



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Raphaelle Costa Carvalho

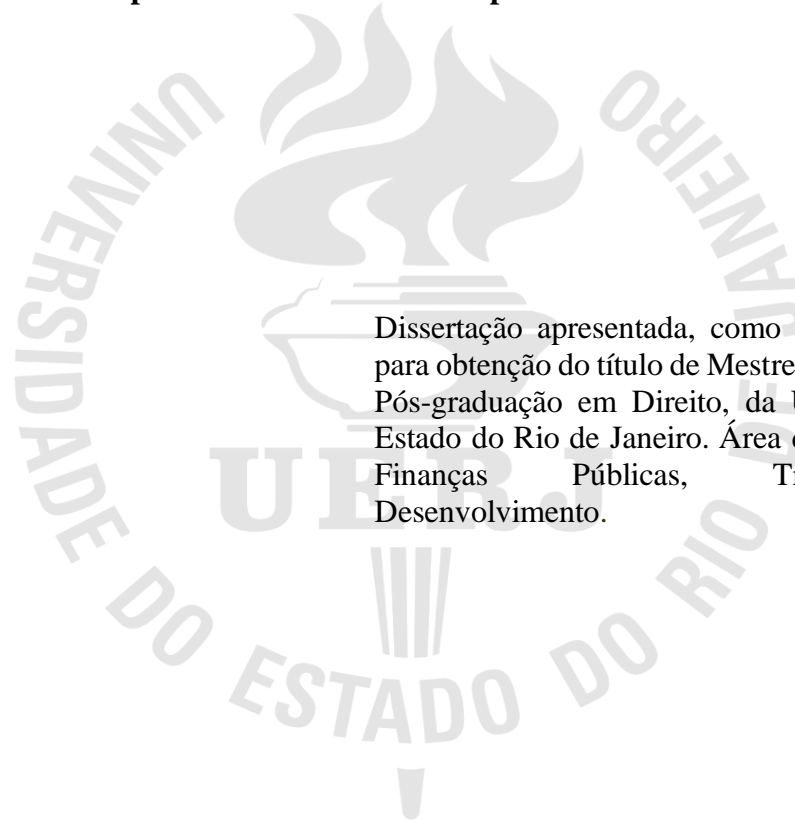
**A lei complementar em Direito Tributário e o risco ao Federalismo Fiscal:
os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e
estabelecer normas gerais**

Rio de Janeiro

2025

Raphaelle Costa Carvalho

A lei complementar em Direito Tributário e o risco ao Federalismo Fiscal: os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2025

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C331 Carvalho, Raphaelle Costa.

A lei complementar em Direito Tributário e o risco ao Federalismo Fiscal: os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais / Raphaelle Costa Carvalho. - 2025. 158 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Federalismo fiscal - Teses.
3. Competência tributária - Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de.
II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito.
III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecário: Djalma Pereira Bernardes CRB7/7141

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Raphaelle Costa Carvalho

**A lei complementar em Direito Tributário e o risco ao Federalismo Fiscal:
os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e estabelecer
normas gerais**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 25 de março de 2025.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Rodrigo Ramos Lourega de Menezes

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2025

DEDICATÓRIA

Aos meus queridos pais, Tânia e Márcio, que se empenharam, com amor, na construção do caminho que me guiou na direção da conquista dos meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Tânia e Márcio, por, desde cedo, terem ensinado o valor do esforço e da dedicação, a partir dos quais pude ingressar na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), em 2012, e a ela retornar em 2023. Por me apoiarem e fornecerem todas as condições para a realização dos meus sonhos.

Ao meu irmão, Raphael, por ser a inspiração acadêmica na família e pelas experiências e conselhos compartilhados. Pela primeira vez me senti a irmã mais nova.

À Vovó Lourdes, de quem herdei o amor e a admiração pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Ao meu namorado, Felipe, pelas infindáveis conversas sobre meu tema de estudo e por ter contribuído de maneira decisiva na delimitação do tema desta dissertação. Pelos livros buscados na biblioteca e materiais compartilhados. Pela parceria e incentivo de sempre.

À Melissa, amiga para todas as horas, por ter imediatamente se disponibilizado a ler e revisar este trabalho.

À Olívia, amiga que me incentivou a embarcar na viagem acadêmica que este mestrado nos proporcionou. Por ter enfrentado comigo o difícil processo seletivo de ingresso e por ter compartilhado as experiências ao longo do curso.

Ao Professor Gustavo da Gama, com quem aprendo desde a época de graduação na UERJ e, depois, de concurso para a Procuradoria Geral do Município. Por ter aceitado de prontidão a orientação deste trabalho, com a gentileza habitual. Pelas inúmeras contribuições à minha pesquisa, bem como pela perene disponibilidade em sanar minhas dúvidas.

Ao Professor Luís Queiroz, exímio mestre na arte de ensinar, por ter participado com afinco da minha Banca de Qualificação e por todas as suas sugestões precisas e inestimáveis, que me guiaram na elaboração deste trabalho. Aos Professores Sérgio André Rocha e Rodrigo Lourega, que gentilmente aceitaram o convite em participar da banca de defesa desta dissertação.

À minha querida Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), que me formou como advogada e como pessoa.

À Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro (PGM-Rio), a que sonhei pertencer e em que me realizo profissionalmente.

À Nossa Senhora, mãe celestial e advogada nossa.

A Deus, por todas as bênçãos derramadas em minha vida.

Tanto a União, quanto os Estados membros e os Municípios são criaturas da Constituição [...] é, portanto, um princípio que informa toda a estrutura da Constituição brasileira a isonomia das pessoas constitucionais. Não há desníveis hierárquicos entre as pessoas constitucionais que juridicamente são iguais entre si.

José Souto Maior Borges

RESUMO

CARVALHO, Raphaele Costa. *A lei complementar em Direito Tributário e o risco ao Federalismo Fiscal: os limites para a lei complementar dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais*. 2025. 158 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025.

O Constituinte optou por reservar à lei complementar o tratamento de certos temas essenciais ao Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988. Como técnica de coordenação nacional entre os entes federativos, destacam-se as funções de (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos e (ii) editar normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, incisos I e III, da Constituição Federal). O presente trabalho busca analisar o tema a partir da matriz constitucional da lei complementar tributária, com o objetivo de demonstrar que disfunções na matéria podem acarretar problemas sob a perspectiva do Federalismo Fiscal e, no extremo, o desprestígio à competência tributária dos entes federativos. Para tanto, investiga a interface fiscal da forma federativa de Estado e a estrutura do Sistema Tributário Nacional, passando pela vedação à concessão de isenções heterônomas do art. 151, III. Ademais, busca parametrizar a caracterização da lei complementar tributária, a partir de noções essenciais ao estudo do tema e do histórico acerca desse instrumento normativo no Direito Brasileiro. Ainda, após examinar as funções da lei complementar relacionadas ao Federalismo, já destacadas, analisa impasses federativos levados a julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, em que o cenário subjacente envolvia a ingerência de lei complementar sobre a competência de Estados e Municípios ou a não edição de lei complementar necessária ao exercício da competência desses entes. Por fim, busca-se estudar o tema no âmbito da Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada, até então, pela Lei Complementar nº 214/2025.

Palavras-chave: Federalismo fiscal; sistema tributário nacional; vedação a isenções heterônomas; lei complementar; dispor sobre conflitos de competência; normas gerais em legislação tributária; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); impasses federativos; Supremo Tribunal Federal; reforma tributária; Emenda Constitucional nº 132/2023; Lei Complementar nº 215/2024; Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS); Imposto Seletivo (IS).

ABSTRACT

CARVALHO, Raphaelle Costa. *Complementary law in Tax Law and the risk to Fiscal Federalism: the limits for complementary law to address conflicts of competence and establish general rules*. 2025. 158 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025.

The Constituent opted to reserve certain essential topics related to the Tax System established by the 1988 Federal Constitution for regulation by complementary law. As a technique for national coordination between the federative entities, the following functions stand out: (i) resolving conflicts of competence in tax matters between the federative entities and (ii) establishing general norms regarding tax legislation (Article 146, items I and III, of the Federal Constitution). This paper aims to analyze the topic based on the constitutional framework of complementary tax law, with the goal of demonstrating that dysfunctions in the matter can lead to issues from the perspective of Fiscal Federalism and, in extreme cases, undermine the tax competence of federative entities. To this end, it investigates the fiscal interface of the federative state structure and the National Tax System, including the prohibition on granting heteronomous exemptions under Article 151, III. Furthermore, the paper seeks to define the characteristics of complementary tax law, based on essential concepts for the study of the topic and the historical context of this regulatory instrument in Brazilian Law. Additionally, after examining the functions of complementary law related to Federalism, as already highlighted, it analyzes federative conflicts brought before the Federal Supreme Court, where the underlying issue involved the interference of complementary law in the competence of States and Municipalities or the failure to enact necessary complementary law for the exercise of the competence of these entities. Finally, the paper seeks to study the topic within the scope of the Tax Reform implemented by Constitutional Amendment n° 132/2023 and regulated, thus far, by Complementary Law n° 214/2025.

Keywords: Fiscal federalism; national tax system; prohibition on heteronomous exemptions; complementary law; resolving conflicts of competence; general norms in tax legislation; Tax on Services of Any Nature (ISS); Tax on Transactions Related to the Circulation of Goods and the Provision of Inter-State and Inter-Municipal Transport Services and Communication (ICMS); federative conflicts; Federal Supreme Court; tax reform; Constitutional Amendment No. 132/2023; Complementary Law No. 215/2024; Tax on Goods and Services (IBS); Contribution on Goods and Services (CBS); Selective Tax (IS).

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	Constituição Federal de 1988
CG-IBS	Conselho Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
COSIP	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
IS	Imposto Seletivo
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado

LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução ao Direito Brasileiro
Renavam	Registro Nacional de Veículos Automotores
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
1	O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	15
1.1	A interface fiscal da forma federativa de Estado e a estrutura do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988.....	15
1.2	A vedação à concessão de isenções heterônomas com vistas à harmonia entre os entes federativos.....	25
2	A CARACTERIZAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.....	40
2.1	Noções essenciais ao estudo do tema.....	40
2.2	Breve histórico e análise acerca da lei complementar no direito brasileiro..	45
3	FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA RELACIONADAS AO FEDERALISMO.....	58
3.1	As funções da lei complementar: as Correntes Dicotômica e Tricotômica...	58
3.2	Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.....	62
3.3	Veicular normas gerais em matéria de legislação tributária.....	68
3.4	Regulamentação de impostos específicos – ICMS e ISS.....	77
4	QUESTÕES FEDERATIVAS RELACIONADAS A LEIS COMPLEMENTARES.....	85
4.1	Impasses Federativos decorrentes da edição de Leis Complementares.....	85
4.1.1	<u>A Lei Complementar nº 192/2022 (incidência monofásica do ICMS) e a Lei Complementar nº 194/2022 (seletividade no ICMS).....</u>	85
4.1.2	<u>A Lei Complementar nº 56/1987 e a incidência de ISS sobre serviços prestados por instituições financeiras.....</u>	90
4.1.3	<u>O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 e a base de cálculo diferenciada de ISS para as sociedades uniprofissionais.....</u>	93
4.1.4	<u>Conclusões sobre os julgados.....</u>	94
4.2	Impasses Federativos decorrentes da não edição de Leis Complementares.	96
4.2.1	<u>Tema nº 1.093 do STF (RE nº 1.287.019): ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes (Emenda Constitucional nº 87/2015).....</u>	97
4.2.2	<u>Tema 825 do STF (RE nº 851.108): ITCMD nas doações e heranças instituídas no exterior.....</u>	99
4.2.3	<u>Recurso Extraordinário nº 1.016.605 – não edição de lei complementar sobre o IPVA.....</u>	101
4.2.4	<u>Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600 – ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional.....</u>	104
4.2.5	<u>Adicional de Imposto de Renda na Constituição Federal 1988.....</u>	107

4.2.6	<u>Conclusões sobre os julgados</u>	111
5	ANÁLISE DO TEMA NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA IMPLEMENTADA PELA EC Nº132/2023	115
5.1	Inspirações e aspirações da Emenda Constitucional nº 132/2023	115
5.2	As funções da lei complementar tributária sob a égide da Emenda Constitucional nº 132/2023	118
5.3	A Lei Complementar nº 214/2025 (derivada do PLP nº 68/2024) e o PLP nº 108/2024	125
5.4	Questões federativas no âmbito da Reforma Tributária	134
	CONCLUSÃO	143
	REFERÊNCIAS	145

INTRODUÇÃO

As normas que estruturam o Sistema Tributário Nacional se encontram, em grande parte, já no texto da Constituição Federal de 1988. Em razão da importância das matérias tratadas e com a finalidade de conferir maior estabilidade, no âmbito de uma Carta conhecida pelo alto grau de detalhamento, o Constituinte optou por incorporar à própria Constituição diversos dispositivos sobre Tributação, Finanças e Orçamento Público.¹

Nesse cenário, também se afetou ao tratamento por lei complementar nacional diversos temas de importância estruturante ao sistema, em especial, os elencados no art. 146 da Constituição Federal: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (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 na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V (redação dada pela EC nº 132/2023); (d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239 (redação dada pela EC nº 132/2023).

Da dicção do art. 146, inciso III, exsurge a noção de *normas gerais em matéria de legislação tributária* – com hipóteses exemplificativas nas alíneas do mesmo dispositivo, dentre as quais, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição. Tal papel da lei complementar, editada pelo Congresso Nacional, deve ser

¹ Em que pese as críticas ao grau de detalhamento da Constituição Federal de 1988, em especial, quanto à matéria financeira. Nesse sentido, os relatos de José Serra, eleito deputado federal para a Assembleia Constituinte de 1988, sobre a época de realização dos trabalhos: “*eu fui contra, até o último momento, que tivesse um capítulo sobre o sistema financeiro. O Fernando Henrique botou não só porque tinha pressão, mas porque cada comissão precisava de três subcomissões. Como na do Sistema Tributário podia caber orçamento e tributação, ficava faltando uma terceira perna. Por isso entrou a Subcomissão do Sistema Financeiro, o que é um absurdo. Nenhuma Constituição do mundo trata do sistema financeiro no seu texto. Pode ter um preceito geral, mas não em detalhes*”. CARVALHO, Luiz Maklouf. 1988: segredos da Constituinte. Os vinte meses que agitaram e mudaram o Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2017. p. 151.

coordenado à autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que é garantida na própria Constituição como elemento nuclear do Estado Federal.

Ocorre que, por vezes, o processo legislativo especialmente qualificado no âmbito do órgão legiferante da União Federal pode resultar em edição de texto normativo que importe em indevida ingerência na competência tributária de Estados e Municípios, ao desbordar do conteúdo do conceito de “*normas gerais*”, cuja própria delimitação é desafiadora e controvertida. Outra hipótese com potencial de acarretar tensões federativas é a não edição – total ou parcial – de lei complementar tributária determinada pela Constituição, seja para editar as normas gerais já referidas, seja para dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Esses cenários geram distorções federativas relevantes, considerando que Estados e Municípios, legitimados constitucionalmente para instituir e cobrar seus tributos, acabam por suportar significativa limitação no feixe de atribuições inerentes ao exercício de sua competência tributária e consequente arrecadação de receitas próprias – seja pela exclusão de determinados fatos econômicos do âmbito da hipótese de incidência dos respectivos impostos, seja pela falta de normas necessárias, em lei complementar, à instituição e cobrança de seus impostos. Este trabalho busca examinar o tema a partir da matriz constitucional da lei complementar tributária, com o objetivo de demonstrar que disfunções na matéria podem acarretar problemas sob a perspectiva do Federalismo Fiscal e, no extremo, o desprestígio à competência tributária dos entes federativos.

No *primeiro capítulo*, investiga a interface fiscal da forma federativa de Estado a partir de estudos sobre o Federalismo, cujo marco histórico é a Constituição dos Estados Unidos da América, editada em 1787. Com base na literatura de diversos autores, procura traçar o conceito de Federação, como premissa ao exame de sua perspectiva fiscal. A seguir, o tema é transposto para o ordenamento instituído pela Constituição Federal de 1988 e analisado de que forma se estrutura o Sistema Tributário Nacional vigente, em que o Código Tributário Nacional possui relevância ímpar. Ainda, examina a norma que veda a concessão de isenções heterônomas, extraída da dicção do art. 151, III, da Constituição Federal, como regra de harmonia federativa.

No *segundo capítulo*, busca parametrizar a caracterização da lei complementar tributária, a partir de noções essenciais ao estudo do tema, dentre as quais se incluem a análise hermenêutica acerca da norma jurídica e do texto normativo, de validade e vigência e dos elementos estruturantes da lei complementar. Ainda, colaciona o histórico desse instrumento normativo no Direito Brasileiro, com vistas a traçar as funções que atualmente exerce no Código Tributário Nacional, e aplica as premissas assentadas na primeira parte desse capítulo

como teste de identificação de lei complementar tributária, considerando seus elementos estruturantes, quais sejam, (i) sujeito competente e (ii) procedimento, de modo que um instrumento normativo se distinga do outro em função de um ou de ambos os aspectos formais (QUEIROZ, 2024).

No *terceiro capítulo*, examina as funções da lei complementar relacionadas ao Federalismo a partir do estudo das Correntes Dicotômica e Tricotômica, cujo embate se consagrou na literatura tributária nacional. Nesse sentido, analisa as funções da lei complementar de (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) veicular normas gerais em matéria de legislação tributária e (iii) regulamentar impostos específicos, como o ICMS e o ISS.

No *quarto capítulo* são colacionados diversos casos levados à análise do Supremo Tribunal Federal (STF), em que se discutiram impasses federativos relacionados (i) à ingerência desmedida do legislador complementar, a ponto de inviabilizar a instituição e cobrança do imposto por Estados e Municípios em casos compatíveis com a ordem constitucional – o que importa em uma indevida limitação de competência tributária por lei complementar. Além disso, (ii) a hipótese de omissão legislativa – total ou parcial –, nos casos em que lei complementar exigida pela Constituição Federal não é editada, ou é editada e não contempla todos os elementos necessários ao exercício pleno da competência tributária de Estados e Municípios, assim entendido como a plena possibilidade de instituição e cobrança do tributo de sua competência para todas as hipóteses de incidência adequadas à Constituição Federal.

Por fim, no *quinto capítulo*, busca analisar o tema sob a perspectiva da Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada, até então, pela Lei Complementar nº 214/2025. Para tanto, examina o contexto de aprovação da referida EC nº 132/2023 bem como os objetivos das modificações por ela implementadas. Ainda, estuda as funções que a lei complementar passa a desempenhar sob a égide do novo sistema tributário, com destaque para a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), nos termos do art. 156-A, da CF/88 c/c art. 124, parágrafo único, do ADCT. Destaca, em especial, a regulamentação trazida pela Lei Complementar nº 214/2025, e do Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, ainda não aprovado. Por fim, são trazidas questões federativas iminentes no âmbito da Reforma Tributária, cujo gerenciamento vai exigir coordenação e cooperação entre os entes.

1. O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 A interface fiscal da forma federativa de Estado e a estrutura do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988

O Estado Brasileiro se estrutura sob a forma de Estado Federal, em que, segundo Dalmo de Abreu Dalari (2012, p. 255), “*as atribuições da União e das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências.*” Nessa linha, conforme o autor, a principal diferença entre o Estado Federal e o Estado Unitário é o fato de que, no primeiro, a atribuição de competência é definida na própria Constituição, o que garante o equilíbrio político entre os entes federativos e a autonomia de cada qual, que se identifica como o núcleo da Federação (DALARI, 2012).

Ricardo Lobo Torres (2014) aponta o Federalismo como um dos *princípios estruturais* do Sistema Tributário Nacional. Roque Antonio Carraza (2021) identifica o princípio federativo como “*verdadeira coluna mestra*” do sistema jurídico brasileiro – que constitui cláusula pétrea insculpida no rol do art. 60, § 4º, da Constituição Federal. Nesse modelo, convivem de maneira harmônica a ordem jurídica global (o Estado Brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios). Esse autor anota que essa múltipla incidência só é possível em virtude da discriminação de competências – inclusive tributárias – levadas a efeito pela Constituição. Tais ordens jurídicas possuem campos de atuação constitucionalmente delimitados, de modo que não interferem umas com as outras, e, por serem igualmente subordinadas à Constituição, guardam isonomia entre si (CARRAZA, 2021).

Thiago Magalhães Pires destaca que, no Brasil, acabou por se tornar comum a impressão de que a forma federativa de Estado não corresponderia a uma categoria ideal, mas, sim, ao modelo concreto adotado em cada país em determinado momento histórico. A federação seria um fenômeno real, um fato. Mas tal conclusão não é capaz de afastar a existência de certos elementos essenciais que caracterizam, inexoravelmente, a federação e permitem distingui-la das demais formas de Estado. Por isso, o autor defende a existência de um conceito de federação que não se confunde com a conformação específica adotada em cada Estado (PIRES, 2015).

Apesar da dificuldade em se definir um conceito de Federalismo que se amolde às realidades institucionais próprias dos diversos Estados Nacionais que o adotam, deve-se buscar uma definição-base que possibilite o estudo sobre o tema. A Constituição Norte-Americana é um marco impulsionador dessa forma de organização das competências estatais e o modelo por ela adotado foi rapidamente apropriado por vários países, como alternativa ao até então predominante modelo mais centralizador. Ademais, o sistema normativo e institucional dos Estados Unidos foi uma das grandes influências de Ruy Barbosa, um dos principais atores no processo de elaboração da Constituição Brasileira de 1891 – a primeira a prever o federalismo como forma de estado, o que foi reproduzido em todas as Constituições subsequentes (ARABI, 2019).

Sob a perspectiva histórica, o Federalismo surge de maneira concreta com a Constituição dos Estados Unidos da América, editada em 1787 como forma de consolidar a união política entre as antigas 13 Colônias Inglesas da América do Norte, que chegaram a se organizar, no período pré-constitucional, como uma Confederação, marcada por uma ligação muito mais fraca e inconstante comparada ao modelo Federal. Diante das insuficiências daquele modelo de organização, propôs-se uma Federação, que representava uma nova forma de organização política em que um poder central federal forte convive com unidades regionais autônomas, unidos por meio de uma identidade nacional, que confere unidade à Federação (ARABI, 2019).

Do ponto de vista teórico, Thiago Magalhães Pires explica que Kelsen formulou um importante marco no tema. A partir de sua teoria pura, identificou no Estado federal a coexistência de três ordens jurídicas: (i) as ordens *locais*, constituídas pelos Estados membros; (ii) a ordem *central*, correspondente à União e (iii) a ordem *total* (ou *global*), da qual as demais extraem suas competências. Para Kelsen, somente a última seria soberana, manifestação da competência suprema (*Kompetenzhoheit*), identificada com o Estado no âmbito internacional. Desse modo, o Estado “total” exerceria suas funções por meio da União ou dos Estados membros, nos termos de uma repartição constitucional de competências (KELSEN, 2009).

