamento, dirigidas à conduta dos contribuintes e do Fisco (Administração tributária), como é a lei que institui um tributo.

13.3. Os casos de lei complementar nem sempre são expressos

A Constituição Federal atribui à lei complementar determinadas matérias tributárias, quase sempre de forma expressa.⁶⁴ Quando é possível a veiculação de determinada matéria mediante simples lei ordinária, a Constituição costuma usar apenas o vocábulo “lei” (com as expressões “na forma da lei”, “nos termos da lei”, “por lei”, “por meio de lei”, “a lei definirá”, “mediante lei”, etc.).

O intérprete da CF deve avaliar quando a exigência de “lei” para regular certa matéria tributária pode ou não significar lei complementar. Em regra, a exigência de lei complementar é expressa na Constituição, quando o texto usa os termos “cabe à lei complementar”, por exemplo.

Mas, existem alguns casos de exigência implícita de lei complementar em matéria tributária. Por exemplo, é o caso previsto no art. 150, VI, “c” da CF⁶⁵, que, apesar de se referir textualmente apenas à edição de “lei” para sua regulamentação, exige na verdade lei complementar. Esse dispositivo estabelece a imunidade tributária dos partidos políticos, sindicatos obreiros e instituições de educação e assistência social, protegendo seu patrimônio, renda e serviços, a salvo de impostos, desde que “atendidos os requisitos da lei”. Essa lei deve ser lei complementar, já que essa espécie de imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar digna de ser tratada por esse veículo próprio, e não por simples lei ordinária.

Também é de se alertar que dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional existe um caso de matéria que deve ser regulamentada por lei (ordinária), mas que não é lei tributária, e sim

⁶⁴ Também é a visão de Paulo de Barros Carvalho, quando afirma: “os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 210-211). No mesmo sentido: “lei complementar, em suma, é aquela prevista, expressa ou implicitamente, no Código Máximo” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 926, nota 34).

⁶⁵ “Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos [...] das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social [...] atendidos os requisitos da lei;”

lei sobre direito do consumidor (integrante do direito civil): é o caso da lei exigida pelo art. 150, §5º da CF.⁶⁶ Essa lei inclusive já foi editada: é a Lei nº 12.741/2012, que exige dos fornecedores a informação da carga tributária aos consumidores de mercadorias e serviços.⁶⁷ Roque Antonio Carrazza pensa diferente, e defende a ideia de que a lei referida no art. 150, §5º, da CF deveria ser necessariamente uma lei complementar, pois trataria (na visão desse autor), de matéria tributária.⁶⁸

13.4. Quadro geral das matérias próprias (funções) de lei complementar tributária

Iremos identificar aqui, em quadro próprio mais abaixo, as 14 funções básicas ou matérias tributárias próprias de serem tratadas por lei complementar, como exige a Constituição Federal. Elas são classificadas em dois grupos:

- i) leis complementares que fixam normas de estrutura, normas gerais tributárias;
- ii) leis complementares que fixam normas de comportamento, instituindo tributos.

As leis complementares cujo conteúdo são normas gerais colaboram para a construção de um sistema tributário racional e compreensível por parte dos cidadãos, já que fixam um certo padrão de uniformidade entre as legislações tributárias da União, dos 27 Estados/DF e dos 5.570 Municípios, e harmonizam interesses federativos. Justamente por estar em jogo o interesse econômico-tributário dos entes da Federação, a Constituição exige a edição de lei complementar.

De outro lado, existem as leis complementares exigidas pela Constituição para a instituição de algumas normas de comportamento, mais especificamente, as normas de incidência de certos tributos de competência da União. Essa exigência de lei complementar se explica pelo fato de serem tributos especiais, cuja hipótese de incidência é nova, inédita, ou possui uma abertura (indeterminação) que pode atingir o interesse econômico-tributário dos demais entes políticos (Estados/DF e Municípios), ou, no caso do SIMPLES-Nacional, envolve mesmo a alteração de tributos estaduais e municipais. Em ambos os casos, em face do possível impacto no equilíbrio federativo, a CF exige lei com maior representatividade, com maior quórum: a lei complementar.

Em relação a esse último caso, note-se que a lei complementar exigida para instituir o SIMPLES-Nacional modifica o regime de incidência e cálculo dos tributos da União, dos Estados, DF e Municípios, que assim assumem um novo formato (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, contribuintes). Note-se, não se confundem com as normas gerais sobre o SIMPLES-Nacional, que coexistem. É sim um regime de tributação, optativo, simplificado e favorecido, e exige a harmonização de interesses dos diversos entes federativos.

Por último, há uma lei complementar que, apesar de não ser tributária, pode ser relevante para regular leis editadas sobre matéria tributária, pois possuem hierarquia superior às demais leis complementares e sobre as leis ordinárias: a exigência de lei complementar feita pelo art. 59, § único, sobre redação das leis, da CF⁶⁹, e que é representada já por duas leis complementares:

⁶⁶ “Art. 150. [...] §5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

⁶⁷ Para uma análise dessa lei: PETRY, Rodrigo Caramori. Análise jurídica da carga tributária brasileira: um quadro geral dos tributos no Brasil. **Revista de Estudos Tributários nº 93**. Porto Alegre: IOB e Síntese, set-out/2013, p. 81-117.