Thiago Magalhães Pires aponta que a evolução das teorias sobre o tema permitiu que se definissem algumas convenções básicas sobre a federação: (i) o estado federal (“global” é dotado de soberania; (ii) os Estados membros não são soberanos, mas exercem poder político originário – sem se falar em delegação e (iii) é a Constituição que delimita as esferas de atuação da União e dos Estados membros, atribuindo-lhes competência (PIRES, 2015).

Ademais, a união entre entes de uma federação implica na formação de um Estado, único e soberano, de modo que a repartição de competências e responsabilidades entre os

diversos entes federativos é matéria do direito de cada país. Importa destacar, também, que a federação é um fenômeno de repartição territorial do poder político. A distribuição de competências se dá mediante descentralização, sem se cogitar de hierarquia entre os entes. Na definição de K. C. Wheare (WHEARE, 1956, p.11, apud PIRES, 2015, p. 44), o princípio federativo se trata de um *“método de distribuir competências de tal forma que os governos central e regionais são, cada um, dentro de uma esfera, coordenados e independentes.”*

Na forma federativa de Estado, a regra é a de que cada ente federado atue no âmbito de sua esfera de competências, sem que haja hierarquia entre eles. Ademais, a Federação se caracteriza por um desenho institucional marcado pela descentralização de atribuições e receitas (GOLDBERG, 2004). Como ressalta José Afonso da Silva (SILVA, 2005, p. 477), *“esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado Federal”*, uma vez que *“a autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa.”* Por sua vez, Tiago Magalhães Pires (PIRES, 2015, p. 57) constrói o seguinte conceito de federação, que seria:

um Estado soberano, descentralizado politicamente em bases territoriais, de tal modo que as atribuições estatais sejam repartidas entre um ente central e entes periféricos, todos autônomos entre si e subordinados a uma Constituição escrita e rígida, a qual delimita os espaços para a atuação legítima de cada um, cuja observância é fiscalizada por um órgão neutro.

Como peculiaridade do Federalismo Brasileiro, adotou-se um modelo tripartite, estruturado em três níveis de poder, em que não apenas a União, os Estados e o Distrito Federal constituem entes federados, como nos modelos duais de federalismo, mas também os Municípios – a que são asseguradas a autonomia e as prerrogativas típicas de uma entidade federada (ARABI, 2019).

Na definição apresentada por Luís Roberto Barroso (BARROSO, 1982, p. 23), autonomia consiste na *“faculdade que possui determinado ente de traçar as normas de sua conduta, sem que sofra imposições restritivas de ordem estranha.”* Trata-se da parcela do poder político soberano que cabe aos entes federativos desempenhar sem ingerências externas e está, necessariamente, estabelecida, delimitada e garantida por uma Constituição escrita e rígida (PIRES, 2015). E, no estado federal, é a Constituição que (i) tutela a autonomia dos entes federados, protegendo-a dos demais, e (ii) delimita os espaços legítimos de atuação dos entes federativos, que não podem ser validamente ultrapassados (PIRES, 2015).

O conceito de autonomia pode ser analisado a partir de três perspectivas, das quais se originam três bases sobre as quais se assenta a independência dos entes federados: (i) autonomia administrativa; (ii) autonomia política e (iii) autonomia financeira. A autonomia administrativa,

ou autoadministração, importa na capacidade de cada ente estruturar sua própria administração, distribuir competência entre seus órgãos, prestar seus próprios serviços públicos e dar execução às suas próprias leis.

A feição política da autonomia – também denominada auto-organização –, por sua vez, consiste na possibilidade de a população local eleger seus próprios representantes e de cada ente federativo legislar nos limites de sua esfera de competência, o que inclui a edição de uma norma de hierarquia constitucional em seu próprio ordenamento parcial, *v.g.*, Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais, dispondo sobre o mecanismo dos órgãos de ação política dos respectivos entes. Importa em que a organização dos entes periféricos não seja controlada ou definida pelo ente central ou por outros entes periféricos. A definição da própria organização por parte de cada ente federado consiste na manifestação de um verdadeiro poder constituinte, denominado *poder constituinte decorrente*, que editará uma Constituição em sentido material. Trata-se de um poder instituído e, assim, derivado da Constituição Federal, que o subordina e condiciona seu exercício (PIRES, 2015).

Por fim, conforme Celso Barros Correia Neto (CORREIA NETO, 2010, p. 201), a dimensão financeira da autonomia consiste no “*exercício de competência relativa ao desempenho de atividade financeira (arrecadação, gestão e gasto) livre da interferência dos demais entes federados e o provimento dos recursos necessários à realização das atividades estatais.*” Sobre isso, Roque Antonio Carraza destaca que, na Federação Brasileira, o Congresso Nacional não está autorizado – nem mesmo em nome do interesse nacional – a usurpar ou diminuir competências estaduais e municipais (políticas, legislativas e administrativas) traçadas na Constituição Federal. Os entes federativos possuem idêntico *status* constitucional e, por isso, não podem impor condutas uns aos outros. Ao revés, devem cooperar para a concretização dos princípios e valores constitucionais (CARRAZA, 2021).

Para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios possam desempenhar as funções a eles atribuídas pela Constituição Federal, é indispensável que contem com recursos financeiros próprios e suficientes para o desempenho de suas atividades, de modo independente dos demais.² A autonomia seria apenas nominal se os entes federativos dependessem de transferências voluntárias dos demais. Por isso, é indispensável que todos eles possuam receitas

² Como observa Miguel Delgado Gutierrez, não há, na Federação Brasileira, qualquer hierarquia entre os entes federados. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição de Receitas Tributárias: a Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A Distribuição da Competência Tributária.* In: *Federalismo Fiscal*. CONTI, José Maurício. Organizador. Barueri – SP: Manole, 2004. p. 36-41.

próprias, derivadas da exploração de seus bens e serviços, da tributação ou da repartição obrigatória de receitas (PIRES, 2015).

Por isso, a autonomia financeira representa o meio pelo qual os entes serão capazes de atender às necessidades públicas que tocam à sua esfera de competências, sendo garantida, no ordenamento brasileiro, pela atribuição de competências tributárias aliada ao sistema de repartição constitucional de receitas. Neste trabalho, o enfoque recairá sobre a atribuição de competências tributárias aos entes, considerando que se pretende analisar os impasses federativos relacionados ao papel da lei complementar para dispor sobre conflitos de competência e veicular normas gerais, bem como as distorções decorrentes da não edição – total ou parcial – de lei complementar tributária.

Para tanto, importa examinar as especificidades da Constituição Federal em matéria tributária. Sobre o tema, Luís Cesar Souza de Queiroz destaca que, a par do caráter de fundamentalidade comum a todas as Constituições (ou instrumentos equivalentes) dos Estados Contemporâneos, a Constituição Brasileira apresenta duas importantes peculiaridades: (i) sua fundamentalidade em relação ao Sistema Tributário Nacional e (ii) a extensividade da matéria tributária no texto constitucional (QUEIROZ, 2018).

E tais características se retroalimentam, considerando que a extensividade das normas constitucionais que tratam da matéria tributária torna a Constituição Brasileira singular a nível internacional, o que aumenta a sua fundamentalidade para o Sistema Tributário Nacional. Esse fenômeno se verifica tanto de uma perspectiva qualitativa, por serem as normas de mais elevada hierarquia no sistema jurídico, quanto de uma perspectiva quantitativa, uma vez que as normas constitucionais tributárias são inúmeras no ordenamento brasileiro. Nesse cenário, o autor entende ser possível falar em uma *Constituição Tributária* Brasileira (QUEIROZ, 2018).

Para evidenciar os fenômenos da fundamentalidade e da extensividade tributárias da Constituição brasileira, Luís Queiroz apresenta um estudo comparativo com o que dispõem algumas Constituições de outros países. Em primeiro lugar, no âmbito do Continente Americano, o autor destaca que a Constituição da Argentina trata da matéria tributária, de maneira expressa, em apenas 8 artigos, com 616 palavras. Por sua vez, a Constituição do Uruguai dispõe especialmente acerca do tema em 13 artigos, com 1.387 palavras. Ainda, a Constituição do Chile regulamenta, expressamente, a matéria tributária em 2 artigos e em uma disposição transitória, com um total de 534 palavras. No Continente Europeu, a Constituição de Portugal dispõe acerca do tema, expressamente, em 8 artigos, com emprego de 561 palavras. A Constituição da Espanha trata da matéria tributária de maneira expressa em 9 artigos,

envolvendo 536 palavras. Por fim, a Constituição da Alemanha regulamenta o tema, expressamente, em 14 artigos, com 2.658 palavras (QUEIROZ, 2018).

Feita tal análise do direito comparado, Queiroz (2018) destaca que a Constituição Brasileira dispõe, expressamente, sobre a matéria tributária em 82 artigos, com mais de 12.000 palavras. Desse modo, a extensividade do tema no âmbito constitucional é singular e incontestável. E, para o autor, essa extensividade é produto de uma opção política de alçar ao plano constitucional temas tributários que, em outros ordenamentos jurídicos, são tratados pela legislação infraconstitucional. Considerando que o Brasil é um país de dimensões continentais, com um processo peculiar de formação de sua Federação, a opção por centralizar a matéria tributária na Constituição e, assim, regulamentá-la por normas dotadas de superioridade hierárquica e submetê-la a quórum de alteração mais rigoroso do que a legislação infraconstitucional contribui para a unidade e para a integridade nacionais.

A Constituição Brasileira explicita as espécies tributárias (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório) e prevê os requisitos formais e materiais para a produção das respectivas normas. Ademais, estabelece um detalhado sistema de atribuição de competências tributárias, em especial, quanto aos impostos discriminados na Constituição, em relação aos quais informa a materialidade, ou seja, o fato presuntivo de riqueza que pode ser utilizado pelo legislador como hipótese de incidência do imposto – o que é relevante na tentativa de se evitar conflitos de competência entre os entes federativos (QUEIROZ, 2018).

A Constituição Federal dedica seu Título VI para tratar da tributação e do orçamento, com o Capítulo I desse título voltado, especialmente, à estruturação do Sistema Tributário Nacional. Dentre os diversos dispositivos que se seguem ao art. 145, extraem-se normas que preveem a possibilidade de cada um dos entes federativos instituírem os tributos de sua competência, considerando a repartição de materialidades já dispostas na própria Constituição, bem como limitações ao poder de tributar e disposições acerca da repartição das receitas tributárias, em atenção à divisão de atribuições em cada nível do Estado Federal.

Conforme explica Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior (ROSA JÚNIOR, 2007, p. 188/189), “*sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras jurídicas que os disciplinam*” e a própria noção de sistema tributário traz ínsita a coordenação dos tributos entre si e com o sistema econômico vigente, com as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação e com as demais normas do ordenamento jurídico, dentre as quais os princípios constitucionais. Ainda conforme Luiz Emygdio (ROSA JÚNIOR, 2007, p. 188-189), “*se não existir essa harmonia e se cada tributo não for parte de*

um todo com finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário, porque esse não resulta do simples fato de o Estado cobrar tributos.”

A complexidade inerente à exigência de coordenação e harmonia entre as normas do sistema tributário tende a se intensificar no Brasil, que é um Estado Federal estruturado em três níveis autônomos entre si, com as competências dos entes definidas na Constituição (DALARI, 2012). E, se “*a autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa*” (HORTA, 1964, p. 49, apud SILVA, 2005, p. 477), o exercício da atividade financeira (com arrecadação, gestão e gasto) livre de interferências e o provimento dos recursos necessários à realização das atividades estatais representa o meio pelo qual os entes federativos serão capazes de atender às necessidades públicas afetas à sua esfera de competências – o que é garantido, pela Constituição Federal de 1988, por um sistema de discriminação de rendas, que inclui (i) a atribuição de competência tributária entre os entes, para instituição e cobrança de tributos próprios, e (ii) a repartição de receitas.³

O Sistema Tributário Nacional vigente é o estabelecido na Constituição Federal de 1988. Por sua vez, a edição do Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172/1966) foi informada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que tornou possível a distinção dos impostos conforme suas diferentes bases econômicas: sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação e especiais. Por um breve período, que durou até 24 de janeiro de 1967, perdurou a crença de que a classificação dos impostos nas categorias econômicas teria extinguido a competência residual, considerando o disposto no então art. 5º da EC nº 18/1965, no sentido de que “*os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta emenda, com as competências e limitações nela previstas*” – o que se alterou com o texto constitucional editado em 1969, que previa a competência residual da União para instituição de impostos e a transferência do exercício de tal atribuição aos outros entes, em determinadas condições (BRASIL, 1969).

No âmbito da estrutura do sistema tributário traçado na Constituição Federal de 1988, verifica-se que o constituinte procurou prever no próprio texto constitucional as matérias às

³ Conforme explica Dalmo de Abreu Dallari, “*a cada esfera de competências se atribui renda própria. [...] como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios*”. DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos da Teoria Geral do Estado. 31ª edição. São Paulo. Saraiva. 2012. p. 255. No mesmo sentido, Amílcar de Araújo Falcão, que qualifica o sistema de discriminação de rendas em uma federação como “*uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar*”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965. p. 12.

quais atribuiu maior relevância, de modo a submetê-las à exigência de quórum especialmente qualificado para eventual alteração, quando sua modificação não importar em violação às cláusulas pétreas.

Conforme o § 2º do art. 60 da Constituição Federal, exige-se quórum qualificado de três quintos dos votos dos membros de cada Casa do Congresso Nacional, com dois turnos de votação, para aprovação de emenda constitucional, que pode ser proposta por (i) um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; (ii) pelo Presidente da República e (iii) por mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. Ademais, considerando ser matéria diretamente relacionada à repartição das competências federativas, é provável que propostas acerca da alteração do sistema tributário nacional encontrem óbices na cláusula pétrea relativa à forma federativa de Estado, se consideradas tendentes a aboli-la.

Sobre isso, Gustavo da Gama Vital de Oliveira explica que a matéria tributária e financeira é parte significativa do núcleo essencial da federação, em virtude de ser imprescindível à forma federativa de Estado que os entes nacionais tenham a garantia de poderem dispor de recursos financeiros para o desempenho de suas funções próprias. O autor ainda acrescenta que definir os limites materiais de atuação do constituinte derivado no tema não é tarefa fácil, mesmo que se adote a tese que defende a preservação de competências tributárias aos entes periféricos, como forma de garantir a higidez do modelo federativo (OLIVEIRA, G., 2019).

A Reforma Tributária atual, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, importa na extinção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – de competência dos Municípios – e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – de competência dos Estados – e, em seu lugar, na criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) – cuja arrecadação será dividida entre Estados, Distrito Federal e Municípios –, bem como de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – cuja arrecadação é destinada à União –, com os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos e imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento.

Nesse sentido, Gustavo da Gama destaca, ainda, a insuficiência de critérios formais para tentar definir o núcleo essencial da forma federativa de Estado, pelo que se faz necessário investir em critérios de ordem material para atingir tal finalidade. Desse modo, não se poderá afirmar que determinada emenda constitucional violou a referida cláusula pétrea apenas pela circunstância de ter modificado, formalmente, enunciado normativo que regula a discriminação

das competências tributárias entre os entes federativos ou a repartição das receitas tributárias. Para o autor, somente restará caracterizada violação à cláusula pétrea da forma federativa de Estado no caso de ser afetado o núcleo essencial do princípio federativo (OLIVEIRA, 2019).

Quanto a outros temas tributários, o constituinte entendeu que não seria apropriado submetê-los à forma mais rígida de alteração aplicável às normas constitucionais, ou mesmo, que não seria possível antever, desde logo, a melhor maneira de editar as respectivas regulamentações, ou que essa tarefa deveria ser deixada à deliberação das maiorias.

A regulamentação nacional mais abrangente acerca do direito tributário no país foi a estabelecida pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN) vigente. A lei nacional – e não federal – acerca de normas gerais de direito tributário foi aprovada sem a observância do quórum especial e qualificado, que não era exigido na Constituição Federal de 1946. Ocorre que o art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969 previu a reserva de lei complementar para a edição de normas gerais de direito tributário – o que se mantém no art. 146, III, da CF/88 – (BORGES, 1975).

Diante das dúvidas quanto à vigência do CTN, Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1970, apud BORGES, 1975) concluiu, à época, que permaneceram em vigor diversas leis ordinárias reguladoras de dispositivos da Constituição Federal de 1946 para os quais a de 1967 passou a exigir o processo legislativo da lei complementar. Assim, a lei ordinária subsiste nesse caso, porém, passa a só poder ser alterada ou revogada por lei complementar. No mesmo sentido entendeu Geraldo Ataliba, para quem a exigência do processo legislativo especial e qualificado para dispor sobre determinadas matérias convertem as leis ordinárias existentes acerca dos temas em leis complementares, por isso, somente poder ser revogada por lei complementar.

José Souto Maior Borges, por sua vez, discorda de tais conclusões, pois entende que a hipótese não se trata de conversão da lei ordinária em lei complementar, mas sim, da circunstância externa de que foi alterado o modo de revogação da lei em comento, que deverá seguir o regime jurídico da lei complementar (BORGES, 1975).

Tal questão se manteve sob a égide da Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Assim, entende-se que o Código Tributário Nacional, originalmente lei ordinária, foi recepcionado, *em grande parte*, sob a forma de lei complementar – precisamente por veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal. Diz-se *em grande parte* considerando que o Código Tributário Nacional trata de matérias para as quais as Constituições posteriores, inclusive a de 1988, não exigiram

lei complementar, como é o caso do processo administrativo tributário. Quanto a esses temas, os dispositivos do CTN continuam a vigor com *status* de lei ordinária.

Nesse ponto, cabe uma breve explicação acerca da teoria da recepção constitucional. Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco (MENDES e BRANCO, 2018) explicam que o poder constituinte originário inicia uma nova ordem jurídica, mas isso não significa que todos os atos normativos infraconstitucionais sejam revogados, sob pena de se inviabilizar a ordem jurídica nascente. Nesse caso, ocorre o fenômeno da recepção, que consiste em uma reavaliação das normas que não contrariem materialmente a nova Constituição.

A teorização do fenômeno da recepção foi feita por Kelsen, com o objetivo de conciliar a atuação do poder constituinte originário com a necessidade de se evitar vácuos normativos. Ele sustenta que as leis anteriores à nova Constituição, quanto a seu conteúdo compatível com a nova Carta, permanecem vigentes, mas com novo fundamento de validade – que advém da coerência de seus dispositivos com o novo texto constitucional. Assim, a forma pela qual o ato normativo foi editado é irrelevante para a recepção (KELSEN, 2009).

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, 2007), há leis que foram editadas como ordinárias, uma vez que na época de sua edição a matéria por elas tratada não estava reservada à lei complementar, ou por terem sido editadas antes da Constituição Federal de 1967, quando o instituto foi referenciado no texto constitucional. Porém, por disporem de temas que passaram a ser submetidos à reserva de lei complementar, foram recepcionadas com eficácia passiva dessa espécie normativa, só podendo ser alteradas ou revogadas com quórum qualificado de votação. É o caso, precisamente, do Código Tributário Nacional, pois o seu objeto, as normas gerais de Direito Tributário, foi reservado à lei complementar pelas Constituições de 1967 (art. 19, § 1º), de 1969 (art. 18, § 1º) e de 1988 (art. 146, III).

Sobre o tema, Ricardo Aziz Cretton (CRETTON, 1996) destaca que surgiu, pelas lições de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges, diversas críticas e dúvidas quanto ao possível extravasamento, pelo CTN, dos limites assinalados na tríplice função reservada constitucionalmente à lei complementar em matéria tributária. A partir do princípio federativo, de que decorre a autonomia de Estados e Municípios, aqueles publicistas entendiam que o conceito de “normas gerais” de direito tributário deveria ter acepção estrita, de modo que a lei complementar da espécie deveria, tão somente, prevenir e solucionar conflitos de competência e a suprir lacunas constitucionais (conforme será abordado no tópico 2.1 deste trabalho).

Por sua vez, defendiam que as limitações ao poder de tributar seriam irregulamentáveis, pois a lei complementar – infraconstitucional – não poderia criá-las, ampliá-las nem as reduzir.

Concluem, por isso, que inúmeros dispositivos do CTN seriam incompatíveis com a Constituição, sobretudo aqueles que regulariam matéria de competência legislativa dos Estados e Municípios, como a contribuição de melhoria, a suspensão, a extinção e a exclusão do crédito tributário, a administração fiscal, etc. Porém, a tese não foi acolhida nem na literatura e nem nos tribunais, tendo sido refutada por diversos tributaristas e, em mais de uma oportunidade, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a natureza de lei complementar ao Código Tributário Nacional, como no acórdão de Plenário no Recurso Extraordinário nº 93.850-MG, Rel. Min. Moreira Alves (CRETTON, 1996).

1.2 A vedação à concessão de isenções heterônomas com vistas à harmonia entre os entes federativos

O art. 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988 representou inovação frente às ordens constitucionais anteriores, ao estabelecer a proibição de a União Federal “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”. À época, alguns juristas se posicionaram de maneira contrária à denominada isenção heterônoma, enquanto outros defenderam sua possibilidade, desde que decorrente de tratados ou convenções internacionais (HARADA, 2021a).

Em sede de conflito entre direito interno e internacional, o Supremo Tribunal Federal entende que as normas de tratados internacionais possuem, em regra, natureza supralegal, de modo que só desfrutam da mesma hierarquia de emenda constitucional se versarem sobre direitos humanos e forem aprovadas, em dois turnos, por três quintos dos votos dos membros de cada uma das Casas do Congresso Nacional – na forma do art. 5º, § 3º, da Constituição Federal, inserido pela EC nº 45/2004.⁴

Por sua vez, no âmbito do direito tributário, a jurisprudência da Suprema Corte enquadra como legítimas as isenções de tributos estaduais e municipais por meio de tratados que sejam

⁴ Art. 5º. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. [...] O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. (RE 349703, Relator(a): CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 03-12-2008, DJe 05-06-2009)

firmados pela República Federativa do Brasil, como pessoa jurídica de direito público internacional.⁵

No plano interno, antes de examinar as controvérsias sobre o tema, importa delinear o que se entende por *isenção heterônoma* em direito tributário. A obra de Paulo de Barros Carvalho analisa as diversas conceituações acerca do fenômeno na literatura tributária brasileira e traz as críticas do autor, acompanhadas da teoria formulada por ele acerca do fenômeno de isenção (CARVALHO, P., 2019). O art. 175 do CTN prevê a isenção como forma de exclusão do crédito tributário, pelo que, tradicionalmente, a isenção era conceituada como “*dispensa do tributo devido feita por expressa disposição de lei.*” (NOGUEIRA, 1989, p. 171).

A tese clássica é a de que a isenção é um favor legal consistente na dispensa do pagamento do tributo devido, com base em fundamentos de ordem ética, social, econômica, política, financeira, etc. Nessa perspectiva, em razão de tais circunstâncias, o legislador desonera o sujeito passivo da obrigação tributária mediante previsão expressa em lei. A premissa é a de que o fato gerador normalmente ocorre, surgindo a relação jurídico-tributária. Contudo, por força da norma de isenção, opera-se a dispensa do pagamento do débito tributário. Dentre os que defenderam essa tese, Paulo de Barros Carvalho elenca Rubens Gomes de Sousa, o principal coautor do Código Tributário Nacional (CARVALHO, P., 2019).