⁶⁸ Para Carrazza, a Lei nº 12.741/2012 é inconstitucional, por violar reserva de lei complementar na matéria (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1142-1146).

⁶⁹ “Art.59 [...] Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

- i) LC nº 95/1998, que traça normas gerais sobre boa redação das leis, vigência, etc.;
- ii) a LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942), que traz as normas gerais sobre a estrutura e interpretação do direito brasileiro.⁷⁰

Logo abaixo, apresentamos uma classificação das diversas matérias para as quais a CF exige edição de lei complementar tributária. Além delas, lembre-se da LC nº 95/1998 e da LINDB.

FUNÇÕES PRÓPRIAS DE LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA			
Tipo de norma	Nº	Matéria tributária	Previsão na CF
Normas de estrutura (normas gerais)	1	Evitar conflitos de competência tributária, mediante a definição de tributo, suas espécies, e dos elementos básicos dos impostos da União, dos Estados/DF e dos Municípios	Art. 146, I e III, "a"
	2	Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (imunidades e princípios) que sejam dirigidas conjuntamente à União, Estados/DF e Municípios	Art. 146, II
	3	Padronizar institutos básicos para o funcionamento da atividade tributária (conceito de obrigação, crédito tributário, exigibilidade, etc.), entre União, Estados/DF e Municípios ⁷¹	Art. 146, III, "b"
	4	Padronizar o adequado tratamento tributário do ato cooperativo (das cooperativas), envolvendo tributos da União, Estados/DF e Municípios	Art. 146, III, "c"
	5	Padronizar o tratamento simplificado e favorecido às micro e pequenas empresas (chamado "SIMPLES Nacional") para tributos da União, Estados/DF e Municípios	Art. 146, III, "d"
	6	Padronizar critérios especiais de tributação para evitar desequilíbrios de concorrência entre empresas, envolvendo tributos da União, Estados/DF e Municípios	Art. 146-A
	7	Padronizar limites-piso para as bases de cálculo e alíquotas das contribuições previdenciárias dos servidores públicos civis (RPPS) da União, Estados/DF e Municípios. ⁷²	Art. 40, §22
	8	Fixar limites mínimo e máximo das alíquotas do imposto ISS dos Municípios, e as formas para exonerações do imposto	Art. 156, §3º, I a III
	9	Fixar formas para exonerações do ICMS dos Estados/DF (a limitação de alíquotas é feita por resolução do Senado)	Art. 155, §2º, XII, g
Normas de comportamento (instituir tributos da União Federal, e o SIMPLES Nacional)	10	Instituir o empréstimo compulsório, tributo da União Federal	Art. 148
	11	Instituir o imposto sobre grandes fortunas, da União Federal	Art. 153, VII
	12	Instituir o imposto residual, da União Federal	Art. 154, I
	13	Instituir contribuição de seguridade social residual, da União	Art. 195, §4º
	14	Instituir o regime tributário SIMPLES Nacional	Art. 146, § único

⁷⁰ Entende-se aqui a LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) como decreto-lei recepcionado com *status* jurídico de lei complementar pela CF/1988, em vista da previsão do art. 59, § único.

⁷¹ Algumas dessas normas gerais, previstas no CTN, possuem natureza dúplice, funcionando como normas gerais (de estrutura) ao legislador, e, ao mesmo tempo, como normas de comportamento dos contribuintes, assim autoaplicáveis.

⁷² Essa disposição (§22 do art. 40 da CF) foi incluída pela EC nº 103/2019.

13.5. Leis complementares contendo normas gerais em matéria de legislação tributária

A tarefa mais ampla reservada à lei complementar é a de fixar normas gerais em matéria de legislação tributária, ou seja, normas nacionais, vinculantes da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. Aqui a lei complementar funciona como lei nacional, e não apenas como lei federal da União, e traz normas de estrutura orientando o legislador na construção de outras leis.

O campo de abrangência das normas gerais em matéria tributária é amplo, mas está indicado pelos arts. 146 e 146-A da Constituição, que apontam a maior parte das normas gerais (o rol não é exaustivo, portanto, como se viu na tabela acima). A redação dos dispositivos não é a mais didática, mas aponta matérias que compõem normas gerais. Ou seja, a expressão “normas gerais” não possui a vagueza e indefinição que poderia suscitar ao leitor de primeira vista, em uma leitura superficial dos artigos 146 e 146-A. E, portanto, é possível determinar, com base na Constituição, quais são as principais matérias a serem reguladas por normas gerais tributárias.

A redação do art. 146 da CF pode nos induzir ao equívoco de pensar que apenas seu inciso III trata de normas gerais tributárias, porque é o único dispositivo dentro deste artigo que utiliza a expressão “normas gerais” expressamente. Porém, é importante notar que todas as normas previstas no art. 146 da CF são normas gerais em matéria de legislação tributária. A única diferença é que no inciso III a Constituição se utilizou da expressão “normas gerais” porque não havia outra designação melhor para traduzir a ideia de que ali também estariam normas de estrutura aplicáveis a todos os entes político-territoriais. Nos demais incisos I, II isso é claro, são todas normas gerais, seja para evitar conflitos de competência ou para regular outros limites da CF.