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker, com base na classificação das normas jurídicas criada por Pontes de Miranda (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não juridicizantes) e na Teoria Geral do Direito, procurou demonstrar a inconsistência da tese pela qual a isenção seria um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento de tributo devido. Para Becker (BECKER apud CARVALHO, P., 2019), essa lógica estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, no momento em que o legislador opta por criar a regra jurídica de isenção. Ao revés, afirma que a isenção tem por finalidade negar a existência da relação jurídico-tributária: “*a regra da isenção incide para que a de tributação não possa incidir*” (BECKER apud CARVALHO, P., 2019, p. 496). Na linha dos estudos de Becker, José Souto Maior Borges procurou demonstrar o descabimento da tese tradicional. Sua proposta é conceituar a isenção tributária como “*hipótese de não incidência legalmente qualificada*” (BORGES apud CARVALHO, P., 2019, p. 496).

⁵ DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO MUNICIPAL POR MEIO DE TRATADO. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 229.096/RS, rel. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, unânime, DJe 11.04.2008, firmou entendimento de que são legítimas as isenções de tributos municipais instituídas por meio de tratado. 2. Agravo regimental improvido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 254.406 AgR. Rio de Janeiro. Segunda Turma, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 2 mar. 2010, DJe 19 mar. 2010)

Assim, a literatura mais moderna considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, que acarreta a exclusão do fato gerador da obrigação tributária. Sobre isso, Luciano Amaro explica que ao se falar em incidência de tributo, deve-se considerar o campo ocupado pelos fatos que, por corresponderem à hipótese de incidência legalmente definida, geram obrigação de recolher tributos. Para além desse campo, não se pode falar em incidência de tributo, mas apenas, *v.g.*, da incidência de normas de imunidade e de isenção (AMARO, 2021).

Segundo Amaro, a isenção é uma técnica peculiar utilizada no processo de definição do campo de incidência. Pode ocorrer que o legislador decida, em vez de relacionar as espécies que efetivamente queira tributar, optar pela técnica da isenção, que consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão de fora da incidência. Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas. Assim, *“a diferença entre a chamada não incidência pura e simples e a isenção é apenas formal, dizendo respeito à técnica utilizada pelo legislador”* (AMARO, 2021, p. 307-308).

Outra linha de entendimento descreve a isenção como fato impeditivo, descrito na regra isencional, e que teria o condão de impedir que certas situações fossem atingidas pela norma que institui o tributo. Tal tese é adotada, no Brasil, por Alberto Xavier e João Augusto Filho – esse último, em livro específico sobre o tema, conclui que o suposto da norma jurídica de isenção possui uma estrutura mais complexa do que a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária, porque, além de abranger todos os aspectos dessa, alberga um fato impeditivo que elide a eficácia da norma tributária (AUGUSTO FILHO apud CARVALHO, P., 2019, p. 496-497).⁶

Paulo de Barros Carvalho entende ser insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido, pois haveria o pressuposto de incidência da regra-matriz, o surgimento da obrigação tributária e, em seguida, a desoneração do sujeito passivo, por força da norma isentiva. Assim, o preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse e que fosse juridicizado pela norma tributária, para, só então, produzir seus efeitos, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo e o transformando em fato isento. Essa desqualificação do fato ocorreria mediante a exclusão do crédito, que seria, segundo o autor, outra providência logicamente impossível e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

⁶ Para além das teorias examinadas, Paulo de Barros Carvalho destaca a existência de diversas outras: isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária; como tutela jurídica do interesse do contribuinte; como limitação do poder de tributar; como renúncia ao exercício da competência tributária, etc. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 496-497.

Não há cronologia na atuação das normas incidentes sobre um mesmo fato social, sob pena de se atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao fato, enquanto a norma de isenção chegaria quando o evento já se encontrasse juridicizado (CARVALHO, P., 2019).

O autor destaca (CARVALHO, P., 2019), ainda, que a tese da isenção é um favor legal também deve ser rechaçado, conforme demonstrado por Souto Maior Borges. A criação e isenções é fundamentada no interesse público, sendo irrelevante se acarretam vantagens ou benefícios aos cidadãos. Ademais, tece críticas quanto à conclusão alcançada por Alfredo Augusto Becker, no sentido de que *a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*, por considerar que importa em atribuir maior celeridade à incidência do preceito isencional do que da norma tributária. Assim, a dinâmica de juridicização do evento restaria invertida face à tese tradicional, uma vez que primeiro sofreria a incidência da norma isentiva, e não da regra de tributação.

Paulo de Barros Carvalho também afasta a tese de que *a isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada*, por padecer do problema da definição pela negativa e não explicar como se dá sua harmonização com a norma de incidência tributária – ainda que a ideia se baseie na maior velocidade da regra de isenção, que se antecipa à regra-matriz de incidência tributária e impede que exsurja o dever de recolhimento do tributo (CARVALHO, P., 2019).

Quanto à teoria da isenção como fato impeditivo, o autor afasta a premissa de que o antecedente da norma de isenção é mais amplo do que o da norma de incidência tributária: ao revés, as hipóteses normativas dos preceitos de isenção apresentariam âmbito mais restrito, de modo a alcançarem apenas certas pessoas, situações ou coisas previstas na descrição da norma jurídico-tributária. Ademais, aquele raciocínio envolveria impropriedade terminológica, ao definir uma categoria normativa por um fato, confundindo o plano da linguagem prescritiva do direito com a realidade social (CARVALHO, P., 2019).

Ao construir seu conceito de isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho (2019) destaca que tal fenômeno está contido em regras de estrutura, e não em regras de comportamento. As regras de estrutura, segundo ele, prescrevem as relações existentes entre as normas de conduta e dispõem acerca do processo de produção, modificação e extinção de normas. Assim, a prescrição contida nas regras de conduta é dirigida a outras normas, e não a conduta humana diretamente considerada.

O autor parte da descrição da regra-matriz de incidência tributária para traçar seu conceito de isenção. Nesse sentido, lembra que na hipótese de incidência há um critério material, formado por um verbo e seu complemento, um critério espacial e um critério temporal.

Por sua vez, no consequente normativo, há um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, P., 2019).

Nesse cenário, *a regra de isenção, mantendo sua autonomia, atua contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente* (CARVALHO, P., 2019). Não há supressão total do critério, pois equivaleria a destruir a regra-matriz de incidência, o que a inutilizaria como norma válida no sistema. De modo diverso, o que a regra isentiva faz é subtrair parcelas do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Para esclarecer sua tese, o autor apresenta exemplos, dentre os quais, *v.g.*, a isenção de IPI dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus. Nesse caso, o critério da norma de incidência atingido pela regra de isenção é o espacial, do antecedente normativo. Sua extensão cobria todo o território nacional e foi diminuída naquela parcela geográfica (CARVALHO, P., 2019).

Acerca da vedação às isenções heterônomas, prevista no art. 151, III, da Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho traz uma observação interessante: de início, o autor sistematiza as formas pelas quais a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, dentre as quais, atingindo-lhe o consequente, na parcela do critério pessoal relativa ao sujeito ativo. Exemplifica tal hipótese com a ordem jurídica anterior à atual, em que se permitia à União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais ou municipais – o que restou vedado de maneira expressa pelo art. 151, inciso III, da Constituição Federal. Sobre isso, após destacar que a diminuição do campo de abrangência dos critérios da regra-matriz de incidência deve ser parcial, anota que o exemplo se trata, em verdade, de uma hipótese de revogação temporária do(s) tributo(s) dos Estados e Municípios, considerando que acarreta a inexistência do sujeito ativo no polo da relação jurídico-tributária (CARVALHO, P., 2019).

Por sua vez, Luís Cesar Souza de Queiroz explica que incidência é um fenômeno que pode surgir como efeito de qualquer norma jurídica vigente e representa a qualificação de um fato como jurídico, em virtude de vir descrito no antecedente normativo. Por isso, produzem-se certos efeitos jurídicos correspondentes ao consequente normativo: o surgimento ou revogação de uma norma jurídica, se for norma de produção normativa, ou o surgimento ou extinção de uma relação jurídica, se for norma de conduta (QUEIROZ, 2018). O autor conceitua a *isenção* como

o fenômeno jurídico, que se surpreende ainda no plano das *significações dos suportes materiais da linguagem jurídica* (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura de norma), representativo da situação de o sujeito competente para a produção da norma tributária, no processo legislativo (plano dos fatos), determinar textualmente (no respectivo veículo normativo) que certos conteúdos semânticos

(pessoas, coisas, etc.) não integrarão ou deixarão de integrar (“estão isentos” ou “não incidem”), total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do conseqüente de certa norma tributária.

Queiroz explica que uma importante consequência da adoção desse conceito (considerando o disposto nos arts. 104, III, e 178 do CTN), nas hipóteses em que o legislador dispõe que determinada isenção está “revogada” ou que certo texto de lei que dispõe sobre isenção está revogado, é a de que surgirá uma nova situação normativa, que poderá fazer com que os conteúdos semânticos anteriormente excluídos pela regra isentiva passem a integrar a recém-criada ou recriada norma tributária. É por isso que se costuma afirmar que “*uma vez revogada a isenção, a norma tributária volta a ser como era antes de ocorrer a isenção*”, o que se assemelha a um efeito repristinatório implicitamente previsto na regra que revoga a isenção (QUEIROZ, 2018, p. 101).

O autor aponta que a *isenção* decorre de opção do próprio legislador com competência para criar a norma tributária. De modo diverso, na *isenção heterônoma*, o fenômeno é estabelecido pelo legislador complementar federal que tem competência para criar a norma complementar de produção normativa que prevê os requisitos de validade para a criação da norma tributária estadual ou municipal. Nesse sentido, o art. 151, III, da Constituição Federal prevê que “*é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*” (QUEIROZ, 2018). Nesse cenário, o autor conceitua *isenção heterônoma* como

o fenômeno jurídico que se surpreende no *plano das significações dos suportes materiais da linguagem jurídica* (plano do sentido do texto legal, antes de se organizar com a estrutura da norma), representativo da situação de o legislador federal competente para a produção da norma complementar de produção normativa (a que estabelece requisitos de validade para a criação da norma tributária estadual ou municipal) determinar textualmente (no respectivo veículo normativo – lei complementar) que, no processo legislativo (plano dos fatos) estadual ou municipal, certos conteúdos semânticos (pessoas, coisas, etc.) não poderão integrar ou deixarão de integrar (“estão isentos” ou “não incidem”), total ou parcialmente, os critérios do antecedente ou do conseqüente de certa norma tributária estadual ou municipal.

Ademais, destaca serem aplicáveis, aqui, as observações quanto à revogação da isenção: se houver “revogação da isenção heterônoma”, deve-se considerar que ela foi retirada do sistema jurídico, de modo a surgir uma nova situação normativa, que poderá fazer com que os conteúdos semânticos anteriormente excluídos passem a integrar a recém-criada ou recriada norma tributária (QUEIROZ, 2018).

Para Queiroz, a regra constitucional de vedação à concessão de isenções heterônomas se encontraria excepcionada no art. 155, § 2º, XII, “e” e no art. 156, § 3º, II, da própria

Constituição.⁷ Segundo ele, apesar de o texto constitucional não mencionar o termo “isenção” quando se refere à isenção heterônoma, mas sim, à expressão “excluir da incidência”, por meio da interpretação sistemática, verifica-se que se trata do mesmo fenômeno (QUEIROZ, 2018).

O autor distingue, ainda, a expressão *definição reduzida de critério normativo* dos conceitos de *isenção* e de *isenção heterônoma*. Na primeira hipótese, o sujeito competente para editar a norma de produção normativa – v.g., o legislador complementar, no caso do Imposto de Renda –, ao conformar a competência material do sujeito habilitado a produzir a norma tributária – v.g., o legislador ordinário federal, no caso do IR – o faz (com fundamento no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal) de modo menos amplo do que a norma constitucional respectiva possibilita (QUEIROZ, 2018).

Assim, Queiroz conceitua *definição reduzida de critério normativo* como o fenômeno em que o legislador competente para a edição da norma de produção normativa infraconstitucional (que traz os requisitos materiais de validade para a norma tributária) estabelece, no âmbito do processo legislativo (plano dos fatos), uma definição menos ampla que a permitida pela Constituição Federal (norma constitucional de produção normativa) para os critérios (em específico, o pessoal e o material) do antecedente e do consequente da norma tributária (QUEIROZ, 2018).

Além disso, a figura da *criação normativa reduzida* não se confunde com as demais. Trata-se da hipótese em que o sujeito competente para produzir a norma tributária (v.g., o legislador ordinário federal quanto ao IR) decide estabelecer o conteúdo de um critério normativo (do antecedente ou do consequente) de maneira menos ampla que lhe permite a norma de produção normativa. Nesse cenário, o autor define criação normativa reduzida como o fenômeno em que o próprio sujeito competente para produzir a norma tributária, por livre opção, estabelece critério do antecedente ou do consequente da norma tributária de modo menos amplo que a respectiva norma de produção normativa lhe permite (QUEIROZ, 2018).

Uma importante distinção entre a *criação normativa reduzida* e a *isenção* está na hipótese de revogação: se ocorrer a revogação da norma tributária criada de forma reduzida, não há qualquer efeito repristinatório implícito, de modo que não haverá a restauração da norma anterior, conforme o art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB). Tal

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a". Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: [...] II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

diferença demonstra a adequação de não se tratar essa figura como sendo “isenção” (HARADA, 2021a).

Kiyoshi Harada destaca que a isenção, que atua no plano da execução da lei tributária, é corolário do poder de tributar. Portanto, se há entes políticos com capacidade tributária para instituir e cobrar seus respectivos tributos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), significa que a cada um deles cabe isentar os tributos de sua competência – e não os de competência dos outros entes políticos. Essa é a denominada *isenção tributária autônoma*. Assim, a definição do ente federativo competente para isentar decorre da rígida discriminação constitucional de impostos (arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal) (HARADA, 2021a).

Por sua vez, Harada conceitua *isenção heterônoma* como o poder de uma só entidade política – no caso, a União – decretar a isenção de impostos de competência privativa dos demais entes federativos. Desse modo, trata-se da isenção tributária instituída por um ente federativo diferente do titular da competência tributária respectiva. Por isso, a assim entendida isenção heterônoma é incompatível com o modelo constitucional de discriminação de competências tributárias e repartição de rendas, derivados do princípio federativo (HARADA, 2021a).

O mesmo autor destaca que, em um Estado Federal como o Brasileiro, pressupõe-se que o poder de tributação seja repartido por espaços regionais e locais, a fim de manter a autonomia financeira dos Estados e Municípios e, por conseguinte, a autonomia político-administrativa dos entes regionais e locais (HARADA, 2021a).

Sob a perspectiva histórica, a primeira isenção heterônoma de que se tem notícia foi a outorgada por meio do Decreto-Lei Federal nº 2.281, de 5 de junho de 1940, com fundamento no parágrafo único do art. 34 da Constituição de 1937. Depois, ela foi prevista no parágrafo segundo do art. 20 da Constituição de 1967, promulgada durante o regime militar, nos seguintes termos (HARADA, 2021a):

§2º A União, mediante Lei Complementar, atendendo a relevante interesse poderá conceder isenção de impostos Federais, Estaduais e Municipais.

Kiyoshi Harada bem observa que a referência aos impostos federais parece ter resultado de erro na técnica legislativa do constituinte, uma vez que a União, com competência para instituir e cobrar seus impostos por lei ordinária, evidentemente, pode instituir isenção desses mesmos impostos por instrumentos legislativos de igual espécie (HARADA, 2021a). Na vigência da Emenda Constitucional nº 1/1969, esse defeito redacional foi solucionado no art. 19, § 2º, da então Carta Constitucional (HARADA, 2021a):

§2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Verifica-se que o art. 20, §2º, da Constituição de 1967, e o art. 19, §2º, da Emenda nº 1/1969 estabeleciam uma exceção ao princípio constitucional de que cabe a cada entidade política tributar o poder de instituir a isenção de seus próprios impostos (HARADA, 2021a). Promulgada a Constituição Federal de 1988, era suficiente que aquelas exceções não fossem reproduzidas para que se efetivasse, de maneira plena, a regra de que só pode isentar quem tem o poder de tributar – que resulta do princípio discriminador de impostos, corolário da cláusula pétrea do federalismo, prevista no art. 60, § 4º, I, da CF/88 (HARADA, 2021a).

Contudo, o art. 151, III, da Constituição Federal prevê expressamente que “*é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”. Por isso, Kiyoshi Harada entende que essa vedação só pode ter o sentido de derrogação daquelas isenções heterônomas outorgadas pela União Federal no período de anomalia jurídica – antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 –, por serem incompatíveis com o princípio da isonomia das entidades políticas, componentes do Estado Federal Brasileiro (HARADA, 2021a).

O autor defende, também, que não subsistem as isenções de impostos estaduais e municipais concedidas pelo Decreto-Lei Federal de nº 2.281, de 1940, em favor das empresas de energia elétrica. A referida isenção foi outorgada durante a ditadura de Getúlio Vargas com fundamento no parágrafo único do art. 32 da Constituição de 1937 e subsistiu no regime da Constituição liberal de 1946, com base no princípio implícito de que a União podia instituir isenções especiais no interesse nacional conforme literatura e jurisprudência da época. Esse tipo de isenção havia sido recepcionado pela Constituição de 1967 e pela Emenda nº 1/69, não tendo sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (HARADA, 2021a).

Assim, a vedação às isenções heterônomas consubstancia regra com fundamento no modelo de federalismo fiscal brasileiro, marcado pela discriminação de competências tributárias e repartição de rendas como instrumentos para garantir a autonomia financeira dos entes políticos, necessárias ao exercício pleno de suas competências constitucionais. Caso se admitisse que um ente federativo adentrasse na esfera de competência dos outros – ainda mais para se estabelecer isenções tributárias –, o equilíbrio traçado pelo Constituinte de 1988 seria colocado em grave risco.

Como constou do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600, a vedação constante do art. 151, III, da Constituição Federal se dirige à União Federal como pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa condição, pela instauração de uma ordem jurídica autônoma e parcial, que não se confunde com

a posição institucional de soberania do Estado Federal Brasileiro. Esse, sim, sujeito de direito internacional público e que consubstancia a expressão de uma comunidade jurídica global, com capacidade de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional, essencialmente diversa daquela composta por leis e atos de caráter meramente federal.⁸

Nesse sentido, a vedação às isenções heterônomas é inoponível à República Federativa do Brasil. Em verdade, incide apenas no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecessem entre as pessoas de direito público interno que integram a Federação Brasileira.⁹

Como já destacado, alguns autores, como Luís Cesar Sousa de Queiroz (2018) e Roque Antônio Carraza (1999), entendem que a Constituição Federal de 1988 prevê duas exceções à regra de vedação à concessão de isenções heterônomas: a primeira delas é estabelecida pelo art. 155, § 2º, XII, “e”, que dispõe competir à lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações, serviços e outros produtos além dos mencionados na alínea “a” do inciso X deste mesmo dispositivo. A segunda exceção é prevista no art. 156, § 3º, II, no sentido de que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.

Esses seriam casos excepcionais em que o ordenamento jurídico brasileiro admite isenções heterônomas, isso é, concedidas por pessoa política diversa daquela com competência constitucional para instituir o tributo. No mais das vezes, as isenções são autônomas, conforme se infere da leitura do art. 151, III, da Constituição Federal (QUEIROZ, 2018, CARRAZA, 1999).

Sobre o tema, Misabel Derzi explica que somente em relação às exportações de mercadorias e de serviços é que a redação original da Constituição Federal de 1988 autorizava a União conceder isenção, por meio de lei complementar, do ICMS e do ISS. Após a Emenda Constitucional nº 42/2003, a isenção legal do ICMS nas operações de exportação se transformou em verdadeira imunidade (art. 155, § 2º, inciso X, da redação atual), de modo que a exceção à vedação à concessão de isenções heterônomas subsistiria apenas às exportações de serviços, sujeitas à incidência do ISS (DERZI, 2015).

Com as vênias ao entendimento dos autores, entende-se que tais hipóteses não consistem em isenções heterônomas no sentido do conceito construído pela literatura tributária a partir da dicção do art. 151, III, da Constituição Federal. Isso porque se tratam de exclusão de impostos internos na exportação de bens e serviços para o exterior, decorrentes da política tributária

⁸ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600. Distrito Federal. Plenário, Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600. Distrito Federal. Plenário, Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

aplicada às exportações brasileiras, pela qual “não se exporta imposto”, com vistas a garantir a competitividade do produto nacional no mercado externo. Por isso, não consubstanciam indevida ingerência da União Federal na competência tributária de Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que a todos os entes, juntos, compõem a República Federativa do Brasil, com atribuições no plano internacional.

Ademais, uma interpretação do art. 155, § 2º, XII, “e” c/c art. 156, § 3º, II que se coaduna com a regra de vedação às isenções heterônomas é o entendimento de que a competência dos Estados, quanto ao ICMS, e dos Municípios, quanto ao ISS, já é definida pela Constituição considerando essas duas disposições pontuais, de modo que não haveria que se falar em isenção heterônoma no campo em que inexistente competência tributária. Explica-se: a literatura tributária indica que não se concebe a figura de competências pré-constitucionais, considerando que é a própria Constituição Federal que atribui a cada um dos entes federativos as respectivas competências, nos termos dispostos em seu texto. Assim, as competências dos entes são traçadas conforme os limites postos na Constituição Federal, de modo que, para além desses limites, não há competência e, portanto, impossibilidade de invasão no campo de atribuições alheias – o que inclui a concessão de isenções heterônomas.

Assim, quanto ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “e” da Constituição Federal, entende-se que a competência dos Estados para cobrar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) não alcança a hipótese em que lei complementar exclua da incidência do referido imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos. Nos termos do próprio texto constitucional, tais hipóteses restarão excluídas, pontualmente, do poder de tributar e, assim, fora do espectro da competência dos Estados.

Na mesma linha, o art. 156, § 3º, II da Constituição Federal exclui da tributação pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza as exportações de serviços para o exterior nos termos definidos por lei complementar. Desse modo, o poder de tributar dos Municípios, por meio do ISS, não alcança as referidas hipóteses, de modo que essas não são abrangidas por sua competência.

Em ambos os casos, a própria Constituição estabelece que os casos nela referido restam excluídos da competência tributária de Estados e Municípios para cobrar, respectivamente, ICMS e ISS. Contudo, o texto constitucional atribui à lei complementar a tarefa de especificar os casos em que os serviços e outros produtos são excluídos do âmbito da tributação – até

porque tal regulamentação exige um grau de detalhamento que parece não ser adequado constar da própria Constituição.