O art. 146-A, embora não o diga expressamente, também trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, com a diferença de que tais normas gerais, quando editadas, trarão critérios especiais de tributação para evitar desequilíbrios de concorrência entre empresas. E ainda são previstas algumas normas gerais mais limitadas, nos arts. 40, 155 e 156 da Constituição.

Mediante a interpretação histórica e sistemática da Constituição vamos explorar com mais detalhes os 14 conteúdos próprios para as normas gerais em matéria de legislação tributária, o que faremos em tópicos separados, seguindo a ordem de itens constante do quadro-tabela que já expusemos na página anterior.

a) Evitar conflitos de competência tributária (art. 146, I e III, “a”, CF)

Conforme prevê o art. 146, I, da CF/1988, cabe à lei complementar a função de evitar conflitos de competência tributária entre União, Estados/DF e Municípios:

“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;”.

A palavra “dispor” é aqui usada no sentido de “evitar”. E como a lei complementar realiza esse papel? A lei complementar prevê um esboço mais detalhado dos possíveis fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, o que é explicado, ou repetido, pelo inciso III, “a” do mesmo artigo 146 da Constituição:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.

Também está no art. 146, III, “a” que à lei complementar cabe definir as espécies de tributo, e isso é relevante para aqueles tributos que, por serem partilhados entre União, Estados/DF e Municípios, podem gerar potenciais conflitos ou dúvidas sobre em qual competência devem estar reservados. Isso fica claro quando se observam os impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos quais pode haver sobreposição de interesses da União, Estados/DF e Municípios.

Da mesma forma é com os empréstimos compulsórios, cujas hipóteses de incidência não foram definidas expressamente pelo texto constitucional, razão pela qual a própria instituição do empréstimo ficou à cargo de lei complementar conforme prevê a Constituição. É que esse tributo, apesar de ser de competência exclusiva da União, pode atingir os interesses econômicos de outros entes políticos (Estados/DF e Municípios) a depender da escolha da futura hipótese de incidência.

Diferente é o caso das contribuições especiais, que são quase que exclusivamente da competência da União Federal, com exceção das contribuições previdenciárias dos servidores públicos e da contribuição para custeio do serviço municipal de iluminação pública, e cujas hipóteses assim não geram conflitos potenciais entre a União, os Estados/DF e os Municípios. Por isso não é necessária lei complementar para definir a estrutura básica das contribuições especiais, com exceção da regra de uniformização de bases e de alíquotas das contribuições dos servidores públicos (RPPS), para as quais agora se exige lei complementar (art. 40, §22, da CF), como já dito.

É possível ver que o art. 146, III, “a” é uma repetição ou especificação do art. 146, I, da CF/1988, porque em ambos os casos se está a tratar de evitar conflitos de competência, separando-se mais claramente os tributos entre os entes políticos, em complemento à Constituição.

Esses dispositivos são genéricos, não tratam, portanto, de impostos ou tributos específicos. Mas, além desse art. 146, incisos I, III, alínea “a”, outros dispositivos da Constituição atribuem a leis complementares a função de evitar conflitos de competência em casos específicos, especialmente para alguns impostos, como é exemplo o disposto no art. 155, §1º, III, que determina ser matéria de lei complementar a regulação (melhor definição) da competência legislativa dos Estados para a instituição e cobrança do imposto sobre heranças e doações (ITCMD)⁷³, com o objetivo de evitar conflitos entre os Estados, potencialmente interessados na cobrança do mesmo imposto.

Esse papel de delimitar as competências tributárias atribuídas pela Constituição é cumprido primeiramente por alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, e por outras diversas leis complementares sobre impostos. Por exemplo, existem regras gerais sobre o possível fato gerador, base de cálculo e os contribuintes do imposto sobre a renda nos arts. 43, 44 e 45 do CTN. E existem regras gerais sobre o imposto municipal ISS na LC nº 116/2003; e sobre o imposto estadual ICMS na LC nº 87/1996. A lei complementar serve assim para traçar um esboço detalhado sobre os limites desses impostos, em complemento à competência já atribuída na CF/1988.

⁷³ Imposto sobre as transmissões *causa mortis* e sobre doações (ITCMD).

A eventual ausência de lei complementar de normas gerais sobre um determinado imposto impede sua instituição e cobrança? Não, porque os entes político-territoriais possuem competência legislativa tributária plena até que venha a ser editada a lei complementar de normas gerais.

Esse é o caso, por exemplo, do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), que é um imposto da competência dos Estados (art. 155, III, da CF), porém, até hoje não foi editada uma lei complementar delimitando as normas gerais sobre seu possível fato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes. Porém, inclusive para o Supremo (STF)⁷⁴, isso não impede que os Estados instituíam o IPVA diretamente por lei ordinária própria e cobrem o imposto.

O fundamento dessa possibilidade está no art. 24 do texto principal, e no art. 34, §3º do ADCT, da Constituição⁷⁵, dispositivos esses que permitem que os entes político-territoriais possam instituir seus próprios tributos uma vez em vigor a Constituição desde 1988, sem esperar normas gerais. A ideia constitucional aqui é a de que os Estados não podem ficar “amarrados” e ter sua autonomia financeira prejudicada pela inércia do legislador da União (Congresso) em editar lei complementar com normas gerais sobre impostos.

Mas, essa liberdade do art. 24, e do art. 34, §3º do ADCT é relativa, porque não vale caso algum outro dispositivo da própria Constituição exija lei complementar prévia para definir os limites de determinado imposto, especialmente quando possa perturbar o equilíbrio do pacto federativo. Essa situação configura, portanto, caso de lei complementar necessária. E está prevista na Constituição para a situação específica do imposto sobre heranças e doações em alguns casos envolvendo bens ou doadores no exterior (art. 155, §1º, III, “a” e “b”).

Nesse caso a edição prévia de lei complementar de normas gerais é uma condição para que o Estado possa instituir esse imposto sobre tais fatos. O Supremo (STF) já admitiu que podem ocorrer casos como esse, no qual a própria Constituição exige lei complementar prévia como condição para que seja instituído o imposto.⁷⁶

b) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, CF)

Conforme dispõe o art. 146, II, da Constituição, cabe à lei complementar regular (e explicitar) as limitações constitucionais ao poder de tributar que possam atingir União, Estados, DF e Municípios (art. 146, II), *ipsis litteris*:

⁷⁴ STF, Pleno, ADI nº 2.298-MC, Rel. Celso de Mello, j. em 16/11/2000, DJe 28/10/2013. No mesmo sentido há diversos outros precedentes no Supremo (AI nº 167.777-AgR/SP, RE nº 203.301-AgR/SP, etc.).

⁷⁵ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário [...]; § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição [...] § 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

⁷⁶ Foi o caso do imposto estadual adicional sobre a renda (extinto pela EC nº 3/1993), para o qual não foi editada lei complementar, impedindo assim, na visão do STF, a instituição do imposto pelos Estados (STF, Pleno, ADI nº 627, Rel. Min. Sydney Sanches, j. em 06/10/1993, DJ em 19/11/1993).

“Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

Essas limitações constitucionais ao poder tributário envolvem especialmente as imunidades tributárias que são condicionadas a certos requisitos, protegendo certas pessoas e atividades em relação aos impostos em geral (art. 150, VI, “c” da CF), e os princípios tributários, como, por exemplo, o princípio da legalidade tributária. Observe-se que no texto constitucional o espaço das limitações constitucionais ao poder de tributar ocupa os arts. 150 até 152⁷⁷, embora, em certo sentido, todos os outros dispositivos tributários da Constituição limitem o poder de tributar.

Sobre a regulação da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF, note-se que, conforme já falamos anteriormente, há exigência implícita a que seja realizada por lei complementar, pois diz respeito ao interesse federativo da União, Estados/DF e Municípios. A lei complementar que o regulamenta é o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 14.

E sobre os princípios, note-se que cabe à lei complementar explicitar seu alcance. E esse é o papel exercido pelo CTN quando trata dos princípios da legalidade tributária, da anterioridade da lei, e da irretroatividade. A propósito, veja-se a definição das exigências da legalidade na instituição e exoneração de tributos ou fixação de penalidades, no art. 9º, I; e no art. 97, do CTN.

c) Padronizar normas básicas sobre as relações tributárias (art. 146, III, “b”, CF)

A lei complementar também tem o papel de padronizar institutos básicos da legislação tributária (obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência) da União, dos Estados, do DF e dos Municípios (art. 146, III, “b”).⁷⁸

O CTN é a principal lei complementar de normas gerais tributárias sobre essa matéria, uniformizando o tratamento legal dos institutos da “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Essa padronização em sua maioria não desce aos detalhes, são apenas normas gerais, sem particularizações. Porém, especialmente no caso dos prazos de decadência (para a cobrança administrativa do crédito tributário do Fisco) e de prescrição (para a cobrança judicial do crédito tributário do Fisco) o CTN precisou fixar inclusive a sua duração, para evitar uma desarmonia prejudicial na legislação de 27 Estados/DF e 5.570 Municípios.

Aqui, as normas do CTN nessa matéria possuem efeito dúplice, pois além de serem normas gerais, funcionam como normas de comportamento, diretamente aplicáveis ao comportamento do contribuinte e do Fisco na ausência de legislação própria do Estado ou do Município. Isso é expresso no CTN, quando ocorre. O CTN exerce mesmo essa eventual função de “tapar buracos” da legislação infraconstitucional, para dar operatividade e uniformização ao sistema.⁷⁹

O CTN prevê prazo de 5 anos de decadência e de prescrição para o crédito tributário, aplicável aos tributos da União, Estados/DF e Municípios, como norma geral, efetivando assim o art. 146, III, “b”, da Constituição. A Lei nº 8.212/1991, na parte em que intentou fixar prazos de

⁷⁷ É a denominação da Seção II do Título VI da CF: “Das limitações do poder de tributar”, contendo os arts. 150-152.

⁷⁸ Luciano Amaro também vê nas normas gerais do art. 146, III, da CF, essa função de uniformização legislativa (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169).