Questão interessante é investigar o alcance da regra que se extrai do art. 151, III, da Constituição Federal. Em que pese se referir tão somente à figura da isenção, há autores que defendem sua aplicação para outros benefícios fiscais, com base na racionalidade que fundamenta a referida norma constitucional. Nesse sentido, acerca do disposto no art. 152, inciso I, “b”, do CTN, Misabel Derzi diz que é discutível, à luz da Constituição Federal de 1988, a competência heterônoma da União para conceder moratória de tributo alheio, desde que a preveja, simultaneamente, para seus próprios tributos e obrigações de direito privado. A autora destaca que a literatura tributarista brasileira não considerou tal previsão inconstitucional à luz de Constituições anteriores, contudo, a Constituição Federal de 1988 proibiu a União de conceder isenções de tributos estaduais e municipais (DERZI, 2015).

Nesse sentido, embora não exista regra constitucional expressa quanto à moratória, Misabel Derzi entende que se deve aplicar a mesma regra, pela semelhança entre os institutos. Com fundamento na ideia de que manter o federalismo fortalecido é preservar a democracia, a autora defende a aplicação da regra constitucional que veda a concessão de isenções heterônomas – prevista no art. 151, III, da CF/88 – também à moratória. Ademais, para os casos de extrema gravidade (como guerra ou sua iminência), a competência extraordinária prevista no art. 154, II, da Constituição Federal autorizaria que a União concedesse moratória em relação a qualquer imposto (DERZI, 2015).

Luís Eduardo Schoueri observa que a dicção do art. 152, inciso I, “b”, do CTN tem o potencial de ensejar a interpretação no sentido de que a União poderia se sobrepor aos Estados e Municípios, contrariando o princípio federativo. O autor destaca que o art. 151, III, da Constituição Federal, ao vedar expressamente a que a União conceda isenções de tributos estaduais e municipais, aumenta a suspeita acerca da inconstitucionalidade daquele dispositivo do CTN, mas Schoueri a afasta por algumas razões. Em primeiro lugar, a Constituição veda a concessão de isenções, não de moratória – que não ilide o crédito, mas sim, implica uma dilação no prazo para pagamento do tributo (SCHOUERI, 2015).

O art. 152, inciso I, “b”, do CTN permite que a União conceda moratória de tributos estaduais e municipais quando, ao mesmo tempo, adote a medida em relação aos tributos federais e às obrigações de direito privado. Nesse cenário, nenhum credor, público ou privado, receberá o que lhe é devido. Assim, para o autor, a concessão de prazo asseguraria a recuperação da saúde financeira do sujeito passivo que esteja enfrentando dificuldades econômicas: *“presentes as condições excepcionais que justificam a moratória, então todos os credores,*

públicos e privados, solidarizam-se no sacrifício exigido a bem da coletividade”. Por fim, argumenta que a natureza geral da moratória assim concedida pela União lhe retiraria o caráter de instituto de direito tributário, de modo a assumir a natureza de direito econômico, considerando que sua finalidade precípua seria evitar o alastramento de uma catástrofe econômica (SCHOUERI, 2015).

Outro ponto interessante acerca da interpretação do termo “isenção” – constante do art. 151, III, da Constituição Federal e cuja abrangência é controvertida – é a relativa ao art. 178 do CTN. O referido dispositivo estabelece que *“a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”*. Por sua vez, o referido art. 104, III, do CTN prevê que *“entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda (...) que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178”*.

Aliomar Baleeiro explica que a figura da isenção surgiu correlata à ideia de que o Estado era livre para concedê-la e revoga-la, uma vez que era tida como um favor ou benesse estatal. Em que pese a regra ainda ser a da revogabilidade ou redutibilidade da isenção a qualquer tempo, quando o Estado entende que ela não corresponda mais ao interesse público que a justificou, há exceções: são os casos em que a isenção, pelas condições de outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se não fosse o benefício (BALEIRO, 2015).

O autor conta que, antes do Código Tributário Nacional, não havia disposição acerca do tema, que se debateu no País desde 1934, acerca da revogabilidade da isenção concedida aos subscritores da Dívida Pública. Em momento posterior, o STF assentou, em diversas ocasiões, o entendimento de que isenções concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não poderiam ser livremente revogadas, o que culminou na edição do Verbete nº 544 de sua Súmula, no sentido de que *“isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”*. Baleeiro aponta que a jurisprudência do STF, construída nesse sentido, sustenta três princípios (BALEIRO, 2015, p. 1.382):

- (a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo;
- (b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir isenção onerosa, condicionada, por prazo certo;
- (c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentadamente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na lei que autorizou aquela dispensa do imposto”.

A redação original do art. 178 do CTN previa alternativa: “*por prazo certo ou em função de determinadas condições*”. A Lei Complementar nº 24/1975 substituiu o *ou* por *e*, de modo a cumular ambas as circunstâncias. Assim, o referido dispositivo legal, em sua atual redação, consolidou o entendimento construído na jurisprudência, que se mantém no mesmo sentido com o passar dos anos.

Acerca do tema, Roque Antonio Carraza destaca que, além da isenção pura e simples (*incondicional*), há a isenção *condicional*, também chamadas de bilaterais ou onerosas, para cuja fruição se exige uma contraprestação do beneficiário. Para a fruição do benefício, basta que ele preencha os requisitos especiais apontados na lei isentiva, que representam um encargo para o beneficiário (CARRAZA, 2021).

O autor explica que pode haver isenções (i) incondicionais e permanentes; (ii) incondicionais e transitórias; (iii) condicionais e permanentes e (iv) condicionais e transitórias. As últimas, se revogadas, geram para os contribuintes prejudicados por sua revogação – ou seja, aqueles que implementaram as condições específicas – o direito subjetivo de continuarem a desfrutar do benefício fiscal até o escoamento do prazo assinalado na lei (CARRAZA, 2021).

Nesse sentido, as vantagens da isenção condicional por prazo certo se incorporam ao patrimônio jurídico do sujeito passivo que tenha cumprido as condições legais, de modo que ele passa a ter o direito adquirido de continuar se beneficiando da isenção até a expiração do prazo pelo qual ela foi concedida, com fundamento no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.¹⁰

Ricardo Lobo Torres leciona que as isenções fiscais condicionadas a encargos do beneficiário ingressam em seu patrimônio jurídico e não podem ser revogadas, nos termos do art. 178 do CTN, que consolidou a irrevogabilidade das isenções onerosas após longo caminho construído pela literatura e pela jurisprudência nesse sentido. Interessante notar que o autor entende que o referido dispositivo legal abrange outros benefícios fiscais, apesar de se referir apenas à isenção (TORRES, 2014, p. 590):

a respeito a outras renúncias de receita aplica-se a mesma solução, se o contribuinte agiu de boa-fé e se o benefício fiscal se consolidou no seu patrimônio.

¹⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33 ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 818.

2. A CARACTERIZAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

2.1 Noções essenciais ao estudo do tema

Hans Kelsen definiu o Direito como um conjunto de normas (KELSEN apud FERRAZ JÚNIOR, 2011). Tércio Sampaio Ferraz explica que a *norma* – em uma acepção abrangente, para além do campo jurídico – pode ser concebida, em primeiro lugar, como uma *proposição*, que estabelece um padrão de comportamento (dever ser), independentemente de quem a estabeleça e quem seja seu destinatário. Uma vez promulgada a norma, ela passa a ter existência própria, nos termos do sistema de normas em que esteja inserida, de maneira independente da vontade que a tenha produzido. Como se trata de uma proposição que estabelece um padrão de comportamento, pode-se “*entender a norma como imperativo condicional, formulável conforme proposição hipotética, que disciplina o comportamento apenas porque prevê, para sua ocorrência, sanção*” (FERRAZ JÚNIOR, 2011, p. 590).

Em segundo lugar, a norma pode ser concebida como *prescrição*, ou seja, como atos de vontade impositivos que disciplinam condutas. Nessa acepção, a análise da vontade que a prescreve permanece importante para o reconhecimento da prescrição como norma jurídica, uma vez que a vontade sem as qualidades prescritoras (inabilitada, ilegítima, sem autoridade, sem força) não produzirá norma. Normas assim consideradas são imperativos ou comandos de uma vontade institucionalizada, isso é, apta a comandar (FERRAZ JÚNIOR, 2011).

Por fim, pode-se considerar a norma como um fenômeno complexo que envolve não apenas a vontade de seu comando, mas também diversas situações estabelecidas entre as partes que se comunicam: é a norma como comunicação, que consiste na troca de mensagens entre sujeitos, que permite determinar se as relações entre os agentes são de subordinação ou coordenação. Nesse caso, importa o sujeito emissor da mensagem e seus destinatários. Entendida como um complexo comunicativo, a norma envolve uma série de questões, como a determinação da vontade normativa (teoria das fontes do direito), a determinação dos sujeitos normativos (teoria dos direitos subjetivos, capacidade, competência, responsabilidade), a determinação das mensagens normativas (teoria das obrigações, das permissões, das faculdades, das proibições), etc. (FERRAZ JÚNIOR, 2011).

Luís Cesar Souza de Queiroz aponta que a noção de Direito costuma ser associada a um sistema de normas adotado por determinada sociedade, com a finalidade de conformar

condutas. Partindo-se dessa noção preliminar, observa-se que a Constituição Federal de 1988, no caso do Brasil, é o instrumento de direito positivo que veicula o conjunto das normas jurídicas de mais elevada hierarquia no Direito e representa o fundamento maior de validade de todas as outras normas do sistema jurídico, uma vez que estabelece os critérios mais elevados para a identificação das normas que pertencem a esse sistema (QUEIROZ, 2024).

Da premissa que a Constituição representa o fundamento último de validade de todas as outras normas do sistema jurídico, é possível afirmar que *validade* é a qualidade da norma que pertence ao sistema jurídico, em razão de ter sido regularmente produzida, ou seja, em consonância com os requisitos formais e materiais estabelecidos pelas normas desse sistema, que possui na Constituição as de maior hierarquia (QUEIROZ, 2024).

Ademais, o autor esclarece o sentido de *norma jurídica*, que é a mensagem prescritiva que se constrói a partir da interpretação de signos, em geral textos, dotada de estrutura lógica própria e que pertence ao sistema jurídico por ter sido regularmente produzida, ou seja, com observância das norma(s) jurídica(s) que estabelece(m) requisitos para sua produção, encontrando-se na Constituição a de hierarquia mais elevada (QUEIROZ, 2024).

A partir das noções de *validade* e de *norma jurídica* que foram apresentadas, Luís Queiroz (2024, p. 77) destaca que

toda norma jurídica é válida e que validade é qualidade que toda norma jurídica possui. Falar em norma jurídica inválida é uma contradição. Falar em norma jurídica válida é um pleonismo. Uma norma veiculada por uma lei pode ser considerada inconstitucional, mas, nesse caso, não se trata de uma norma jurídica, à medida que não foi regularmente produzida.

Sobre o tema, Tércio Sampaio Ferraz lembra que para reconhecermos a validade de uma norma, é necessário que ela esteja integrada ao ordenamento, a partir do processo de formação ou produção normativa, conforme os requisitos estabelecidos por esse mesmo ordenamento. Assim, *v.g.*, terminado o processo legislativo com a sanção, tem-se uma lei válida. Uma vez sancionada, a lei deve ser publicada para que seu *tempo* de validade se inicie. Publicado o texto normativo, veiculado pela lei, diz-se, então, que a norma que dele se extrai é *vigente* (FERRAZ JUNIOR, 2011).

Vigência é, portanto, o tempo que designa “o tempo de validade de uma norma”. Exprime a exigibilidade de um comportamento, o que ocorre desde certo momento até que a norma seja revogada, e, em geral, começa com a publicação. O art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) estabelece que “*salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada*”. Em geral, as leis dispõem acerca de sua vigência na data da publicação. Porém, se assim não for

estabelecido, aplica-se o disposto no art. 1º da LINDB, e nesses quarenta e cinco dias a norma que se extrai do texto legal é válida (já pertence ao ordenamento), mas não é vigente, ou seja, sua validade fica suspensa por esse período (*vacatio legis*) (FERRAZ JUNIOR, 2011).

Nesse cenário, o autor explica que validade e vigência não se confundem: uma norma pode ser válida e vigente, mas uma norma vigente nem sempre é válida, considerando que os critérios dogmáticos de reconhecimento a validade e da vigência são distintos, conforme o tipo de ato se está a tratar (norma legal, decreto, portaria, resolução, sentença, etc.). Em geral, a validade decorre da observância dos critérios formais e materiais de produção normativa. Por sua vez, a vigência ocorre com a publicação (FERRAZ JUNIOR, 2011).

Ademais, uma norma válida pode ser vigente e, contudo, não ter eficácia. A vigência se refere à validade. A eficácia, por sua vez, tem a ver com a produção de efeitos, com a aplicabilidade da norma com uma aptidão para produzir efeitos. Tércio Sampaio Ferraz observa que a eficácia depende de certos requisitos, e os divide em (i) fáticos e (ii) técnico-normativos. Os primeiros são as condições adequadas encontradas na realidade para a produção dos efeitos da norma (efetividade ou eficácia social é uma forma de eficácia). Os requisitos técnico-normativos, por sua vez, são as relações entre diversas normas, sem as quais a norma não é capaz de produzir seus efeitos, v.g., definição de certos termos contidos no texto normativo por ato normativo de hierarquia inferior, como o decreto em relação à lei (FERRAZ JUNIOR, 2011).

Por sua vez, para além do conceito de norma jurídica, *texto jurídico* é o conjunto de símbolos linguísticos que veicula uma ou mais mensagens prescritivas de natureza jurídica, e norma jurídica é mensagem prescritiva, o sentido que se constrói a partir da interpretação do texto jurídico. Em verdade, texto jurídico é aquele apto a veicular norma jurídica, por ter decorrido de procedimento regular de produção normativa. Desse modo, um texto com pretensão normativa pode não ser hábil a veicular norma jurídica, caso não atenda tanto os requisitos formais (sujeito competente ou procedimento) quanto os requisitos materiais (declaração prescritiva) para a produção de norma jurídica. (QUEIROZ, 2024)

Nesse cenário, Queiroz explica que a distinção entre *texto normativo* e *norma jurídica* é hábil a esclarecer a diferença entre existência de lei e existência de norma. Lei, enquanto texto, dotado de materialidade física, é uma questão de fato, que não se confunde com o exame acerca do cumprimento formais e materiais para a sua edição válida. Assim, a existência

material de lei não é suficiente para garantir que tenha sido veiculada norma com fundamento jurídico de validade, isso é, norma jurídica, cuja natureza é conceitual (QUEIROZ, 2024).¹¹

No âmbito do gênero *norma jurídica*, identificam-se (i) *normas de conduta* e (ii) *normas de produção normativa*. Ambas as espécies de norma apresentam uma estrutura bipartida, composta por uma primeira parte – antecedente ou hipótese normativa – e uma segunda parte – mandamento ou conseqüente normativo. De todo modo, ressalta-se que a norma jurídica é incidível e a identificação das partes que a compõe não elimina juridicamente sua unidade. O antecedente da norma jurídica descreve uma hipótese de possível ocorrência no mundo dos fatos. Por sua vez, o conseqüente da norma prescreve efeitos jurídicos que decorrem da concretização da hipótese normativa (QUEIROZ, 2024).

A norma de conduta ou norma de comportamento se caracteriza por estabelecer determinado padrão de comportamento: seu antecedente descreve uma situação de fato e o conseqüente apresenta a regulação de uma conduta intersubjetiva, por meio de uma permissão, obrigação ou proibição, v.g., a norma instituidora de tributo (QUEIROZ, 2024).

Por sua vez, a norma de produção normativa ou norma de competência estabelece os requisitos necessários para que outras normas sejam produzidas, assim, não regula qualquer conduta. Seu antecedente descreve uma situação de fato específica, que se caracteriza por estabelecer, total ou parcialmente, os requisitos formais (sujeito competente e procedimento) e materiais (declaração prescritiva condicionada) necessários para que uma norma passe a pertencer (a ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao ordenamento jurídico, e cujo conseqüente possui estrutura relacional, composta por variáveis, que indica a norma jurídica a ser criada ou revogada (QUEIROZ, 2024).

A respeito dos requisitos formais previstos na norma de produção normativa, o *sujeito competente* é a pessoa ou as pessoas habilitadas pela Constituição Federal para emitirem certa declaração de cunho prescritivo conforme um determinado procedimento (“órgão competente”). O procedimento é forma solene relativa ao conjunto de fatos necessários ao surgimento de declaração prescritiva válida. (QUEIROZ, 2024).

¹¹ Conforme destaca o autor, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem ressaltando a distinção entre texto e norma jurídica, como se verifica no Recurso Extraordinário nº 263.975 - AgR e na ADPF nº 3: “A INTERPRETAÇÃO DO ORDENAMENTO POSITIVO NÃO SE CONFUNDE COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO NORMATIVA. - O ordenamento normativo nada mais é senão a sua própria interpretação, notadamente quando a exegese das leis e da Constituição emanar do Poder Judiciário, cujos pronunciamentos qualificam-se pela nota da definitividade. A interpretação, qualquer que seja o método hermenêutico utilizado, tem por objetivo definir o sentido e esclarecer o alcance de determinado preceito inscrito no ordenamento positivo do Estado, não se confundindo, por isso mesmo, com o ato estatal de produção normativa” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 263.975 AgR. Rio Grande do Norte. Segunda Turma, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 26 set. 2000, DJ 2 fev. 2001.). Cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teoria da argumentação*. 2 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: GZ, 2024.p. 82.

O requisito material (declaração prescritiva) consiste no conteúdo do que é prescritivamente determinado pelo órgão competente conforme o procedimento estabelecido e que, via de regra, assumirá a forma de texto jurídico, produzido e publicado. A declaração prescritiva é a manifestação de natureza prescritiva, que pode assumir duas formas distintas, dependendo da espécie de norma a ser produzida (QUEIROZ, 2024).

Se a norma a ser produzida for uma norma de conduta, a declaração prescritiva consiste em uma proposição prescritiva-condicional de conduta intersubjetiva. Se e quando essa declaração se realizar no mundo dos fatos, e desde que observados os demais requisitos, essa declaração corresponderá ao conteúdo (antecedente e consequente) da norma de conduta produzida (QUEIROZ, 2024).

Por outro lado, se for uma norma de *produção normativa*, a *declaração prescritiva* – se e quando concretizada no mundo dos fatos, desde que observados os demais requisitos – corresponderá ao conteúdo (antecedente e consequente) da norma de produção normativa editada. O antecedente da norma produzida conterá uma *proposição implicante*, correspondente à descrição de um fato complexo que indica os requisitos necessários para a criação de outra norma jurídica, e o consequente terá uma *proposição implicada*, que à estrutura completa (antecedente e consequente) de outra norma jurídica a ser criada (QUEIROZ, 2024).

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o requisito *declaração prescritiva* da norma constitucional de produção normativa sempre é materialmente condicionado. Por isso, o sujeito competente a iniciar o processo legislativo produzirá uma declaração, equivalente ao conteúdo da norma produzida, que sempre restará condicionada por normas constitucionais de conteúdo material, v.g., princípio da imunidade recíproca entre os entes federativos, quanto à produção de norma tributária (QUEIROZ, 2024).

Por isso, Queiroz diz se tratar de uma *declaração prescritiva condicionada*. Ademais, ressalta que as normas constitucionais de produção normativa, com os requisitos formais e materiais, informam a produção de todas as normas jurídicas no direito brasileiro. E as diversas determinações de conteúdo material e com elevada carga axiológica funcionam como requisitos materiais de validade, cujo não atendimento importa que não haverá a produção de norma com fundamento constitucional de validade, ou seja, a norma (não jurídica) será inconstitucional desde sua edição (QUEIROZ, 2024).

2.2 Breve histórico e análise acerca da lei complementar no direito brasileiro

Conforme José Souto Maior Borges, a lei complementar, com quórum especial e qualificado de votação, insinuou-se no direito brasileiro com a Emenda Constitucional nº 4/1961, que instituiu o efêmero Parlamentarismo (BORGES, 1975). O art. 22 da referida emenda estabelecia que “*poder-se-á completar a organização do sistema parlamentarista de governo porá instituído mediante leis votadas nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros*”.

Porém, como bem observou Néelson de Sousa Sampaio, o referido dispositivo não adotou a denominação “lei complementar”, apenas se referiu à possibilidade de a organização do sistema parlamentar de governo ser complementada mediante *leis* votadas nas duas Casas do Congresso Nacional pela maioria absoluta de seus membros (SAMPAIO, 1968, apud BORGES, 1975).

A lei complementar surge como figura normativa no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1946, cujo art. 67, § 8º, dispunha que “*os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais*” (BIFANO; COVIELLO FILHO, 2024).

Tal dispositivo constitucional tratava do processo legislativo e indicava a lei complementar como uma das espécies de ato que poderiam derivar da atividade legiferante, mas é apenas com a Emenda Constitucional nº 18/1965 que surge regramento constitucional específico acerca das funções da lei complementar, ao menos, em matéria tributária – o que foi mantido na Constituição Federal de 1967, que sistematizou a aplicação das leis complementares para diversas matérias e cujo art. 18 as incorporou como regentes do Sistema Tributário Nacional, nos seguintes termos (OLIVEIRA, R., 2024):

Art. 18. O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Por sua vez, o art. 49 da Constituição de 1967,¹² ao tratar do processo legiferante, inclui expressamente as “*leis complementares à Constituição*” dentre as espécies legislativas, e o art.

¹² Constituição Federal de 1967: Art 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - **leis complementares à Constituição**; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - decretos-leis; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Art 53 - **As leis complementares à Constituição** serão votadas por

53 estabelece que tais leis serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

E o art. 19 dispôs acerca das funções da lei complementar quanto a (i) estabelecer normas gerais de direito tributário, (ii) dispor sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e (iii) regular as limitações constitucionais ao poder tributário. Além disso, havia cinco disposições específicas em matéria tributária acerca de temas submetidos à lei complementar. A Emenda Constitucional nº 1/1969 aumentou o número de hipóteses de exigência de lei complementar em matéria de tributos e seu art. 18, § 1º, repetiu a regra anterior quanto às funções da lei complementar tributária (OLIVEIRA, R., 2024).

Por força do art. 19, § 1º, da Constituição Federal de 1967, o Código Tributário Nacional (CTN), editado em 25 de outubro de 1966, foi recepcionado como lei complementar, *status* que se manteve na vigência da Emenda nº 1/69 e, também, sob a égide da Constituição Federal de 1988 – que aumentou de maneira significativa o rol de temas tributários sujeitos à lei complementar, seja quanto a itens específicos de certos tributos, seja por seu art. 146, que consolidou a natureza de lei complementar do CTN em todos os seus aspectos (SCHOUERI, 2015).

Acerca da origem da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, Luís Eduardo Schoueri explica que desde os primórdios da República já se sabia que o texto constitucional não teria condições de ser exaustivo, o que exigiria a edição de leis para sua complementação. Naquela época, não se concebeu a figura de uma lei formalmente complementar, com quórum qualificado para sua aprovação. Contudo, quanto a seu aspecto material, o art. 34 da primeira Constituição republicana, de 1891, já previa competir privativamente ao Congresso Nacional “*decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição*” – sobre as quais Ruy Barbosa tinha clara noção de operarem como verdadeiras leis complementares (SCHOUERI, 2015).