⁷⁹ Além de diversos mandamentos diretos, também encontramos no texto do Código (CTN) vários dispositivos com o seguinte enunciado: “salvo disposição de lei em sentido contrário [...]”, e segue uma determinada regra geral do Código.

prescrição e decadência diferentes do prazo fixado pelo CTN (10 anos ao invés de 5), especialmente para contribuições previdenciárias (tributos da União), foi julgada por isso inconstitucional pelo STF, como se vê no seguinte trecho da ementa de julgamento, *ipsis litteris*:

“A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, *in fine*, da Constituição da República. [...] Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepção pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991...” (STF, Pleno, RE nº 559.943 em sede de repercussão geral-mérito, Rel. Min. Carmen Lúcia, j. em 12/06/2008, DJe p. em 26/09/2008).

Alerte-se que uma parte da doutrina não aceita essa ideia de que existiriam normas gerais sobre os elementos básicos das relações tributárias. Essa doutrina fundamenta que tais normas padronizadoras estariam ferindo a autonomia dos entes federativos, ao vedar que cada Estado ou Município determinasse em suas legislações esses elementos.⁸⁰ Assim, esses autores discordantes entendem que as “normas gerais em matéria de legislação tributária” indicadas pelo art. 146 da CF só podem ser interpretadas como aquelas que cumpram com apenas duas funções e de forma bastante limitada, quais sejam:

- i) dispor sobre conflitos de competência; ou
- ii) regular limitações ao poder de tributar.

Portanto, para esses autores, as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência (art. 146, III, “c”, CF) somente serão válidas enquanto estiverem tratando de conflitos de competência ou tratando de limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de prejuízo à autonomia tributária dos Estados/DF e dos Municípios. Ou seja, seria necessário reduzir o texto constitucional por meio da interpretação.

Não temos notícia de que o STF tenha declarado inconstitucional algum dos dispositivos do CTN tratando de normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários em face do princípio federativo, até hoje. Ou seja, para o STF, as normas gerais do CTN sobre essa matéria não ferem a autonomia dos entes federativos. E, como bem sustenta Humberto Ávila, “o modelo federativo adotado pela Constituição de 1988 é normativamente centralizado”, e é importante notar que “as normas previstas no artigo 146 (normas gerais) estão dispostas na mesma Constituição que institui o princípio federativo”, como conclui o referido autor.⁸¹

⁸⁰ Nesse sentido, vejam-se: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 204-209; e CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 916-922 e 937-940. Esses autores defendem a teoria dualista, de que as “normas gerais em matéria tributária” do art. 146 só existem enquanto cumpram com apenas duas funções e de forma limitada: i) dispor sobre conflitos de competência; ou ii) regular limitações ao poder de tributar. Outras funções normativas seriam inaceitáveis.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 193.

Por isso essa teorização sobre a correta interpretação da abrangência do art. 146 da CF é chamada de “teoria dualista” ou “corrente dicotômica”. Ela está, portanto, em oposição à corrente “trialista” ou “tricotômica”, que entende serem três as funções básicas da lei complementar em matéria tributária, e cuja diferença para a corrente dualista é apenas somar mais uma 3ª função às leis complementares indicadas pelo art. 146 da CF, qual seja:

iii) fixar normas gerais em matéria de legislação tributária.

Porém, essa teoria “tricotômica” também não está correta. Como já demonstramos aqui, o adequado é interpretar que todas as normas indicadas pelo art. 146 da CF são normas gerais em matéria tributária. A questão importante é identificar quais são essas espécies de normas gerais, sobre o que versam elas. Ora, já o demonstramos aqui: as leis complementares de normas gerais são normas de estrutura que possuem tarefas normativas bem definidas, e já apontadas na tabela exposta páginas atrás.

A problemática das normas gerais em matéria tributária, portanto, deve ter outro enfoque, que não esse das teorias dualista e trialista, porque elas são insuficientes para explicar satisfatoriamente o fenômeno normativo complexo das leis complementares de normas gerais.

d) Padronizar o tratamento tributário adequado às cooperativas (art. 146, III, “c”, CF)

Conforme prevê o art. 146, III, “c”, da CF/1988, cabe à lei complementar dar tratamento adequado ao ato cooperativo, envolvendo tributos federais, estaduais e municipais sobre as operações das cooperativas. Essa lei complementar ainda não foi editada. A Lei nº 5.764/1971 (Lei das Cooperativas) cumpre apenas papel de lei ordinária sobre cooperativas, como admite o STF.⁸²

e) Unificar a tributação simplificada das micro e pequenas empresas (art. 146, III, “d”, CF)

Cabe à lei complementar traçar as normas gerais para um tratamento uniforme, diferenciado (simplificado) e favorecido (benéfico) às micro e pequenas empresas, e também instituir o regime único de incidência e cobrança (arrecadação) de tributos federais, estaduais e municipais (art. 146, III, “d” e § único). Esses dispositivos foram introduzidos na CF pela EC nº 42/2003, que assim instituiu na Constituição a previsão do regime tributário chamado “SIMPLES Nacional”.⁸³

f) Critérios especiais de tributação para evitar desequilíbrio de concorrência (art. 146-A, CF)

Cabe à lei complementar fixar critérios especiais de tributação para evitar desequilíbrios de concorrência entre as empresas, conforme prevê o art. 146-A, introduzido na CF pela EC nº 42/2003. A ideia do dispositivo é exigir uniformidade de tratamento, já que estarão envolvidos os tributos da União, dos Estados/DF e Municípios. Essa lei complementar ainda não foi editada.

⁸² “[...] Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. [...] A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação.” (STF, Pleno, RE nº 599.362 em Repercussão Geral, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 06/11/2014 mérito, DJe em 10/02/2015). Também o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) trata das cooperativas (arts. 1.093 e seguintes) na condição de simples lei ordinária não tributária.

⁸³ O regime SIMPLES já existia, mas de forma não integrada entre União, Estados, DF e Municípios. Com a inserção da alínea “d” no art. 146, III, criou-se a base para edição da LC nº 123/2006 (com alterações posteriores), que institui o regime SIMPLES Nacional, de forma integrada entre os entes político-territoriais.

g) Padronizar limites da base de cálculo e alíquota das contribuições RPPS (art. 40, §22, CF)

A reforma previdenciária realizada pela Emenda Constitucional nº 103/2019 criou mais uma hipótese de norma geral tributária, especialmente para as contribuições previdenciárias que financiam regimes próprios de previdência social (RPPS) dos servidores públicos civis. Aqui a lei complementar deve definir limites (pisos) uniformes para Estados/DF e Municípios, *ipsis litteris*:

"Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição [...] §22. Vedada a instituição de novos regimes próprios de previdência social, lei complementar federal estabelecerá, para os que já existam, normas gerais [...] dispondo, entre outros aspectos, sobre: [...] X - parâmetros para apuração da base de cálculo e definição de alíquota de contribuições ordinárias e extraordinárias."

Embora se refira à "lei complementar federal", se trata de lei com caráter nacional, trazendo normas de estrutura sobre tributos específicos (contribuições RPPS). A exigência de limites-piso às alíquotas das contribuições RPPS não é novidade inaugurada pela EC nº 103/2019, porque a EC nº 41/2003 já havia introduzido uma exigência semelhante no art. 149, §1º, da CF, para que a alíquota da contribuição dos servidores dos Estados e Municípios fosse no mínimo igual a alíquota da contribuição dos servidores da União. Isso foi repetido pela Lei nº 10.887/2004, que alterou a Lei nº 9.717/1998 nesse sentido, fixando essa regra geral. Observe-se, por simples lei ordinária, já que a Constituição não havia exigido lei complementar até esse momento.

A Emenda nº 103/2019 (art. 9º) previu também que enquanto não editada a referida lei complementar, devem servir de limites-piso os já previstos na legislação ordinária, servindo como padrão a alíquota da contribuição dos servidores da União, e, se não houver déficit previdenciário no Estado/DF ou Município, a alíquota mínima deve ser a mesma dos trabalhadores do RGPS.⁸⁴

h) Padronizar limites de alíquotas ou formas exonerativas do ISS e do ICMS (arts. 155 e 156)

Por último, note-se também que a Constituição prevê casos de leis complementares para fixar limites (mínimo e máximo) para as alíquotas do imposto sobre serviços (ISS) dos Municípios, assim como as formas de exonerações.

Além disso, a CF também prevê caber à lei complementar definir as formas pelas quais serão realizadas as exonerações do imposto sobre circulação de mercadorias, envolvendo o interesse arrecadatário dos Estados/DF.

Quanto às limitações das alíquotas do ICMS, ressalte-se que a CF dirige tal tarefa à resolução do Senado Federal (sobre resoluções do Senado, veja-se tópico mais adiante).

⁸⁴ "Art. 9º Até que entre em vigor lei complementar que discipline o § 22 do art. 40 da Constituição Federal, aplicam-se aos regimes próprios de previdência social o disposto na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, e o disposto neste artigo. [...] § 4º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer alíquota inferior à da contribuição dos servidores da União, exceto se demonstrado que o respectivo regime próprio de previdência social não possui *deficit* atuarial a ser equacionado, hipótese em que a alíquota não poderá ser inferior às alíquotas aplicáveis ao Regime Geral de Previdência Social."

13.6. Leis complementares instituindo tributos da União e o SIMPLES-Nacional

Cabe à lei complementar também instituir certos tributos, ou seja, fixar normas de comportamento dirigidas diretamente aos contribuintes. Desse tipo são as leis complementares previstas, por exemplo, nos seguintes dispositivos constitucionais:

- art. 148 (instituição do tributo da espécie empréstimo compulsório);
- art. 153, VII (instituição de imposto sobre grandes fortunas);
- art. 154, I (instituição de impostos residuais);
- art. 195, §4º (instituição de contribuições de seguridade social, residuais);
- art. 146, §único (instituição do regime de incidência de tributos no SIMPLES-Nacional).

Note-se que, no caso do SIMPLES-Nacional, não se trata propriamente de apenas um novo tributo, e, sim, de novas regras tributárias para tributos já existentes, para os quais a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, etc. são alteradas para uma forma simplificada e favorecida às micro e pequenas empresas, por autorização criada pela EC nº 42/2003 na CF/1988.