No âmbito da Constituição Federal de 1988, observa-se que o constituinte entendeu que não seria apropriado submeter certos temas tributários à forma mais rígida de alteração aplicável às normas constitucionais, ou mesmo, que não seria possível antever, desde logo, a melhor maneira de editar as respectivas regulamentações, ou que essa tarefa deveria ser deixada à deliberação das maiorias.

maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias. [grifou-se]

Desse modo, a Constituição Federal reservou o tratamento de tais matérias à lei complementar,¹³ que é prevista em seus artigos 59, inciso II, e 69¹⁴ como espécie legislativa cuja aprovação se submete à maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional e que se diferencia da lei ordinária por dois critérios, quais sejam, (i) o formal, relativo ao quórum qualificado para sua aprovação e (ii) o material, que se revela nas matérias especialmente reservadas a seu âmbito.

Observa-se que a escolha de uma espécie legislativa específica para definir o conteúdo da norma constitucional deriva da organização do Estado Brasileiro sob a forma federativa, que possui uma face nacional, que traduz os interesses congregados dos entes parciais, e outras faces parciais, em que se revelam as atribuições específicas e autônomas de cada ente federativo. Desse modo, as leis complementares assumem relevância ímpar no âmbito nacional do Estado Federal, como o fio condutor da unidade do ordenamento jurídico, que projeta o teor da norma constitucional de maneira uniforme sobre as ordens parciais, garantindo harmonia entre elas (FAJERSZTAJN; TEIXEIRA, 2024).

Considerando suas notas essenciais, a literatura já identificou semelhança da lei complementar com a lei orgânica do direito francês (*loi organique*). Porém, a comparação deve ser feita com cautela, considerando que os elementos que diferenciam a lei complementar da lei ordinária na Constituição Federal de 1988 são o seu âmbito material (matérias específicas) e o quórum de votação (maioria absoluta), o que José Souto Maior Borges denomina de limites de fundo e de forma (BORGES, 1975, apud FEITAL; PAIXÃO, 2024).

Por outro lado, no direito francês, apenas se exige maioria absoluta dos membros da Assembleia Nacional para aprovar uma lei orgânica caso haja desacordo entre esse órgão e o Senado. Por isso, a semelhança se resume à existência de um âmbito material próprio disciplinado nas respectivas constituições (FEITAL; PAIXÃO, 2024).

Passando-se a tratar das definições da lei complementar pela literatura nacional, destaca-se a noção traçada por José Souto Maior Borges – sob a vigência da Constituição Federal de 1967, após a Emenda Constitucional nº 1/1969 –, que atribuía à lei complementar a função de integrar a eficácia das normas constitucionais referentes à estrutura do Estado, à formação e

¹³ Conforme explica Sacha Calmon, “a utilização de lei complementar não é decidida pelo Poder Legislativo. Ao contrário, sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente)”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. n. 37. 2000. p. 314.

¹⁴ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...] II - leis complementares; Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

relação entre os Poderes. E seu conceito formal ou jurídico-positivo deflui do regime peculiar a que está submetida, qual seja, a aprovação pela maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, tendo por objeto regular preceitos constitucionais cuja aplicação dela dependa expressamente (BORGES, 1975).

Na mesma época, Geraldo Ataliba conceituava tal espécie legislativa como sendo aquela expressamente prevista pelo texto constitucional e para cuja edição se estabelecia um processo legislativo especial, porque exclusivo, e qualificado, porque revestido de exigências que o tornam qualitativamente superior ao da legislação ordinária (ATALIBA, 1971).

A partir de sua classificação acerca da eficácia das normas constitucionais¹⁵, José Afonso da Silva define as leis complementares como “*leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional*” (SILVA, 2007, p. 226). José Souto Maior Borges explica que tal definição consiste no conceito amplo de lei complementar, que também podem ser aprovadas em decorrência de normas constitucionais de eficácia contida. Por sua vez, o conceito jurídico positivo depende do que dispõe o ordenamento. E, no sistema brasileiro, lei complementar é a votada e aprovada em observância dos requisitos constitucionais (BORGES, 1975).

Por sua vez, Regina Helena Costa indica que a lei complementar seria o “*veículo legislativo destinado a complementar e fazer operar a própria Constituição*” (COSTA, R., 2014, item 3.2.2). Tal definição, que foi adotada por diversos autores em momento pretérito – considerando, inclusive, os termos utilizados pela Constituição Federal de 1967 –, parece ter restado superada. Em primeiro lugar, observa-se que as leis ordinárias também complementam o disposto na Constituição e, desse modo, igualmente possuem a função de operar o ordenamento constitucional. Ademais, a afirmação não esclarece se as leis complementares apenas serviriam para explicitar o que já está disposto na Constituição ou se, em sua edição, haveria função criadora, tal como ocorre com as leis ordinárias (CARVALHO, F., 2017).

Sacha Calmon destaca que o âmbito de validade espacial da lei complementar está sempre relacionado ao desenvolvimento e à integração do texto constitucional, de modo que a espécie normativa opera em favor da Constituição, e não da União Federal, que apenas empresta o órgão emissor para sua edição, qual seja, o Congresso Nacional. Para o autor, precisamente por isso é que a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que também possui

¹⁵ Cf. SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais* São Paulo: Malheiros, 2015.

âmbito de validade espacial nacional, mas cuida apenas de matérias de interesse ordinário da União Federal – cuja ordem jurídica é parcial, como o são as ordens jurídicas dos Estados e dos Municípios. Nesse sentido, “a lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição” (COELHO, 2000, p. 320).

Em que pese a opinião do citado autor, reitera-se a superação da tese de que a lei complementar seria assim denominada, precisamente, por complementar o disposto na Constituição. Para além dos argumentos já expostos, a lei complementar também pode cuidar e matérias de interesse apenas da União Federal, de modo que o ato normativo não alcança o *status* de lei nacional tão somente por se revestir da forma de lei complementar. É o caso, *v.g.*, da lei complementar que institui empréstimo compulsório, de competência da União Federal, nos termos do art. 148 da Constituição Federal.

Em uma perspectiva hermenêutica, Luís Cesar Souza de Queiroz ensina que a lei complementar é um instrumento introdutor de norma, ou seja, é uma fórmula estabelecida pelo ordenamento jurídico – que deriva do conjunto de normas da Constituição originária, como ápice – para introduzir normas no sistema jurídico. E o critério que permite distinguir uma fórmula de outra consiste em dois aspectos formais: (i) sujeito competente e (ii) procedimento, de modo que um instrumento normativo se distingue do outro em função de um ou de ambos os aspectos formais (QUEIROZ, 2024).

A partir dessa premissa, verifica-se que a *lei complementar* se caracteriza pela combinação do aspecto subjetivo (sujeito competente) com o aspecto procedimental, que, na hipótese, consiste na necessidade de a matéria discutida ser aprovada por maioria absoluta de ambas as Casas do Congresso Nacional, conforme disposto no art. 69 da Constituição Federal (QUEIROZ, 2024).

O autor propõe o questionamento acerca da relevância do aspecto *declaração* (de cunho material) para identificar se um determinado instrumento introdutor de normas é ou não lei complementar, já que a própria Constituição Federal reserva matérias que só podem ser veiculadas por esse instituto. E conclui que a resposta é taxativa: o aspecto material (declaração prescritiva condicionada) não apresenta qualquer peculiaridade que permita identificar de que tipo de instrumento introdutor de normas se trata, pois somente os aspectos formais (sujeito[s] competente[s] e procedimento) são aptos para tanto (QUEIROZ, 2024).

A fim de esclarecer seu raciocínio, Queiroz apresenta o seguinte exemplo: o art. 146, inciso II, da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É editado um determinado instrumento introdutor de

normas para regular o tema. O referido instrumento é lei complementar, considerando que apenas esse instituto pode tratar da matéria elencada no referido dispositivo constitucional? Para o autor, é impossível afirmar, pois os dados de fato são insuficientes para tanto. Nessa hipótese, a referida matéria pode ter sido veiculada por qualquer instrumento introdutor de norma (lei complementar, lei ordinária, medida provisória, decreto, portaria, etc.), ao passo que somente na hipótese de se tratar de lei complementar haverá o cumprimento do que se determina a norma constitucional de produção normativa e, como consequência, a introdução de norma válida no sistema jurídico brasileiro (QUEIROZ, 2024).

A hipótese demonstra que o mero exame da matéria veiculada é insuficiente para se identificar a espécie do instrumento introdutor de normas, pois, no plano fático, um instrumento introdutor de norma pode veicular qualquer matéria. Em verdade, o surgimento de norma jurídica válida a partir do processo legislativo depende do cumprimento ou não dos requisitos contidos na respectiva norma constitucional de produção normativa (QUEIROZ, 2024).

Outro exemplo apresentado pelo autor é o de que o Congresso Nacional (sujeito competente) aprovou, o Presidente da República (sujeito competente) sancionou conforme o procedimento previsto constitucionalmente para a elaboração de lei complementar (arts. 61 a 69 da Constituição Federal), uma declaração prescritiva que determina que todo Município que auferir renda deve entregar à União Federal, a título de imposto de renda, certa soma de dinheiro (QUEIROZ, 2024).

Nesse caso, é possível afirmar, pelo simples fato de terem sido observados os requisitos constitucionais formais característicos de uma lei complementar – que foi o tipo de instrumento introdutor de norma produzido –, apesar de a matéria veiculada (declarada prescritivamente no plano fático) pela lei complementar não cumprir o requisito previsto no critério material (declaração) do antecedente da norma constitucional de produção normativa? (QUEIROZ, 2024)

Queiroz aponta que a resposta é taxativa: trata-se, de fato, do instrumento introdutor de normas denominado lei complementar, mas isso não impede se afirmar que, no plano fático, não foram cumpridos os requisitos constitucionais materiais necessários para se introduzir norma jurídica válida no ordenamento brasileiro. Assim, não ocorreu no mundo real o fato complexo necessário e suficiente para a produção de norma jurídica, pois se afrontou o requisito material relativo à imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal (QUEIROZ, 2024).

Diante de tais exemplos, é certo afirmar que a caracterização de qualquer instrumento introdutor de normas – como, *v.g.*, uma lei complementar – repousa somente nos aspetos

formais (sujeito de direito e procedimento) descritos no antecedente da norma constitucional de produção normativa, independentemente do aspecto material relativo à declaração prescritiva condicionada efetivamente produzida (QUEIROZ, 2024).

No mesmo sentido conclui José Souto Maior Borges, para quem o critério material para a identificação da lei complementar não é suficiente para identificar sua hierarquia e eficácia. O autor entende que não é a diversidade da matéria tratada que estabelece diferentes graus de hierarquia entre os atos normativos, mas sim, a as características atribuídas a cada qual pelo constituinte. Cita, ainda, a posição de Vitor Nunes Leal no sentido de que a designação de lei complementar não envolve qualquer hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação a outras leis, considerando que todas as leis, complementares ou não, possuiriam a mesma eficácia jurídica (LEAL, 1974, apud BORGES, 1975).

Ademais, importa investigar se a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, em rigor, se a norma veiculada por lei complementar possui superioridade em relação à norma veiculada por lei ordinária. José Souto Maior Borges narra que, por ocasião da reforma no Sistema Tributário Nacional ocorrida no final da década de 1960, os membros da Comissão designada para elaborar o anteprojeto acerca da discriminação de rendas, sob a égide da Constituição Federal de 1946, entendiam que as leis complementares possuíam superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias, por serem dotadas do *status* de leis nacionais (BORGES, 1975).

Um primeiro grupo de autores – dentre os quais, Pontes de Miranda e Manoel Gonçalves Ferreira Filho – defendia que as leis ordinárias se submeteriam às leis complementares. Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a lei complementar seria uma espécie normativa própria e, do ponto de vista hierárquico, situa-se entre a lei ordinária (e os atos normativos com mesmo nível hierárquico, como a lei delegada e o decreto-lei) e a Constituição (FERREIRA FILHO, 1995). Uma nuance dessa tese é entender que a lei complementar é superior à lei ordinária apenas se aquela tiver sido promulgada dentro do campo previsto pela Constituição. Desse modo, caso uma lei complementar trate de matéria típica de lei ordinária, não haveria que se falar em hierarquia entre ambos os instrumentos normativos (FEITAL; PAIXÃO, 2024).

Por sua vez, Hugo de Brito Machado, que sustentara a inexistência de superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária, reviu seu entendimento, passando a entender que a lei complementar seria espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regule, e mesmo que disponha acerca de matéria que não tenha sido a ela reservada, não poderia ser revogada por lei ordinária (MACHADO, 1996).

Conforme José Souto Maior Borges, à época da Constituição Federal de 1967, a conclusão acerca da superioridade hierárquica da lei complementar em face da lei ordinária possuía três fundamentos: (i) o art. 46 da referida Carta, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969, citou as leis complementares logo abaixo das emendas constitucionais, o que denotaria sua posição hierárquica no ordenamento; (ii) a impossibilidade de a lei ordinária alterar ou revogar a lei complementar e (iii) o quórum especial e qualificado para a aprovação da lei complementar, que lhe conferiria “superioridade formal” ou “eficácia” em relação à lei ordinária (BORGES, 1975). Nesse sentido eram as lições de Geraldo Ataliba e José Afonso da Silva, que interpretavam o art. 46 da Constituição Federal de 1967 de maneira sistemática (BORGES, 1975).

José Souto Maior Borges desconstrói cada um desses argumentos com vistas a demonstrar seu posicionamento acerca da matéria. Em primeiro lugar, esclarece que o referido dispositivo constitucional trata das diversas espécies de categorias legislativas que podem se originar do processo legiferante, sem que, com isso, seja possível extrair a posição hierárquica e eficácia da lei complementar (BORGES, 1975).

Quanto ao segundo fundamento, o autor destaca que a superioridade formal não pode ser extraída da impossibilidade de a lei ordinária alterar a lei complementar, porque a recíproca é verdadeira. Nesse sentido, explica que a lei complementar não pode revogar a lei ordinária porque (i) os campos de cada qual são distintos, em razão da técnica constitucional de distribuição de competências pela matéria e (ii) a superveniência da lei complementar apenas suspende ou paralisa a eficácia da lei ordinária, em casos excepcionais. Ademais, o problema da revogação não se apresenta diante de campos legislativos com matérias específicas (BORGES, 1975).

Souto Maior Borges explica que a invasão dos campos privativos de legislação pode ocorrer em quatro hipóteses: (i) lei complementar invade o campo reservado às simples leis ordinárias da União; (ii) lei ordinária da União invade o campo da lei complementar; (iii) lei complementar invade o espaço da legislação ordinária dos Estados membros e Municípios e (iv) lei ordinária dos Estados membros e Municípios invade o campo da lei complementar (BORGES, 1975).

No primeiro caso (i), o autor entende que a lei complementar vigera como lei ordinária federal, por estar fora de seu campo específico. Sem a concorrência dos requisitos do quórum especial e qualificado (requisito formal) e da matéria constitucionalmente estabelecida como objeto de lei complementar (requisito material), não há lei complementar. Porém, se não desbordar dos limites das competências legislativas da União, a lei será existente, válido e

eficaz, mas submetido ao regime jurídico da lei ordinária – podendo, inclusive, ser revogada por ela (BORGES, 1975).

De modo diverso, (ii) se a lei ordinária da União invadir o espaço reservado à lei complementar, será inconstitucional, porque a matéria somente poderia ter sido aprovada com quórum qualificado, que não é exigido no processo de que se origina a lei ordinária. Assim, a reserva de determinados temas à lei complementar funciona como um óbice a seu tratamento pela legislação ordinária. Na hipótese de (iii) invasão, pela lei complementar, do campo próprio às competências legislativas de Estados e Municípios ou (iv) de lei ordinária dos Estados e Municípios se imiscuir no espaço reservado à lei complementar, tais atos serão inconstitucionais (BORGES, 1975).

Nesse sentido, parcela da literatura rechaça a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, em síntese, com fundamento na teoria de Hans Kelsen, segundo a qual uma norma é hierarquicamente inferior à outra quando nela colhe seu fundamento de validade.¹⁶ Nesse sentido, considerando que tanto a lei ordinária quanto a lei complementar encontram seu fundamento de validade na Constituição, não haveria de se cogitar de hierarquia entre ambas (FEITAL; PAIXÃO, 2024).

Ainda que essa tese pareça mais adequada do que a que vislumbra hierarquia em decorrência do quórum qualificado de aprovação a que se submete a lei complementar, o entendimento parece ignorar as hipóteses em que a lei ordinária extrai seu fundamento de validade da lei complementar. Nesse ponto se encontra a posição de José Souto Maior Borges, para quem a existência de hierarquia entre ambas as espécies normativas é eventual. Para o autor, há relação hierárquica nos casos em que a lei complementar exerce a função de estabelecer normas gerais. Essa lei complementar é nacional, com âmbito diverso da lei federal, ainda que ambas sejam editadas pelo mesmo órgão legiferante. Assim, como vincula todos os entes federados, as normas veiculadas por essas leis complementares nacionais são superiores às normas de direito federal, estadual ou municipal. Por sua vez, não se verifica hierarquia entre as leis complementares cujo âmbito é o das normas federais e as leis ordinárias, pois aquelas materializam mero exercício de competências atribuídas à União (BORGES, 1975).

Para esse autor, o único critério rigorosa e dogmaticamente jurídico para estabelecer uma distinção válida entre lei complementar e lei ordinária consiste na diversidade de regimes jurídicos, que decorre de um específico processo de produção legislativa e âmbito material de validade próprio a cada espécie: “é o regime jurídico – e só ele – que a distingue

¹⁶ Sobre o tema, v. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

conceitualmente. Nesse sentido, a lei complementar é a resultante de um processo legislativo vinculado a critérios constitucionais de direito formal (*i.e.*, quórum de votação) e de material (os temas distribuídos conforme esquemas constitucionais de competência legislativa) (BORGES, 1975).

Por sua vez, Luís Cesar Souza de Queiroz entende que a norma veiculada por lei complementar será hierarquicamente superior se ela se caracterizar como norma de produção normativa em relação à norma veiculada pela lei ordinária, conforme estabelecer o ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, uma norma veiculada por lei complementar tributária, conforme o caso, pode ser caracterizada como norma de conduta ou como norma de produção normativa (QUEIROZ, 2024).

Nas hipóteses em que a lei complementar tributária veicular norma de conduta (instituidora de tributo), não há que se cogitar de superioridade hierárquica em relação a normas veiculadas por lei ordinária. O fato de a lei complementar se submeter a um quórum qualificado de aprovação não é suficiente para conferir à norma por ela veiculada hierarquia superior à norma veiculada por lei ordinária (QUEIROZ, 2024).

O autor observa que a inexistência de superioridade hierárquica não se confunde com a exigência constitucional quanto a determinadas matérias serem veiculadas por lei complementar. Nesses casos, é possível que, no plano fático, ocorram dois cenários diversos: (i) são obedecidos os requisitos constitucionais formais (sujeito e procedimento) que caracterizam o instrumento introdutor de norma como sendo lei complementar e, por isso, surge norma jurídica (válida); ou (ii) tais requisitos constitucionais formais não são cumpridos (*v.g.*, determinada matéria afeta à lei complementar é veiculada por lei ordinária) e, assim, não surge norma jurídica, uma vez que a norma é formalmente inconstitucional. Nesse último caso, se a Constituição exige lei complementar para tratar de determinado tema e esse requisito formal não é atendido, não surgirá norma jurídica e, por conseguinte, não há que se falar de hierarquia entre norma complementar (nesse exemplo, juridicamente inválida) e norma ordinária (QUEIROZ, 2024).

Conforme determinado na Constituição, a lei complementar atua como norma de conduta (norma tributária), *v.g.*, ao instituir empréstimo compulsório, previsto em seu art. 148, bem como ao instituir os impostos residuais, referidos no art. 154, inciso I. De modo diverso, a lei complementar veicula norma de produção normativa quando dispõe acerca dos requisitos para a produção de normas veiculadas por lei ordinária.

Observa-se que a função precípua da lei complementar tributária no ordenamento brasileiro é a de ser norma secundária¹⁷ ou de estrutura, cuja função é definir os requisitos formais (procedimento e autoridade competente) para a edição de norma jurídica válida. Nesse papel, a lei complementar é nacional, com campo de atuação definido, em essência, pelo art. 146 da Constituição Federal. No exercício dessa atribuição constitucional, a lei complementar possui superioridade hierárquica em relação à legislação ordinária, uma vez que predetermina o conteúdo passível de ser positivado pela lei ordinária a ser editada em observância à lei nacional (MARIA NETO; BEDIN, 2024).

Por outro lado, nos casos em que a Constituição Federal exige lei complementar para a instituição de certos tributos, como forma de controlar a criação de exações com caráter extraordinário, tais atos normativos operam como normas de conduta ou primárias e exercem a função atípica de criação imediata da integralidade da regra de incidência relativa às espécies tributárias expressamente previstas. Trata-se de função esporádica ou acidental da lei complementar no âmbito do Sistema Tributário Nacional (MARIA NETO; BEDIN, 2024).

Em virtude da eficácia direta que possui nesses casos, a lei complementar que veicula norma de conduta se encontra no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, pois não trata de matéria de interesse nacional que exija disciplina uniforme no âmbito do exercício do poder de tributar pelos entes federativos – sua função é simplesmente a instituição do tributo (MARIA NETO; BEDIN, 2024).

Queiroz lembra que o ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de uma lei complementar (geral, não tributária) dispor sobre a “elaboração, alteração e consolidação das leis” (parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal). Nessa hipótese, a norma que se extrai dessa lei complementar tem hierarquia superior à norma que se extrai da lei ordinária para cuja produção aquela estabeleceu os requisitos (QUEIROZ, 2024).

O art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal expressamente se refere a lei complementar veiculadora de norma de produção normativa que dispõe acerca dos requisitos materiais para a produção de norma tributária. O referido dispositivo constitucional indica que tal lei complementar de produção normativa tributária pode dispor, impor limites sobre o conteúdo da norma tributária que se extrairá da lei ordinária a ser produzida. Isso em razão de o citado art. 146, inciso III, alínea “a” estabelecer que cabe à lei complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

¹⁷ Sobre o tema, v. HART, H. L. *O conceito de direito*. H. L. A. Hart; pós-escrito organizado por: Penelope A. Bulloch e Joseph Raz; tradução de: Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão de tradução: Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica: Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

Queiroz explica que se trata de “*norma complementar de produção normativa que estabelece requisitos materiais para a produção da norma ordinária instituidora dos referidos impostos*” (QUEIROZ, 2024, p. 159).

Assim, a lei complementar tributária pode assumir dois papéis distintos: (i) veicular norma de produção normativa tributária, ou (ii) veicular norma tributária, isso é, norma de conduta. Apenas no primeiro caso é que haverá superioridade hierárquica da norma que se extrai da lei complementar frente à norma ordinária, cujo produção é informada por aquela (QUEIROZ, 2024).

Nas hipóteses em que a lei complementar funciona como norma de produção normativa, pode-se afirmar que tal instrumento introdutor de norma opera sua função típica no sistema tributário nacional, de norma de estrutura ou secundária. E a existência de hierarquia material decorre da predeterminação do conteúdo da lei ordinária instituidora de tributos pela lei complementar, ao estabelecer normas gerais (MARIA NETO; BEDIN, 2024).

Nesse sentido, entende-se que se lei ordinária vem a tratar de matéria afeta à lei complementar, reveste-se do vício de inconstitucionalidade, por desatender à norma de produção normativa que veda a regulamentação de certos temas pelo veículo introdutor de normas que não se submete a quórum qualificado de aprovação. Por sua vez, caso a lei complementar venha a tratar de temas que não são reservados à regulamentação por esse instrumento normativo, uma vez observados os aspectos formais para sua produção (sujeito de direito e procedimento) descritos no antecedente da norma constitucional de produção normativa, não perderá sua característica de lei complementar.

Contudo, considerando a distinção entre lei e norma, entende-se que, quanto à(s) matéria(s) não reservada(s) à lei complementar e que tenha(m) sido tratadas por esse instrumento normativo, serão extraídas normas com hierarquia ordinária, passíveis de serem modificadas ou revogadas por normas veiculadas por lei ordinária.

Conforme Hugo de Brito Machado, embora a Constituição Federal tenha reservado matérias específicas para serem tratadas por lei complementar, nada impede que o legislador use esse instrumento normativo para disciplinar outros temas. Nessa hipótese, a lei complementar editada terá *status* de lei ordinária com relação ao seu conteúdo (MACHADO, 2005). Ressalvado o respeito pela posição do autor, entende-se que o mais apropriado é falar que as normas extraídas dessa lei complementar é que teriam *status* de normas jurídicas ordinárias, considerando a distinção entre texto normativo, veiculado pela lei, e as normas jurídicas que dele se extraem a partir da interpretação.

Questão diversa da análise quanto à (in)existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é a supremacia hierárquica da lei federal sobre normas gerais, que decorre de critério autônomo, como explica José Souto Maior Borges: o art. 24, § 4º, da Constituição Federal estabelece que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. Trata-se, assim, de uma supremacia de eficácia. A lei ordinária federal, nesse caso, não opera como fundamento de validade de lei estadual, mas sim, de suspensão de sua eficácia no que a lei estadual a contrariar. A validade da lei estadual, por sua vez, decorre da outorga constitucional de competência ao Estado-membro (BORGES, 2008).

No campo da competência residual, a União pode instituir, por lei complementar, impostos não integrantes de sua competência tributária ordinária, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. O autor aponta a impossibilidade de se distinguir a competência nominada da União (art. 153) da competência inominada ou residual (art. 154) sem recorrer ao elemento material. Porém, nesse caso, não há hierarquia entre normas em diferentes níveis: a lei complementar é de competência privativa da União (BORGES, 2008).

3. FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA RELACIONADAS AO FEDERALISMO

3.1 As funções da lei complementar: as Correntes Dicotômica e Tricotômica

A Constituição Federal – em seu art. 48, inciso I – estabelece que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas. Ademais, seu art. 146 elenca uma série de temas que devem ser tratados por lei complementar, de eficácia nacional, dentre os quais: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria 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, (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, (c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V e (d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.

Para além do disposto no art. 146, o texto constitucional traz diversas referências ao papel da lei complementar na estruturação do sistema tributário nacional, como no art. 146-A (ao tratar critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência); no art. 148 (quanto aos empréstimos compulsórios), no art. 153, inciso VII (que trata do imposto sobre grandes fortunas); no art. 154 (que prevê a competência residual da União para instituição de impostos); no art. 155, § 2º, XII (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal); no art. 156, inciso III (imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, de competência dos Municípios).

O âmbito de abrangência nacional da lei complementar tributária foi objeto de debate, de que surgiu as denominadas correntes dicotômica e tricotômica. Luís Eduardo Schoueri explica que a origem da divergência remonta à vigência do art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969 (SCHOUERI, 2019). Para a corrente dicotômica, à lei complementar em matéria tributária caberia uma única função: dispor sobre normas gerais em direito tributário. Essas normas gerais, por sua vez, poderiam (i) tratar de conflitos de competência entre os entes tributantes ou (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, não haveria espaço para normas gerais que não se limitassem a esses temas. Para a outra linha de entendimento, conhecida como corrente tricotômica, a lei complementar tributária possuiria três papéis distintos: (i) veicular normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência e (iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (FEITAL; PAIXÃO, 2024).

Esse debate se estabeleceu na vigência da Constituição Federal de 1967 (art. 18, § 6º) e foi transposto para o âmbito da Constituição Federal de 1988. Porém, diante da redação do art. 146 da Constituição em vigor, Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Lobo Torres apontam que a adoção da teoria dicotômica esbarra na positividade do texto constitucional (CARVALHO, P., 2019; TORRES, 2011).

Roque Antonio Carraza, que se filia à corrente dicotômica, afirma que a lei complementar só será válida, quanto a normas gerais, se dispor sobre conflitos de competência ou regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que tal conclusão não decorra de mera leitura do disposto no art. 146 da Constituição Federal, é a única possível ao se considerar em sua interpretação, dentre outros, os princípios federativos de autonomia municipal e autonomia distrital (CARRAZA, 2021).

No mesmo sentido, Maria do Rosário Esteves rechaça a corrente tricotômica porque dilargar “*a função da lei complementar e das normas gerais de direito tributário equivale a retirar a força dos primados da federação e da isonomia das pessoas constitucionais*”. Além disso, entende que não se pode considerar lei complementar “*espécie de requisito prévio para que as pessoas políticas tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam suas respectivas competências impositivas*”, uma vez que “*a norma geral é excepcionalidade, devendo sua interpretação ser restritiva*”, e “*a regra é a exclusividade legislativa tributária de cada pessoa jurídica de direito público interno na estrita conformidade com suas repartições constitucionais*” (ESTEVES, 1997).

Paulo de Barros Carvalho, um dos defensores da corrente dicotômica, explica que essa tese não se limita à interpretação gramatical do texto constitucional, que elenca as funções da

lei complementar tributária, mas sim, busca analisá-lo conforme grandes diretrizes do sistema, com vistas a obter uma compreensão coerente e harmônica. O resultado dessa exegese, com fundamento na primazia da Federação e na autonomia dos Municípios, é a conclusão no sentido de que a lei complementar tem uma única finalidade: veicular normas gerais de direito tributário. Essas, por sua vez, exercem duas funções: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CARVALHO, P., 1988).

Geraldo Ataliba, o principal expoente da corrente dicotômica, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, manifestou-se no sentido de que não há espaço efetivo para atuação da lei complementar em qualquer das três hipóteses previstas no art. 146 da Carta, de modo que tal veículo introdutor de norma pode, no máximo, reproduzir o já estabelecido no texto constitucional. Isso porque não haveria conflitos de competência, as limitações constitucionais ao poder de tributar não precisam ser reguladas e os elementos previstos no inciso III do referido art. 146 já decorrem do próprio texto constitucional (ATALIBA, 1989).

Alcides Jorge Costa explica que a corrente dicotômica continua a defender sua tese mesmo após o art. 146 da Constituição Federal de 1988 ter eliminado qualquer dúvida acerca do tema. O autor indica que seria uma inexatidão da corrente dicotômica – que se fundamenta na percepção de que a teoria tricotômica atingiria o princípio federativo – enunciar que o legislador federal poderia ofender o sistema federativo, como se o Congresso não fosse, também, nacional (COSTA, A., 2011).

A corrente dicotômica invoca a prevalência da autonomia dos Estados membros e dos Municípios, nos termos do art. 18 da Constituição Federal. Contudo, Alcides Jorge Costa entende que essa autonomia é limitada, uma vez que, *v.g.*, a lei complementar pode definir tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, “inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições para a seguridade social e da contribuição a que se refere o artigo 239” (art. 146, III, alínea “d” da Constituição Federal). Na redação atual do art. 146, conforme a Emenda Constitucional nº 132/2023, seu parágrafo primeiro dispõe que a referida lei complementar poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições dos entes federados (COSTA, A., 2011).

Além disso, o autor cita as atribuições do Senado Federal de fixar as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (art. 155, § 1º, IV, Constituição Federal); estabelecer alíquotas de ICMS aplicável às operações e às prestações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV, Constituição Federal); estabelecer alíquotas mínimas nas

operações internas com ICMS (art. 155, § 2º, V, a, Constituição Federal); fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados membros (artigo 155, § 2º, V, b, CRFB/1988) (COSTA, A., 2011).

Quanto à competência tributária dos Municípios, destaca que o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, incide sobre os serviços definidos em lei complementar (art. 156, III, Constituição Federal); a definição do que é serviço cabe à lei complementar prevista no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, como faz a Lei Complementar nº 116/2003. Assim, para o autor, restaria demonstrada que a autonomia de Estados e Municípios, declarada pela Constituição, é também moldada pela mesma Carta (COSTA, A., 2011). Por sua vez, Carlos Mário da Silva Velloso destaca que a prevalência da corrente tricotômica não causou prejuízo ao princípio federativo (VELLOSO, 2004).

José Souto Maior Borges destaca que a corrente dicotômica realiza uma interpretação corretiva e denegatória do art. 146 da Constituição Federal, anulando parcialmente o disposto no inciso III desse dispositivo. O autor manifesta entendimento alternativo aos extremos representados pelas correntes dicotômica e tricotômica, no sentido de que todas as aplicações da lei complementar previstas no art. 146 da Constituição Federal estão resumidas em seu inciso III, uma vez que, necessariamente, as normas que dispusessem sobre conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar seriam *normas gerais*. Assim, os incisos I e II estariam abarcados pelo inciso III, mas não esgotariam seu âmbito de aplicação, porque seria possível à lei complementar veicular normas gerais acerca de outras matérias (BORGES, 2013).

Luís Eduardo Schoueri explica que a controvérsia era relevante, em especial, à época em que se discutia o papel do Código Tributário Nacional (CTN), que fora aprovado sob a forma de lei ordinária (Lei nº 5.172/1966), quando ainda não se cogitava, formalmente, de lei complementar. Na medida em que a Constituição subsequente passou a prever a existência de lei complementar em matéria tributária, era preciso saber se seria necessária a edição de tal diploma ou se o então vigente CTN, do ponto de vista material, lhe faria as vezes. Nesse contexto, pacificou-se o entendimento de que as normas extraídas do Código Tributário Nacional foram recepcionadas com *status* complementar – como já exposto no tópico 1.1 deste trabalho (SCHOUERI, 2015).

Em que pese o esforço acadêmico dos estudiosos da matéria, no contexto da Constituição Federal de 1988, o debate entre as correntes dicotômica e tricotômica da lei complementar carece de resultado útil e ignora as inúmeras funções atribuídas à lei complementar pela atual ordem constitucional, que vai desde a regulação de conflitos de

competência federativa até a instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025).

3.2 Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

No sistema federativo brasileiro, cada pessoa federativa tem uma esfera de atuação própria, que se denomina “competência”. Tradicionalmente, essa podia ser *exclusiva* (hipótese em que apenas um ente atua) ou *concorrente* (casos em que é possível conceber mais de um ente atuando em conjunto). Após a Reforma Tributária estabelecida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, fala-se, também, em competência *compartilhada*. Considerando *competência* envolve divisão de poder, o tema é tratado pela própria Constituição Federal, em que se encontram delimitadas as competências de cada ente federativo (SCHOUERI, 2015).

A *competência tributária* é entendida como a aptidão dos entes federativos para instituir seus tributos, em campo próprio delimitado pela Constituição, por meio de lei, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, incluindo o aspecto pessoal (sujeitos ativo e passivos), a materialidade, a quantificação (base de cálculo e alíquota), aspectos espacial e temporal. Assim, representa uma parcela do poder de tributar, que pertence ao Estado Brasileiro e é atribuído, em partes, a cada ente federativo.

Nesse sentido, a instituição das espécies tributárias só pode ser efetivada pelo respectivo ente de federativo com competência prevista na Constituição, que os fatos presuntivos de riqueza aptos a ensejar a tributação. Roque Antonio Carraza destaca que a competência tributária é caracterizada pelos atributos da “*privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e facultatividade do exercício*” (CARRAZA, 2021, p. 918).¹⁸

A competência é entendida como exclusiva nas hipóteses em que sua atribuição a uma pessoa jurídica de direito público exclui a possibilidade de que outro ente federativo institua tributo sobre o mesmo fato – essa é a regra no sistema brasileiro: uma vez realizada a atribuição de competências pela Constituição, se uma pessoa jurídica de direito público pretender instituir

¹⁸ Uma breve observação sobre o atributo da indelegabilidade é a de que o art. 7º do CTN diferencia a competência (indelegável) da capacidade ativa: uma pessoa jurídica de direito público pode atribuir a outra a função de arrecadar tributos (capacidade de ser sujeito ativo na relação tributária), desde que a titular da competência tenha, ela própria, instituído. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 241.

tributo sobre campo afeto a outro ente federativo, haverá invasão de competência (SCHOUERI, 2015).

Luís Eduardo Schoueri destaca que, em matéria de impostos, a competência privativa não possui caráter absoluto, uma vez que o art. 154, inciso II, da Constituição Federal autoriza a União a instituir imposto extraordinário nos casos de guerra externa ou sua iminência, mesmo que ultrapassando os limites de sua competência tributária. De todo modo, trata-se de exceção que não atinge o caráter exclusivo da competência como regra constitucional. Não sendo hipótese de guerra externa ou sua iminência, a sobreposição de campos implicará invasão de competência (SCHOUERI, 2015).

O tema da repartição de competências foi tratado pelo constituinte da seguinte maneira: quanto aos tributos vinculados, que se justificam no sinalagma da contraprestação, adota-se o conceito de competência anexa, pelo qual quem tem a atribuição para a atividade estatal remunerada pelo tributo terá, também, a competência tributária respectiva. Por sua vez, quanto aos tributos não vinculados, que se justificam na capacidade contributiva, o próprio constituinte estabelece as competências tributárias, atribuindo o poder tributário conforme as diversas situações indicativas daquela competência, com a cautela de afastar a cumulação de competências (SCHOUERI, 2015).

O art. 146, I, da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar “*dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Município*”. No âmbito do intrincado sistema federativo brasileiro, cuja complexidade se intensifica em matéria tributária, o constituinte vislumbrou a possibilidade de sobrevirem conflitos de competência entre os entes tributantes.

Roque Antonio Carraza explica que a lei complementar referida pelo inciso I do art. 146 da Constituição Federal tem a função de orientar a produção legislativa das pessoas políticas em matéria tributária, com a finalidade de evitar conflitos federativos entre elas. Desse modo, prestigia o princípio federativo e contribui para reforçar os direitos e garantias dos contribuintes (CARRAZA, 2021).

Embora essa lei complementar não seja hábil a redesenhar as competências tributárias outorgadas aos entes federativos, contribui para remarcar as fronteiras de atribuições nos casos em que o texto constitucional suscite insuficiências intelectivas: nessas hipóteses, cabe à lei complementar explicitar as regras constitucionais, prevenindo conflitos e invasões de competências (CARRAZA, 2021).

Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri explica que o papel da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência consiste em estabelecer os limites até onde podem

atuar os legisladores federal, estadual, distrital e municipal na instituição dos tributos que tenham sido atribuídos aos respectivos entes pela própria Constituição, de modo a esclarecer, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe tributar (SCHOUERI, 2015).

Carlos Mário da Silva Velloso destaca que a lei complementar terá espaço reduzido para dispor sobre conflitos de competência, em razão de as competências tributárias dos entes políticos virem discriminadas na própria Constituição. Acrescenta, ainda, conforme as lições de Eduardo Arruda Alvim e Ives Gandra Martins, que a lei complementar que dispuser acerca de possíveis conflitos de competência não pode inovar em sentido material, mas apenas aclarar o disposto no texto constitucional quanto a essas atribuições (ALVIM, 1994; MARTINS, 2001 apud VELLOSO, 2004).

De todo modo, entende-se que tal hipótese se justifica, precisamente, pelas inúmeras áreas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência dos entes federativos. No plano lógico-jurídico, é impossível que ocorram conflitos de competência tributária entre os entes federativos, conforme observa Roque Antonio Carraza. Para o autor, a rígida divisão de competências tributárias feita pela Constituição afastou o “impropriamente denominado” conflito de competência, que é provocado por (i) uma lei tributária inconstitucional; (ii) por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante ou (iii) por uma insurgência do sujeito passivo, que postula na via judicial para tentar demonstrar que a lei que criou o tributo é inconstitucional, o fato por ele praticado não é imponível ou que esse se subsume à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a ente federativo diverso (CARRAZA, 2021).

Assim, o que compete à lei complementar é “*reforçar o perfil constitucional de cada tributo para que, se possível, não surjam os supostos e tão somente aparentes conflitos*”. O autor pondera que, na realidade fática, podem surgir determinadas situações que, em essência, correspondam a “conflitos” de competência tributária, v.g., o caso da recauchutagem de pneumáticos, em que a lei complementar esclareceu ser prestação de serviço e não industrialização, sujeita, assim, ao ISS e não ao IPI (subitem 14.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 – Recauchutagem ou regeneração de pneus) (CARRAZA, 2021. p. 865).

Na mesma linha, Sacha Calmon observa que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer. Em verdade, o dispositivo trata de invasões de competência em razão da interpretação dada, por determinado ente federativo, ao disposto na Constituição Federal acerca dos fatos geradores de seus tributos, em especial, dos impostos – do que decorre

o exercício da tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. O autor lembra que a resolução do conflito pela edição de lei complementar com normas destinadas a solvê-lo, agiliza, em tese, a resolução do problema – quando comparada com a solução judicial (COELHO, 2000).

Luís Eduardo Schoueri explica que a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo, pela lei complementar, implicam criar definições para as realidades contempladas pelo constituinte. Para o autor, o constituinte contemplou as materialidades econômicas como tipos, com a fluidez a eles inerentes, e impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar as mesmas realidades por meio de conceitos, com limites, seja por meio da definição de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja por meio da imposição de limites em caso de conflitos de competência. Ele observa que, caso os artigos 153, 155 e 156 indicassem conceitos, então seriam suficientes para estabelecer seus limites, sem a necessidade de se atribuir tal função à lei complementar (SCHOUERI, 2015).

Nesse ponto, cabe uma digressão acerca da distinção entre tipos e conceitos em Direito Tributário, que remonta aos princípios da justiça e da segurança jurídica. Luís Queiroz explica que a origem da distinção deriva de uma perspectiva jurídica que acreditava ser possível que o Direito fosse construído com uma linguagem tão exata que permitisse ao intérprete – e, principalmente, ao julgador – a construção de sentidos unívocos por meio da interpretação. Isso proporcionaria segurança jurídica, uma vez que se afastariam arbitrariedades e subjetividades e se privilegiaria o princípio da legalidade. Nesse sentido, a linguagem do Direito deveria fazer uso de termos que permitissem interpretações e decisões com base em atos de mera dedução lógica, sem valorações por parte do intérprete, em que se deveria verificar se a premissa menor (situação de fato) se enquadraria na premissa maior (previsão em lei) (QUEIROZ, 2024).

Em face dessa perspectiva, defendeu-se que, ao lado de noções fechadas, construídas a partir de meras deduções lógicas, sem espaço para valorações, haveria noções mais abertas, mais flexíveis, que corresponderem mais à realidade e, em consequência, que exigissem o uso de valorações. Tal cenário permitiria a construção do Direito de maneira mais consentânea com a equidade e com a relativização da noção de interpretação rigidamente vinculada à lei (QUEIROZ, 2024).

Nesse contexto, as atividades de interpretação e aplicação jurídicas foram tomadas por uma visão dualista, em que, de um lado, estariam os conceitos, construídos a partir de notas características fixas, exaustivas e irrenunciáveis, formulados de maneira abstrata, precisa e sem valorações, de modo que teriam natureza mais fechada e rígida, precisamente definíveis e submetidos à subsunção lógica. De outro lado, estariam os tipos, construídos a partir de notas

normalmente – mas não necessariamente – presentes, mais fluidos e flexíveis, formulados de maneira mais próxima à realidade concreta, com caráter mais aberto, não seriam definidos, mas tão somente descritos e demandariam valorações, não meras subsunções lógicas (QUEIROZ, 2024).

Queiroz faz uma análise profunda e detalhada acerca dos estudos de diversos autores renomados em relação ao tema, como Karl Larenz, Karl Engisch, Kaufmann, Gadamer, Heidegger, Alexy, e, na literatura nacional, Ricardo Lobo Torres. Após tal exame, Queiroz observa que a utilidade da distinção entre conceito e tipo somente se justifica diante de uma concepção exageradamente restritiva da noção atribuída aos termos *conceito* e *subsunção*. Nesse cenário, com vistas a evitar desnecessários prejuízos hermenêuticos decorrentes de distinções terminológicas em utilidade e elaboradas de maneira insuficiente, o autor destaca a conveniência e a utilidade de se utilizar o termo *conceito* de modo não restritivo, compreendendo o que se pretende designar com as noções de *tipo* e de *cláusula geral*. Assim, propõe as seguintes definições para os termos *conceito* e *tipo* (QUEIROZ, 2024, p. 107-108):

- a) conceito – é a noção, o sentido humanamente construído de algo, mediante compreensão-interpretação, que envolve valoração e uso da razão, sujeita aos fenômenos da *indeterminação conceitual*, da *mutação conceitual* e da *diversidade espacial conceitual*, informada socioculturalmente pela tradição, mas não presa e cristalizada por esta, pois um conceito construído está sujeito a permanentes mudanças de índole cultural, econômica, moral, religiosa, científica, etc., que se dão no tempo e no espaço;
- b) subsunção – numa acepção ampla e *valorativamente abrangente*, é um juízo, axiologicamente e racionalmente construído, em que se atribui uma correspondência do conceito de certo objeto ao conceito de certa classe de objetos, tal como se dá com o conceito do fato jurídico ao descrito no antecedente da norma.

Os estudos hermenêuticos do autor indicam, também, que os casos, no Direito, em que se verifica a existência de conceitos absolutamente determinados é muito rara. Por isso, via de regra, a referência a um conceito importa em considerar que ele está submetido a algum grau de indeterminação. E o processo de construção de seu significado, por meio da interpretação, envolve valoração e uso da razão por parte do intérprete, que é influenciado por seus valores, pré-conceitos, conceitos e aspirações. Ainda, é socioculturalmente informado e afetado pela tradição, que se encontram em permanente formação e transformação. A interpretação consiste em elaboração em formas das possibilidades projetadas na compreensão, uma vez que a interpretação é a explicitação do sentido compreendido. Por sua vez, a interpretação jurídica possui a especificidade de ser relativa à construção do conteúdo do Direito, considerando os requisitos que caracterizam e fundamentam um sistema como jurídico (QUEIROZ, 2024).