13.7. Relações entre lei complementar e lei ordinária: existe hierarquia entre elas?

É a Constituição Federal que decide e indica (explícita ou implicitamente) quais são as matérias tributárias que devem ser regradas por lei complementar. Em razão da matéria, poderá ou não haver hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Portanto, a hierarquia, quando existir, é material (em razão da matéria) e não formal. Ressaltamos abaixo três (03) tipos de relação entre lei complementar e lei ordinária.

- i) Quando uma lei complementar estiver veiculando normas de estrutura, ela terá hierarquia sobre as leis ordinárias, não porque existe uma necessária prevalência formal da lei complementar sobre a lei ordinária, e sim porque a lei complementar está tratando de matéria superior (normas de estrutura). É o caso das leis complementares que tratam de normas gerais em matéria de legislação tributária (ex.: Código Tributário Nacional)⁸⁵.
- ii) Quando uma lei complementar estiver veiculando normas de comportamento, por força de exigência da Constituição para aquela matéria (p. ex., imposto sobre grandes fortunas), essa lei complementar terá a mesma hierarquia das leis ordinárias (estará no mesmo nível na pirâmide normativa), porém não poderá ser modificada ou revogada por lei ordinária porque a matéria é exclusiva de lei complementar. Nesse caso, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, e sim campos de competência distintos.
- iii) E quando uma lei complementar estiver veiculando normas de comportamento para as quais a CF exige apenas lei ordinária, também não haverá hierarquia entre a lei complementar e leis ordinárias, podendo inclusive a lei complementar no caso ser modificada ou revogada por simples lei ordinária ou mesmo por medida provisória, já que MP possui força de lei ordinária conforme dita o art. 62 da CF/1988, e é aceito pelo STF.⁸⁶

⁸⁵ O CTN é formalmente a Lei nº 5.172/1966, mas, recepcionado com *status* jurídico de lei complementar, pela CF/1988.

⁸⁶ O STF aceitou a revogação de lei complementar por MP quando o tema tratado pela LC seja próprio de lei ordinária, vide trecho do seguinte julgamento do Pleno: "...O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº

Apesar de a hierarquia aparecer quando norma geral (ex.: contida no CTN) é contrariada por lei ordinária, a visão do Supremo (STF) é outra: não haveria hierarquia mesmo nesse caso. Em diversas ocasiões o STF decidiu que, no caso de uma lei ordinária contrariar norma geral do CTN, a situação não configura desobediência à hierarquia do CTN, e sim invasão de competência da lei ordinária sobre matéria de lei complementar, razão pela qual não se configura ilegalidade da lei ordinária em face do CTN, e sim inconstitucionalidade da lei ordinária em face do art. 146 da CF.

Isso tem efeito prático relevante no processo tributário: a discussão jurídica em recurso deve ser encaminhada ao STF, e não ao STJ. Foi assim em relação à alegação de ilegitimidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que previram prazos de 10 anos para decadência e prescrição da cobrança de contribuições previdenciárias, e que contrariavam os prazos de 5 anos definidos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Apesar do confronto lei ordinária e lei complementar (CTN), o Supremo entendeu que o caso era diretamente de inconstitucionalidade da lei ordinária por tratar de matéria própria de lei complementar, sendo caso de inconstitucionalidade direta, e apenas indiretamente uma ilegalidade. Daí a questão caber à competência do Supremo.⁸⁷

Enfim, a jurisprudência do STF estabeleceu as seguintes diretrizes quanto às relações de coordenação ou de subordinação entre leis complementares e leis ordinárias:

- i) é a Constituição Federal que indica (quase sempre de forma expressa) os casos de reserva material positiva de lei complementar, privativos, onde não cabe lei ordinária;
- ii) não há hierarquia formal ou necessária entre lei complementar e lei ordinária, e sim campos de atuação (matérias) distintos;
- iii) uma lei ordinária que tratar de matéria privativa de lei complementar será inconstitucional por invasão de competência normativa;
- iv) uma lei complementar que regule matéria própria de lei ordinária, terá o *status* de simples lei ordinária (formalmente lei complementar, mas, materialmente lei ordinária), como ocorreu no caso da revogação da isenção da COFINS por lei ordinária, vide trecho da ementa do acórdão do caso:

“Contribuição social sobre o faturamento - COFINS [...] 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...” (STF, Pleno, RE nº 377.457, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 17/09/2008 Repercussão geral-mérito, DJe p. em 19/12/2008).⁸⁸

70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 [...], tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas... (STF, Pleno, RE nº 598.085 em repercussão geral-mérito, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 06/11/2014, DJe p. em 10/02/2015).

⁸⁷ STF, Pleno, RE nº 559.943 em sede de repercussão geral-mérito, Rel. Min. Carmen Lúcia, j. em 12/06/2008, DJe p. em 26/09/2008. Esse julgado já foi abordado no presente texto-aula.

⁸⁸ Logo depois o STF reafirmou esse entendimento: “...o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, considerou [...]. Inexistente, também, relação hierárquica necessária entre lei complementar e lei ordinária (arts. 59 e 69 da Constituição) dado que, em matéria tributária, a reserva de lei complementar é definida em razão da matéria a ser tratada...” (STF, 2ª Turma, RE nº 459.492 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 09/12/2008, DJe p. em 06/02/2009).

Note-se que se tratam de situações diferentes daquela situação na qual está envolvido um conflito entre uma lei e a Constituição, atos normativos entre os quais existe hierarquia necessária.⁸⁹

E também caso diverso é o do conflito entre um decreto e uma lei, pois, neste caso, há também necessária hierarquia entre essas fontes, e configura uma ilegalidade direta: o decreto é ilegal. Apesar de ferir o princípio da legalidade, o decreto é apenas indiretamente inconstitucional (inconstitucionalidade indireta ou reflexa). Consequentemente, em caso de discussão judicial, o último recurso em regra será dirigido ao Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁹⁰.

E ainda diversa é a situação na qual uma matéria deveria ser regulada por lei, e em sua ausência, é regulada diretamente a matéria por meio de decreto. Essa situação configura uma inconstitucionalidade direta, por ferir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF).⁹¹

14. Leis complementares dos Estados e dos Municípios

Os Estados também costumam adotar a lei complementar como veículo normativo, intermediário entre a Constituição estadual e a legislação ordinária⁹² (a depender da Constituição de cada Estado). No Estado do Paraná, por exemplo, existem algumas leis complementares estaduais sobre matéria tributária. Uma delas é a Lei Complementar do Paraná nº 107/2005, que traz normas gerais, aqui no sentido de normas que podem ser aplicadas genericamente para todos os tributos do Estado, orientando o legislador ordinário, para garantir de forma explícita alguns direitos e garantias específicos do contribuinte em relação à Administração Fazendária do Estado.

Os Municípios também podem utilizar leis complementares como veículos normativos. A Lei Orgânica do Município de Curitiba, p. ex., exige inclusive que os impostos municipais sejam instituídos por lei complementar municipal, que também deve conter as normas gerais aplicáveis.⁹³

Importante notar que o processo legislativo da LC estadual ou municipal seguirá basicamente o regime estabelecido pela Constituição Federal para propositura, votação e aprovação da LC nacional e da LC federal (em virtude do princípio da simetria). Não pode a Constituição Estadual ou Lei Orgânica municipal restringir a iniciativa das leis tributárias para que sejam privativas do Poder Executivo estadual ou municipal, por exemplo, pois isso contraria o princípio constitucional da simetria das fontes formais do direito, que prestigia sempre a representação democrática, o regime republicano de governo.

⁸⁹ Exceto quando a própria Constituição, por meio de previsão de emenda, autoriza a revogação hierarquicamente invertida (falamos dessa possibilidade rara no tópico sobre emendas constitucionais, anteriormente).

⁹⁰ Por exemplo: STJ, 1ª Turma, REsp 900.015/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 11/11/2008, DJ em 1º/12/2008.

⁹¹ “Art. 150. [...] é vedado [...] I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁹² Tudo a depender do que estabelece a Constituição de cada Estado.

⁹³ Trata-se da Lei Complementar Municipal nº 40/2001, conhecida como “Código Tributário Municipal” do Município de Curitiba. O ordenamento jurídico de Curitiba contém outras diversas leis complementares municipais sobre matéria tributária, algumas delas tratando de benefícios de redução do IPTU, p. ex. a LC nº 06/1993, que reduz o IPTU para ex-combatentes de guerra; ou a LC nº 07/1993, que reduz o imposto para imóveis que exploram agropecuária na zona urbana, sob algumas condições.

Bibliografia

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014.
- PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 170**, São Paulo: Dialética, nov/2009, p. 75-92.
- PETRY, Rodrigo Caramori. A anterioridade tributária nonagesimal: análise de sua aplicação prática para as contribuições e outros tributos (arts. 195, 6º e 150, III, “b” e “c” da CF/1988). **Revista de Estudos Tributários n.º 80**, Porto Alegre: IOB e IET, 2011, p. 62-83.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. *In* **Revista Direito Tributário Atual n.º 30** (Coordenadores Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti). São Paulo: Dialética, 2014, p. 351-385.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a função normativa das emendas constitucionais em matéria tributária: questionamentos envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS. *In* **Revista de Estudos Tributários n.º 73**. Porto Alegre: IOB e IET, 2010, p. 59-80.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Análise jurídica da carga tributária brasileira: um quadro geral dos tributos no Brasil. **Revista de Estudos Tributários n.º 93**. Porto Alegre: IOB e Síntese, set-out/2013, p. 81-117.
- REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994;
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009;
- VIEIRA, José Roberto. **E, afinal, a Constituição cria tributos!** *In* Teoria geral da obrigação tributária (estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges). Coord. Heleno Taveira TÔRRES. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

Como citar este artigo (ABNT NBR 6023:2018):

PETRY, Rodrigo Caramori. **Fontes do direito tributário (1)**. Texto-aula 05. *In* Blog Jurídico do Professor Rodrigo Caramori Petry, Curitiba, 1º/12/2020. Disponível em: <<https://www.rodrigopetry.com.br/ensino-do-direito-tributario>>. Acesso em: [inserir a data].