Transpondo tais considerações para o tema em exame, verifica-se que para delimitar as competências tributárias dos entes, o texto constitucional se vale de *conceitos* (na acepção do termo adotada por Queiroz), com algum grau de *indeterminação*, cuja construção de sentido demanda *interpretação* – que é influenciada por diversos elementos presentes na compreensão do intérprete, bem como pela cultura e tradição. Nesse cenário, como resultado do processo de interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição de competência tributária, há o risco de se alcançarem entendimentos divergentes acerca do campo de atribuições de cada um dos entes federativos, de que resulte invasões de competência e atritos quanto ao exercício do poder tributário.

É precisamente esse cenário de desarmonia federativa que o constituinte buscou evitar, ao atribuir à lei complementar o papel de dirimir, de antemão, os conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A resolução do conflito por meio de lei complementar tende a agilizar a solução do problema. Contudo, há a possibilidade de que as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta, sejam levados ao Poder Judiciário e, nesse caso específico, submetidos à competência do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme o art. 102, I, “f” da Constituição Federal.

Um exemplo é o conflito que havia quanto à competência para cobrar ISS nos casos em que o prestador de serviço estava situado fora do município em que ocorreu a atividade. A partir da interpretação do disposto no então vigente Decreto-Lei nº 406/1968, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que o ISS seria devido ao município em que prestado o serviço, ainda que o prestador estivesse estabelecido em outro município. A questão foi resolvida pela Lei Complementar nº 116/2003 arrolou os casos em que o ISS seria devido no local da efetiva prestação do serviço, ainda que o prestador se estabelecesse em outro local, determinando, nas demais hipóteses, que o imposto fosse recolhido no município em que situado o estabelecimento do prestador, que será considerado, para todos os efeitos, o local da prestação do serviço.¹⁹

Cabe destacar que José Souto Maior Borges entende que os conflitos e limitações, referidos nos incisos I e II do art. 146 da Constituição Federal, são acolhidos implicitamente no inciso III e, por isso, podem ser considerados objeto de normas gerais de direito tributário, em

¹⁹ Lei Complementar nº 116/2003: Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...] Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

que pese a Constituição assim não os caracterizar nos incisos I e II. Para o autor, os conflitos de competência são resolvidos por lei complementar instituidora de norma geral por ter como destinatários todos os entes federativos, de modo a consubstanciar lei nacional. Ademais, para dispor sobre conflitos entre impostos (art. 146, I), a lei complementar precisaria cuidar de, ao menos, um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, o que remete ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal (fatos geradores, contribuintes, base de cálculo) (BORGES, 2013).

Sob o fundamento da interligação material dos diversos incisos do art. 146, o autor propõe uma *interpretação extensiva* do item III aos itens I e II, uma vez que o parcialmente abrangido no item III (conflitos e limitações) está integrado ao regime de normas gerais. Assim, a conclusão é a de que os conflitos e as limitações estão incluídos no âmbito do inciso III. Nesse sentido, alcança-se a unificação formal e material das proposições acerca do art. 146 da Constituição Federal: a lei complementar, no campo de qualquer uma delas, é sempre de normas gerais de direito tributário. Acrescenta, ainda, que a lei complementar, sem interferir nas atribuições dos entes, deve zelar pela erradicação potencial ou atual dos conflitos de competências (BORGES, 2013).

3.3 Veicular normas gerais em matéria de legislação tributária

Dentre as funções que a Constituição reservou à lei complementar, a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária traz ínsita a dificuldade de se definir o que são “*normas gerais*” – desafio que perpassa diversos ramos jurídicos e, em especial, o campo tributário, considerando que ultrapassar os limites desse conceito pode importar em indevida ingerência na competência tributária conferida a Estados e Municípios.

Ricardo Aziz Cretton conta que a expressão “*normas gerais*” foi inserida na Constituição Federal de 1946 por influência de Aliomar Baleeiro – que, vencido nas Comissões da Constituinte – obteve êxito em Plenário para inserir no texto constitucional competir à União dispor sobre normas gerais de direito financeiro, cabendo aos Estados fazê-lo supletiva ou complementarmente (arts. 5º, XV, “b” e 6º da referida Carta). Tratava-se de reconhecer a autonomia do Direito Financeiro (CRETTON, 1996).

Rubens Gomes de Sousa narra que o debate em Plenário foi centralizado na autonomia legislativa local e, como solução de compromisso, reduziu-se a amplitude da redação

originalmente proposta e se limitou a competência legislativa da União – até então abrangente do Direito Financeiro – tão somente às *normas gerais* de Direito Financeiro. Caso tivesse sido atribuída à União toda a competência legislativa privativa sobre Direito Financeiro, poderia surgir o entendimento de que Estados e Municípios não teriam qualquer competência residual na matéria (SOUSA, 1954).

Geraldo Ataliba explica que a Constituição Federal de 1946 só mencionava as normas gerais em Direito Financeiro, que compreendiam, principalmente, as de Direito Tributário. Por sua vez, a Constituição de 1967, por força da Emenda nº 1/1969, previa as normas gerais de Direito Financeiro (art. 8º, inciso XVII, “c”) de maneira separada das normas gerais de Direito Tributário (art. 18, § 1º) (ATALIBA, 1969).

Desde então, a literatura jurídica procura, sem alcançar certa unanimidade, definir o que são normas gerais. Uma das primeiras e mais célebres tentativas de conceituar o tema foi feita por Carvalho Pinto, que apontou que as *normas* trazem, em si, a ideia de generalidade, acentuada com a justaposição do termo *gerais*. Sua conclusão foi exposta por meio de proposições negativas: não são normas gerais (i) as que objetivam especialmente uma ou algumas dentre as várias pessoas congêneres de direito público participantes de determinadas relações jurídicas; (ii) as que visem particularizadamente determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros da mesma condição ou espécie e (iii) as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes (CARVALHO PINTO, 1949, apud SOUSA, 1954).

A premissa é a de que só será considerada norma geral aquela que se aplique, igualmente, à União, Estados e Municípios (*não são normas gerais as que objetivam especialmente uma ou algumas dentre as várias pessoas congêneres de direito público participantes de determinadas relações jurídicas*). Tal proposição foi endossada por Sá Filho, mas contrariada por Aliomar Baleeiro, sob o fundamento de que certos institutos ou situações podem ser inerentes ao Estado ou ao Município, de modo que não há motivo para que as normas gerais de direito financeiro não os focalizem. Quanto à contraposição de Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa apresenta duas ressalvas (SOUSA, 1954).

A primeira é a de que a especificação do conceito de normas gerais não pode importar em que a União as edite tão somente para outros entes, eximindo-se de sua observância. Nas hipóteses em que o instituto ou a situação jurídica regulamentados pela norma somente possam ocorrer, em razão de sua natureza, quanto a Estados e/ou Municípios, nem por isso o comando editado deixará de ser norma geral: será geral desde que aplicável a todas as situações idênticas, considerando a possibilidade material de sua ocorrência (SOUSA, 1954).

A segunda ressalva ao entendimento de Baleeiro feita por Rubens Gomes de Sousa é a de que não é norma geral aquela formulada em termos genéricos, mas que tenha sua aplicabilidade limitada a uma situação que materialmente só possa ocorrer em determinado Estado ou Município. E, nesse caso, a invalidade decorre da violação ao preceito constitucional que proíbe à União editar leis que não sejam uniformes em todo o território nacional, sendo o bastante que a lei seja discriminatória em seus efeitos (SOUSA, 1954).

Quanto à segunda proposição negativa de Carvalho Pinto (*não são normas gerais as que visem particularizadamente determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros da mesma condição ou espécie*), Rubens Gomes de Sousa pondera que, se interpretada para além da vedação à discriminação interestadual ou intermunicipal, torna-se excessivamente restritiva do alcance do conceito de normas gerais. Para tanto, cita o exemplo de não se considerar como normas gerais regras uniformes acerca da prescrição, que é apenas uma dentre várias modalidades de extinção das obrigações, o que indica que a especificação funcional dos institutos jurídicos seria desconsiderada (SOUSA, 1954).

E tal aspecto se relaciona à última dentre as três proposições alcançadas por Carvalho Pinto (*não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes*), acerca da qual Rubens Gomes de Sousa destaca que não se entende por detalhe o aspecto específico tão somente por ser sistematizável de maneira genérica juntamente com outros igualmente específicos. Por vezes, a regulamentação do detalhe consistirá na própria essência da norma geral, com vistas a assegurar o funcionamento do instituto jurídico regulado (SOUSA, 1954).

Em conclusão, Rubens Gomes de Sousa – destacando a importância dos estudos de Carvalho Pinto sobre o tema – prefere afastar a ideia de uma definição apriorística de norma geral, sob o risco de que uma definição prévia e limitativa do conceito acabe o esvaziando. Por um lado, destaca que a finalidade do conceito é permitir que, por meio de legislação editada pela União, sejam fixadas as consequências de determinados preceitos constitucionais, de modo a assegurar sua aplicação efetiva e uniforme (inclusive, quanto à própria União). Por outro lado, lembra que o limite do dispositivo é a competência legislativa das entidades federativas subordinadas à norma, como se o limite do alcance da norma geral fosse a própria competência legislativa, em sentido amplo, de cada um dos entes federativos (SOUSA, 1954).

Assim, o autor entende que a competência da União para legislar sobre normas gerais (de direito financeiro) deve ter como ponto de partida um preceito constitucional expresso ou decorrente do sistema, e ter como finalidade a atuação integral do preceito que lhe deu origem. Dentro desses extremos, a competência só deve ser exercida quanto aos aspectos do tema a que

se refira, cuja regulamentação normativa seja essencial à atuação integral do preceito que constitua seu fundamento, de modo a não excluir ou embaraçar o exercício, por Estados e Municípios, de sua competência supletiva ou complementar, sempre que a diversificação daí resultante não seja incompatível com a aplicação integral do preceito (SOUSA, 1954).

Rubens Gomes de Sousa destaca que, a esses limites, sobrepõe-se o decorrente da preservação da competência legislativa originária de Estados e Municípios, que deriva de preceitos constitucionais expressos (v.g., discriminação de rendas ou matérias de seu interesse) ou decorrentes do sistema (v.g., com fundamento na teoria dos poderes implícitos), para além de sua competência supletiva ou complementar (SOUSA, 1954).

Nesse sentido, ressalta a impossibilidade e a inconveniência de se fixar um conceito de normas gerais, e observa que suas conclusões coincidem, em essência, com as de Sá Filho, que se baseia nos pressupostos de serem normas consignadas na Constituição e aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios (SOUSA, 1954):

apenas emprestamos maior elasticidade ao conceito, dizendo normas decorrentes em vez de consignadas na Constituição, a fim de afastar a ideia de que a previsão deve ser expressa; e admitimos a existência de normas gerais aplicáveis só aos Estados ou só aos Municípios, ou a ambos, quando decorram da Constituição com esse caráter. E por outro lado compensamos esta maior elasticidade com a ressalva de que a competência federal só deve ser exercida quando a uniformidade legislativa seja inerente à atuação do preceito constitucional. Em última análise, são normas gerais, para nós, todas quanto regulamentem preceitos constitucionais, expressos ou implícitos em matéria financeira.

Por sua vez, Geraldo Ataliba entende que às normas gerais cabe a única função de completar a Constituição, nos casos em que seja previsível – ou venha a ocorrer efetivamente – conflito entre as pessoas tributantes. O autor destaca como ilógico que a Constituição conferisse autonomia aos Estados e Municípios, tributos privativos e competência ampla para regulamentá-los e, ao mesmo tempo, atribuisse ao Congresso Nacional poderes para limitar arbitrariamente tais faculdades e competências. Por isso, as normas gerais deveriam atuar apenas nas áreas de conflito entre os entes federativos, desde que haja evidente lacuna no texto constitucional (ATALIBA, 1969).

Acrescenta que a atribuição constitucional de competências a Estados e Município não admite sua redução pelo legislador. Destaca que a autonomia dos Estados e Municípios é princípio fundamental do sistema, como corolário do princípio federal, e suas derrogações são excepcionalíssimas, de modo que devem estar expressamente previstas no texto constitucional. Ademais, o princípio federal e a autonomia política dos entes influenciam a interpretação do sistema como um todo, cujas normas devem ser integradas e interpretadas em harmonia com eles (ATALIBA, 1969).

Geraldo Ataliba ressalta, ainda, a importância da exigência constitucional de que as normas gerais sejam veiculadas por lei complementar. Segundo ao autor, tal circunstância destaca a excepcionalidade dessas normas, ao mesmo tempo em que a solenidade exigida no processo legislativo sublinha a importância do ato legislativo que as edita e caracteriza a eminência da norma geral em Direito Tributário sobre a generalidade das demais leis tributárias (federais, estaduais e municipais) (ATALIBA, 1969).

Observa-se que o tema das normas gerais possui estreita relação com o Federalismo: ao mesmo tempo em que sua edição e a construção de seu sentido devem ser orientadas pela autonomia constitucional das pessoas políticas que compõem a Federação, o instituto surge como necessário à uniformidade de procedimentos em um sistema estatal descentralizado. Fernando Scaff aponta que as normas gerais vinculam todos os entes federados a adotar uma conduta minimamente uniforme em determinados temas (SCAFF, 2013).

A uniformidade como fundamento à edição de normas gerais por lei complementar também é destacada por Rubens Gomes de Sousa (1954)²⁰ e por Aliomar Baleeiro, que assim escreveu em seu Parecer acerca do Projeto nº 4.834, de 1954, que originou o Código Tributário Nacional: “*o interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, e a eficiência da Administração clamam por essa codificação*” (BALEIRO, 2015, p. XXXI).

Quanto ao tema em matéria de legislação tributária – surgido com o art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969 – Ricardo Lobo Torres observa que a expressão “normas gerais” é ambígua, em virtude da falta de prévia definição legal e pela própria dificuldade em sua definição, o que, segundo ele, compromete o princípio da reserva absoluta da lei complementar, uma vez que esse postulado se basearia na existência de um campo material de incidência da norma complementar, o que seria problemático. Para o autor, as normas gerais são “*aquelas que estampam os princípios jurídicos de dimensão nacional, constituindo-se objeto de codificação tributária*” e, por isso, o Código Tributário Nacional, editado como lei ordinária, alcançou *status* de lei complementar nos julgamentos do STF (TORRES, 2014).

Ricardo Lobo Torres destaca que o art. 146, III, “c” da Constituição Federal incluiu, dentre os objetivos da lei complementar, até a disciplina do ato cooperativo, que não tem a ver com o conceito de normas gerais em direito tributário. Além disso, diante do alto grau de indeterminação do conceito, o referido dispositivo constitucional elenca hipóteses exemplificativas, como a definição de tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (TORRES, 2014).

²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. In: *Revista de Direito Administrativo*, 37, 1954, 12–34. <https://doi.org/10.12660/rda.v37.1954.13996>. Acesso em: 21 de nov. 2024.

O autor entende pela inexistência de uma reserva absoluta da lei complementar, em razão da própria ambiguidade da expressão “*normas gerais em direito tributário*”, o que constitui em lei complementar as normas que o legislador federal tenha editado conforme o respectivo procedimento constitucional, ainda que originalmente não desfrutasse de tal *status*, conforme observou Flávio Bauer Novelli, ao afirmar que fora dos casos específicos indicados na Constituição, o conceito de lei complementar em sentido material é doutrinário, que não vincula o legislador. Essa abertura transparece do próprio art. 146, III, que se refere à elaboração de lei complementar com normas gerais em matéria de legislação tributária “*especialmente*” sobre os temas que se refere, o que não se confunde com *exclusivamente* ou *apenas*. Disso se verifica que o conceito de normas gerais continua ambíguo, de modo a afastar o entendimento em defesa de um conceito material ou de uma reserva absoluta da lei complementar tributária (NOVELLI, 1977 apud TORRES, 2014).

Aliomar Baleeiro comenta que a Constituição anterior, vislumbrando os conflitos atinentes às limitações do poder fiscal, acometeu à lei complementar as soluções adequadas no vasto campo do então art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969, que previa a competência da lei complementar para estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa lei complementar é hábil a evitar dúvidas, que, na ausência dela, devem ser resolvidas pela interpretação dos Tribunais e, soberanamente, do Supremo Tribunal Federal (BALEEIRO, 2015).

No âmbito das competências legislativas concorrentes previstas no art. 24 da Constituição vigente, Misabel Derzi observa que a competência da União para legislar concorrentemente sobre Direito Tributário apenas se materializa por meio da edição de normas gerais, que não podem suprimir, estancar ou substituir o exercício das competências legislativas próprias de Estados e Municípios. O art. 150, I, da Constituição Federal e o art. 97 do CTN exigem lei do ente federativo competente para instituir e regular o tributo, o que não é satisfeito pela edição de normas gerais por meio de lei complementar federal (DERZI, 2015).

Além disso, Misabel Derzi destaca os estudos de Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges na tentativa de se alcançar um conceito de normas geral, em especial, no campo tributário. Tais autores se preocuparam em fixar os limites, realçando o caráter excepcional como competência restritiva da União, que não poderia sufocar, amesquinhar, reduzir ou anular o exercício das competências legislativas de Estados e Municípios – enfim, a autonomia inerente aos entes federativos (DERZI, 2015).

Nesse sentido, os limites das normas gerais se encontram na própria autonomia dos entes federativos. Ainda que a extensão das funções de orientação, padronização e uniformização possa ser objeto de dúvida razoável, não se pode sufocar a autonomia e a descentralização – a *dissimetria* a que se refere Pontes de Miranda –, considerando que a isonomia entre as ordens jurídicas parciais é corolário da descentralização dinâmica. Se os tributos estaduais e municipais só nascem a partir de leis próprias dos respectivos entes federativos, não se admite hierarquia ou relação de supraordenação de um poder parcial sobre o outro, sob pena de se desconfigurar a descentralização dinâmica (político-jurídica), essencial ao Federalismo (DERZI, 2015).

Roque Antonio Carraza destaca que as normas gerais em matéria tributária previstas no art. 146 da Constituição Federal devem apresentar um conteúdo não exauriente, mas ancilar, conforme ensinou Diogo de Figueiredo Moreira Neto: as normas gerais (i) estabelecem princípios, diretrizes e regras jurídicas gerais; (ii) não podem entrar em pormenores ou detalhes, nem esgotar o assunto legislado; (iii) devem ter caráter nacional, ser aplicáveis a todos os entes federativos de maneira uniforme; (iv) devem ser regras uniformes para todas as situações idênticas; (v) tem sua edição voltada a preencher lacunas constitucionais ou dispor sobre áreas de conflito; (vi) devem se referir a questões fundamentais; (vii) são limitadas, na medida em que não podem violar a autonomia dos entes federativos e (viii) não são normas de aplicação direta (CARRAZA, 2021).

Assim, as normas gerais não suprem o exercício de competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em matéria financeira e tributária. Ademais, infere-se que a norma de atribuição de competência legislativa, em especial, em matéria tributária e financeira, possui eficácia imediata, sendo originária e institucionalmente estabelecida pela Constituição Federal (BALEIRO, 2015).

Cumprido destacar o entendimento de Misabel Derzi no sentido de que a inexistência de lei complementar que atenda ao disposto nos incisos I, II ou III (normas gerais) do art. 146 da Constituição Federal não bloqueia o exercício das competências resultantes das normas atributivas de poder que defluem dos arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 155 e 156, bem como das restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152 da Carta. Para a autora, cujo entendimento se adota nesse trabalho, “*a isonomia dos entes políticos – em que se baseia a Federação – não é conciliável com a norma de competência derivada de outro ente político e nem é dependente da edição de lei complementar federal*” (DERZI, 2015, p. 8).

Por isso, o art. 24, § 3º, da Constituição Federal dispõe que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. O § 4º estabelece, ainda, que a superveniência de lei federal sobre normas gerais

suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. E o art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prevê que 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* (DERZI, 2015).

Assim, as normas gerais não suprimem, reduzem ou substituem o exercício da competência legislativa tributária por cada pessoa política, que regulamentará o tributo de sua competência por meio de lei própria – único ato normativo capaz de instituí-lo, validamente, dentro do respectivo âmbito territorial de validade. Por outro lado, a não edição de norma geral, pela União, poderá paralisar o exercício da competência legislativa estadual ou municipal (DERZI, 2015).

Ainda acerca do conceito de normas gerais tributárias, Geraldo Ataliba destaca que as normas gerais de direito financeiro e tributário são, em essência e pela sistemática constitucional, leis nacionais – que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer ente federativo, mas sim, que transcendem aos três. Nesse sentido, não se confundem com as leis federais, estaduais ou municipais e possuem um campo próprio e específico, excludente das outras três ordens e reciprocamente excluído por elas. Assim, da mesma maneira que detêm primazia em seu próprio campo constitucional, com caráter privativo, prevalecendo – em razão da delimitação constitucional e não de hierarquia – sobre as demais leis, não se estendem validamente ao âmbito afeto à legislação federal, estadual e municipal (ATALIBA, 1980).

Disso se extrai que a reserva de normas gerais em matéria de legislação tributária à lei complementar (art. 146, inciso III, da Constituição Federal), ao mesmo tempo em que traz unidade e harmonia ao sistema, guarda potencial de acarretar distorções federativas, considerando que o processo legislativo especialmente qualificado no âmbito do órgão legiferante da União Federal pode resultar em edição de texto normativo que importe em indevida ingerência na competência tributária de Estados e Municípios, ao desbordar do conteúdo do conceito de “normas gerais”, cuja própria delimitação é desafiadora e controvertida.

Em grande parte, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) cumpre o papel de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – nos termos do art. 146, III, alínea “a”, do texto constitucional.

Quanto aos referidos elementos dos impostos, é o que se verifica, *v.g.*, em relação ao imposto de importação (arts. 19 a 22 do CTN); de exportação (arts. 23 a 28 do CTN); sobre a

propriedade territorial rural – ITR (arts. 29 a 31 do CTN); sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (arts. 32 a 34 do CTN); sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (arts. 35 a 42 do CTN) e sobre a renda (arts. 43 a 45 do CTN).

Utilizando-se como exemplo o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), de competência dos Municípios, observa-se que o *caput* do art. 32 do CTN cuida da definição do respectivo fato gerador, qual seja, “*a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município*” – e a definição de zona urbana é atribuída à lei municipal, observados os requisitos mínimos previstos no § 1º do referido art. 32. Por sua vez, a base de cálculo é prevista no art. 33 do CTN, como equivalente ao valor venal do imóvel, excluindo-se o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. Por fim, o art. 34 do CTN traz a figura do contribuinte do IPTU, que é o é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Tudo o mais é deixado à regulamentação por parte de cada Município, em lei própria, por meio da qual procederá à instituição do IPTU em seu território e à respectiva cobrança diante da ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência prevista no texto normativo. Citando-se a sistemática da legislação do Município do Rio de Janeiro, observa-se que é a lei municipal que trata dos demais elementos necessários à instituição e cobrança do IPTU, como o momento de ocorrência do fato gerador,²¹ a definição de zona urbana,²² as alíquotas aplicáveis a cada tipo de imóvel,²³ bem como detalha os elementos já previstos nas normas gerais contidas em lei complementar.

O que se defende neste trabalho é que, nesses casos específicos, em que a norma constitucional de que se extrai o fundamento de validade da lei complementar regulamentadora do imposto não limita seu conteúdo ao estabelecimento de normas gerais, o legislador nacional deve ser deferente ao modelo de Federalismo Fiscal e à competência tributária de Estados e Municípios estabelecida na Constituição Federal.

²¹ Lei nº 691/1984 (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro). Art. 52. [...] Parágrafo único. Considera-se ocorrido o fato gerador no primeiro dia do exercício a que corresponder o imposto.

²² Lei nº 691/1984 (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro). Art. 53 - Para os efeitos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, entende-se como zona urbana toda área em que existam melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: [...]

²³ A Lei nº 6.250/2017 atualizou a Planta Genérica de Valores do IPTU no Município do Rio de Janeiro, que não era alterada desde 1997, reduzindo as alíquotas de IPTU dos imóveis residenciais, comerciais e territoriais para 1,0%, 2,5% e 3,0%, respectivamente. Explicações sobre diversos aspectos do IPTU no Município do Rio de Janeiro em: <https://www.rio.rj.gov.br/web/guest/exibeconteudo?id=7609140>. Acesso em: 24 de jan. 2024.

Como já visto, a distribuição de competências e a fixação de um rol de atribuições a cada um dos entes autônomos pela própria Constituição se encontra no cerne da ideia de Estado Federal – que ganha contornos especiais à luz da matéria financeira e tributária, considerando que o exercício da atividade financeira é premissa à realização das competências administrativas voltadas ao atendimento das necessidades públicas deixadas a cargo de cada ente federativo.

Como apenas a Constituição Federal pode traçar os limites das competências tributárias da União, Estados e Municípios, o legislador complementar, ao produzir texto normativo em atendimento aos comandos constitucionais, deve procurar resguardar ao máximo a autonomia de todos os níveis federativos, para que essa possa ser, de fato, por eles exercida. Explica-se: na dúvida sobre se determinado tema consubstancia norma geral a ser tratada em lei complementar nacional ou se deve ser deixado à regulamentação por lei estadual ou municipal, o legislador complementar deve produzir texto de lei cuja interpretação favoreça, na maior medida do possível, o exercício de competência tributária própria por Estados e Municípios. A ideia é potencializar, ao máximo, o espaço de atribuições próprias de cada nível federativo, por meio da previsão de hipóteses de incidência para todos os casos admitidos pela Constituição e da ausência entraves à instituição e cobrança dos impostos de Estados e Municípios.

Desse modo, apenas as matérias cujo tratamento por lei nacional é expressamente exigido pela Constituição ou sobre as quais recai um imperativo de uniformização necessária a garantir a racionalidade do sistema devem ser retiradas do campo de atuação de cada um dos Estados e Municípios. Esse é o sentido de se exigir que as normas gerais tributárias sejam previstas em lei complementar nacional. Por sua vez, os detalhes de cada espécie tributária que devem ser conjugados à realidade do seu ente instituidor são adequadamente deixados à regulamentação editada por cada ente federativo.

3.4 Regulamentação de impostos específicos – ICMS e ISS

Há casos em que a Constituição Federal exigiu lei complementar própria para tratar de aspectos específicos de determinados impostos. É o que se verifica em relação ao imposto dos Estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), em relação ao qual o art. 155, inciso II c/c § 2º, inciso XII determina que cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Roque Antonio Carraza destaca que o inciso II do art. 155 da Constituição Federal prevê pelos menos três impostos diferentes, quais sejam, (i) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); (ii) imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal e (iii) imposto sobre serviços de comunicação. O autor destaca que a lei complementar, ao definir seus contribuintes, não poderá desfigurar qualquer desses impostos, observando as hipóteses de sujeição passiva constitucionalmente estabelecidas. Ademais, ao “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das prestações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços”, a lei complementar não poderá desvirtuar a norma constitucional que prevê a incidência desses tributos, nem o critério territorial de repartição de competências entre Estados e Distrito Federal (CARRAZA, 2021).

Em atenção a tais disposições constitucionais, foi editada a Lei Complementar nº 87/96 – conhecida como Lei Kandir –, que trata de diversos aspectos relacionados ao ICMS, como a definição dos contribuintes do imposto (art. 4º), a substituição tributária (art. 5º e ss.), hipóteses de incidência e de não incidência (arts. 2º e 3º), o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável (art. 11) e o regime de compensação do imposto (art. 19 e ss.) – que é não cumulativo por determinação constitucional (art. 155, § 2º, inciso I).

Por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada na atual ordem constitucional, regulamenta o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal,²⁴ de modo que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS resta condicionada à decisão unânime dos

²⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Estados e do Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Nos termos do art. 1º c/c art. 2º, § 2º, da referida LC nº 24/75, os benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, sempre por decisão unânime. Por sua vez, a revogação total ou parcial desses benefícios depende de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Nessa perspectiva, tal sistemática foi estabelecida em lei complementar com vistas a resguardar certo equilíbrio e harmonia entre os entes, evitando o cenário de guerra fiscal e a consequente competição entre os Estados por meio da concessão desenfreada de benefícios fiscais de ICMS. Contudo, isso não bastou para que diversos Estados concedessem benefícios fiscais sabidamente inconstitucionais, que se perpetuavam até que a leis estaduais que os instituíram fossem declaradas inconstitucionais em ação direta de inconstitucionalidade (ADI) no âmbito do Supremo Tribunal Federal (VAZ; BATISTA JÚNIOR, 2024).

Porém, muitas vezes, antes que o mérito da ação fosse apreciado pelo STF, o Estado instituidor do benefício revogava sua lei inconstitucional, prejudicando o julgamento da ADI pelo STF e a consequente declaração de inconstitucionalidade da lei. Após a revogação, era comum que os Estados previssem o benefício fiscal em outra lei estadual, presumidamente constitucional. Tal artifício fazia com que a vigência do benefício fiscal inconstitucional fosse prolongada de maneira artificial, burlando o controle de constitucionalidade. E mesmo quando o STF examinava o mérito da ação direta e declarava a inconstitucionalidade da lei estadual, os efeitos produzidos por ela, até então, eram conservados como consequência da modulação dos efeitos do julgamento de inconstitucionalidade (VAZ; BATISTA JÚNIOR, 2024).

Em outros casos, os benefícios fiscais declarados inconstitucionais pelo STF eram convalidados no âmbito do Confaz, *v.g.*, em 2011, os Governos dos Estados de Rondônia, Paraná e Pará, após terem os benefícios declarados inconstitucionais, ameaçaram utilizar seu poder de veto para impedir futuras concessões por parte de outros Estados, caso seus próprios benefícios fiscais não fossem ratificados pelos demais Estados em Convênio do Confaz. Tal cenário indica que a Lei Complementar nº 24/1975, quando não violada, foi utilizada para subverter sua própria finalidade: a imposição de consenso entre os Estados, no âmbito do CONFAZ, para concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS (VAZ; BATISTA JÚNIOR, 2024).

Por sua vez, quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios, o art. 156, inciso III, da Constituição Federal prevê que sua materialidade são os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (que se

submetem ao ICMS), “*definidos em lei complementar*”. Além disso, o parágrafo terceiro desse mesmo dispositivo estabelece que compete à lei complementar (i) fixar as alíquotas máximas e mínimas; (ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e (iii) regular a forma e as condições pelas quais isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Para isso, editou-se a Lei Complementar nº 116/2003 em substituição ao Decreto-Lei nº 406/1968 – cujo art. 9º, §§ 1º e 3º, permanece em vigor e estabelece uma base de cálculo diferenciada do ISS para os profissionais autônomos e para as sociedades uniprofissionais, que recolhem o imposto de forma fixa, e não sobre o preço do serviço.²⁵

Verifica-se que, no caso específico do ISS, a própria Constituição atribui à lei complementar a tarefa de definir os serviços cuja prestação se submeterá à cobrança do referido imposto. Por isso, além de regular o fato gerador (art. 1º), hipóteses de não incidência (art. 2º), o local em que se considera prestado o serviço e o conceito de estabelecimento prestador (arts. 3º e 4º), o contribuinte (art. 5º), a responsabilidade tributária (art. 6º), a base de cálculo (art. 7º) e as alíquotas máxima e mínima – com vistas a evitar guerra fiscal –, a Lei Complementar nº 116/2003 traz anexa uma lista de serviços submetidos à incidência do ISS, como também constava do Decreto-Lei nº 406/1968.

Verifica-se que o art. 156, III, da Constituição Federal estabelece que o ISS incide sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS-Serviços), *definidos em lei complementar*. Assim, para além das funções elencadas em seu art. 146, o texto constitucional outorga a essa espécie legislativa o papel de definir os serviços de qualquer natureza sujeitos à incidência do ISS. Por sua vez, em face da competência dos Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência (art. 30, III, CF/88), a sistemática de definição de serviços em listas anexas a leis complementares acarreta acirrada controvérsia, em que, de um lado, encontra-se a autonomia

²⁵ Supremo Tribunal Federal (STF). Decisão. [...] Neste sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. 1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 2. Recurso Especial não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.740.420. Paraná. Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 12 jun. 2018, DJe 12 jun. 2018). No mesmo sentido, já decidiu esta Câmara: APELAÇÃO - AÇÃO DECLARATÓRIA – ISSQN – Sociedade uniprofissional de advogados - DL 406/68, art. 9º, parágrafos 1º e 3º - Entendimento do STJ no sentido de que a sociedade de advogados faz jus à benesse – EAOAB, art. 5º - Irrelevância (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1.424.539. São Paulo. Segunda Turma. Plenário. Relator(a): Min. André Mendonça, julgado em 7 abr. 2023, DJe 10 abr. 2023).

municipal para instituir o imposto e, de outro, a competência ao legislador nacional para determinar os serviços passíveis de incidência do imposto municipal.²⁶

Sobre o tema, José Souto Maior Borges destaca que, ao definir os serviços tributáveis pelo Município, a lei complementar não tem por função limitar a competência tributária municipal, “*plena e sem vácuos a serem preenchidos no plano infraconstitucional*” (BORGES, 1975, p. 187-188). Nesse sentido, Roque Antonio Carraza esclarece que o âmbito do ISS não pode ter seus limites aumentados, diminuídos ou, muito menos, anulados por lei complementar. O autor defende, ainda, que a competência municipal para instituir o ISS não depende de lei complementar que defina os serviços e que o legislador complementar não pode estabelecer rol de serviços tributáveis pelos Municípios, de modo que serviços não previstos na lista poderiam ser tributados (CARRAZA, 2021).

Com vistas a resguardar a eficácia da norma constitucional que atribui à lei complementar o papel de definir os serviços tributáveis por ISS e conciliá-la com a autonomia municipal, vislumbra-se o entendimento de que a definição dos serviços por lei complementar teria a finalidade de explicitar os serviços com vistas a evitar conflitos de competência em virtude da existência de materialidades assemelhadas estarem submetidas à tributação por União, Estados e Distrito Federal.

Acerca do tema da definição de serviços tributáveis em lista, em um primeiro momento, o STF concluiu que a lista de serviços seria *taxativa* (Recurso Extraordinário nº 77.183/SP, 1974)²⁷, embora admitisse interpretação *ampla e analógica* (Recurso Extraordinário nº 75.952, 1973).²⁸ Ao examinar a questão já sob a égide da Constituição Federal de 1988, o Superior

²⁶ Sobre isso, foram editados o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, Decreto-Lei nº 834, de 08.09.69, Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, Lei Complementar nº 100, de 22.12.99, Lei Complementar nº 116, de 31.07.03 e Lei Complementar nº 157, de 29.12.16. MELO, Fábio Soares de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza: lei complementar, materialidade e lista de serviços. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 455-459.

²⁷ IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS. BANCOS. I. A SÚMULA N. 79 E ANTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 18/1965 E A CF DE 1967, QUE RESERVARAM A UNIÃO O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CAMBIO E TITULOS MOBILIARIOS; E AOS MUNICÍPIOS O IMPOSTO DE SERVIÇOS, EXCETUADOS OS DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS ESTADOS. II. A JURISPRUDÊNCIA DO STF JA ASSENTOU POR VEZES, QUE NÃO É LEGÍTIMO O IMPOSTO MUNICIPAL DE SERVIÇOS SOBRE OPERAÇÕES BANCARIAS, DESDE A EMENDA N. 18 E A CF DE 1967 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 77.183. São Paulo. Plenário. Relator: Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 19 abr. 1974, DJ 4 out. 1974).

²⁸ CARTOES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTAO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART. 3, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART. 24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 E TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

Tribunal de Justiça (STJ), no âmbito do Recurso Especial nº 834.060, concluiu no mesmo sentido, ao entender que “*embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente*”. A ementa do julgado indica que não haveria ofensa ao disposto no art. 108, § 1º, do CTN pois não se tratava de analogia, “*mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo ‘congêneres’, ‘semelhantes’, ‘qualquer natureza’, ‘qualquer espécie’, dentre outras tantas*”.²⁹

Mais recentemente, ao examinar o Recurso Extraordinário nº 784.439 na sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal assentou que “*é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva*” (Tema 296). A Relatora, Ministra Rosa Weber, destacou que “*embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviço tudo aquilo que queira, a jurisprudência admite que ela o faça em relação a certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria jurídica tributável*”.³⁰

Dessa forma, a Ministra Relatora explicou que a tributação pode recair extensivamente sobre serviços congêneres aos constantes da lista: “*a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado, pois os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes*”. Ainda, observou que as listas de serviços constantes da Lei Complementar nº 116/2003 e do Decreto-Lei nº 406/1968, por diversas vezes, utilizam a fórmula “*e congêneres*” ou expressões como “*de qualquer natureza*”, “*de qualquer espécie*” e “*entre outros*”, e não há obstáculo constitucional a essa

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 75.952. São Paulo. Segunda Turma, Relator: Min. Thompson Flores, julgado em 29 out. 1973, DJ 2 out. 1974)

²⁹ Tributário. Recurso Especial. ISS. Lista de Serviços. Taxatividade. Interpretação Extensiva. Possibilidade.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, §1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo ‘congêneres’, ‘semelhantes’, ‘qualquer natureza’, ‘qualquer espécie’, dentre outras tantas. 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna do ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos (...). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 834.060/PR, Segunda Turma. Relator: Min. José de Castro Meira, julgado em 15 ago. 2006, DJ 25 ago. 2006).

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Rosa Weber, julgado em 29 jun. 2020, DJe 15 set. 2020.

técnica legislativa, ressaltando que eventuais "*excessos interpretativos*" do Fisco ou do contribuinte poderão ser solucionados pelo Poder Judiciário.³¹

No tema da regulamentação específica do ICMS e do ISS, a lei complementar acaba por, igualmente, atuar na solução de conflitos quanto a incidência desses impostos. Sob a égide da recém-promulgada Constituição Federal de 1988 e do Decreto-Lei nº 406/1968, em novembro de 1992, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 129.877, concluiu que o fato de a atividade não estar contemplada na lista de serviços enseja a tributação exclusiva pelo ICMS, ainda que existam serviços prestados no negócio jurídico. Por outro lado, em relação aos serviços constantes da lista, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, há, apenas, a incidência do ISS.³²

Por sua vez, no Recurso Extraordinário nº 144.795, julgado pela Corte no ano seguinte, o Relator, Ministro Ilmar Galvão, entendeu que a solução pela lei complementar foi adotada em razão da dificuldade, nas operações mistas, de se distinguir entre mercadoria e serviço. Os serviços constantes da lista, ainda que acompanhados de fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS, ao passo que o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não previstos na lista, fica sujeito ao ICMS. Assim, nesse caso, conclui que incide o ICMS no fornecimento de alimentação e bebida, que se trata de hipótese de mercadoria fornecida com serviços, "pelo singelo motivo de que não se acha relacionado em lei complementar"³³, conforme expresso no art. 155, § 2º, IX, "b", da Constituição Federal.

O prestígio à lei complementar na solução dos conflitos entre ICMS e ISS foi reiterado pelo STF em ocasiões mais recentes, como no julgamento do já citado Recurso Extraordinário nº 784.439, em que assentou que a Constituição fez escolha pragmática ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, para evitar que, a todo momento, surgisse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, em especial, considerando o caráter economicamente misto de muitas operações.³⁴

Quanto ao ponto, entende-se que a lei complementar, no ordenamento brasileiro, possui *dupla presunção de legalidade*: em primeiro lugar, porque são veículos introdutórios de norma

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Rosa Weber, julgado em 29 jun. 2020, DJe 15 set. 2020.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 129.877. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 3 nov. 1992, DJ 27 nov. 1992.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 144.795. São Paulo. Primeira Turma, Relator: Min. Ilmar Galvão, julgado em 19 out. 1993, DJ 12 nov. 1993.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Rosa Weber, julgado em 29 jun. 2020, DJe 15 set. 2020.

aprovados mediante regular processo legislativo. Ademais, porque recebem funções específicas, de maneira expressa, da Constituição. Por isso, afastar o emprego de determinada lei complementar exige um ônus argumentativo reforçado e só pode ocorrer quando as disposições da referida lei afrontarem, de maneira inequívoca, norma constitucional (ANDERLE, 2017).

Na linha do exposto por Ricardo Anderle, o Supremo Tribunal Federal andou bem ao assim decidir nos referidos julgados, considerando que somente nos casos em que a lei complementar afrontar diretamente os conceitos constitucionais, tomados em sua acepção mínima, é que se deve buscar outros critérios. Tal raciocínio se fundamenta, em especial, na dupla presunção de legitimidade da lei complementar, cujo emprego não é subsidiário em relação aos demais critérios, mas, ao contrário, deve ser prioritário (ANDERLE, 2017).

4. QUESTÕES FEDERATIVAS RELACIONADAS A LEIS COMPLEMENTARES

4.1 Impasses Federativos Decorrentes da Edição de Leis Complementares

Destaca-se que essa matéria sensível – acerca dos limites do conteúdo adequado da lei complementar nacional – reside, sobretudo, nas hipóteses de incidência e não incidência dos respectivos impostos. É, sobretudo, nesse ponto que uma ingerência desmedida do legislador complementar pode inviabilizar a instituição e cobrança do imposto por Estados e Municípios em casos compatíveis com a ordem constitucional – o que importa em uma indevida limitação de competência tributária por lei complementar.

4.1.1 A Lei Complementar nº 192/2022 (incidência monofásica do ICMS) e a Lei Complementar nº 194/2022 (seletividade no ICMS)

Quanto ao ICMS, recentemente, verificou-se que a edição de leis complementares nacionais acarretou conflitos federativos entre Estados e União. Em primeiro lugar, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, previu a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis, inclusive importados, com base em alíquota fixa por volume comercializado. O sistema monofásico, que permite a incidência do ICMS apenas uma vez, no início da cadeia, com alíquotas uniformes em âmbito nacional decorre da Emenda Constitucional nº 33/2001, que incluiu a alínea “h” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.³⁵ No caso dos combustíveis, o ICMS é cobrado do produtor ou do importador de derivado fóssil ou biocombustível.

Pela sistemática da referida Lei Complementar nº 192/2022, em vez de um percentual sobre o preço, as alíquotas do ICMS incidem sobre a unidade de medida (litros, v.g.) e são definidas em decisão unânime do Conselho de Secretários Estaduais de Fazenda (Confaz), com vistas a não ampliar o peso proporcional do tributo no valor final ao consumidor. No modelo

³⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

anterior, as alíquotas de ICMS variavam nos Estados e no Distrito Federal. Na média das regiões metropolitanas, a alíquota era de 14% no diesel e de 29% para a gasolina.³⁶

Além disso, a Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, alterou o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei Complementar nº 87/1996 para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo – o que se relaciona ao regime de seletividade do imposto, que “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”, nos termos do art. 155, §2º, III, da Constituição.

Ora, definir que certos bens e serviços são essenciais importa na automática diminuição da alíquota do ICMS incidente sobre sua comercialização, considerando que, pelo regime da seletividade, alíquotas menores são aplicadas aos insumos essenciais e maiores, àquilo que é considerado supérfluo ou deletério à saúde, com vistas a dissuadir seu consumo.³⁷ Tudo isso parece se amoldar com perfeição à sistemática da seletividade aplicável ao ICMS, não fosse o fato de as modificações levadas a efeito pela Lei Complementar nº 194/2022 terem sido impostas por lei complementar nacional *não exigida*, quanto ao tema, pela Constituição. E mais: considerando que a dicção do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal indica uma *faculdade* na instituição do regime de seletividade quanto ao ICMS.

Nesse cenário, os Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso Do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul ajuizaram a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191 em face do art. 3º, inciso V, alíneas “a”, “b” e “c”, art. 6º, §4º e §5º, art. 7º e art. 8º, todos da Lei Complementar Federal nº 192, de 11 de março de 2022, em defesa da ordem constitucional em vigor e do pacto federativo.

Como fundamento da referida ADI nº 7.191, a parte autora aduziu que o estabelecimento da incidência monofásica do ICMS feriu o pacto federativo e o princípio da autonomia dos entes federativos. Além disso, destacou os imensos prejuízos gerados com a perda da arrecadação direta, tanto para Estados quanto para Municípios – destinatários de 25% do produto da arrecadação do ICMS por meio de transferências obrigatórias (art. 158, inciso IV, alínea “a” da Constituição Federal). Ainda, que a proposta se insere na iniciativa do Governo Federal de reduzir a tributação com vistas a conter o significativo aumento dos preços dos

³⁶ Agência Câmara de Notícias. Sancionada lei com mudanças em regras do ICMS sobre combustíveis. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/857797-SANCIONADA-LEI-COM-MUDANCAS-EM-REGRAS-DO-ICMS-SOBRE-COMBUSTIVEIS>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

³⁷ A matéria passou a ser regulamentada pelo art. 18-A do CTN, incluído pelo art. 1º da Lei Complementar nº 194/2022.

combustíveis. E, sendo o ICMS de competência dos Estados e Distrito Federal, consubstancia “caridade com o chapéu alheio”. Aduz-se, também, a ausência de estudo de impacto fiscal e a demonstração de adequação da medida aos fins pretendidos. Destacou-se que, no caso do ICMS, o art. 155, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal determina que, na hipótese do inciso XII, alínea “h” (incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes) as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, alínea “g” (deliberação no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ).

Ademais, ressaltou-se a conexão entre a referida ADI nº 7.191 e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984, ajuizada pelo Presidente da República, representado pelo Advogado-Geral da União, com vistas à suspensão da eficácia de uma série de dispositivos de leis de diversos Estados que fixam alíquotas de ICMS sobre operações com combustíveis em patamar superior ao das operações em geral, bem como a fixação de tese no sentido de que, caso adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICM), as alíquotas incidentes sobre as operações de combustíveis – especialmente aqueles mencionados no art. 2º da Lei Complementar 192/2022 – devem obedecer ao critério da essencialidade, não podendo ser fixadas em patamar superior ao das operações em geral.

A Lei Complementar nº 194/2022 interferiu, ainda, no campo de incidência do ICMS, ao excluir da incidência do ICMS os “*serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica*”, o que passou a ser previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996 por meio da inclusão de um inciso X ao rol do citado dispositivo.

A definição da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica é controvertida e objeto do Tema Repetitivo nº 986 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin.³⁸ Por ocasião da análise do Tema nº 956 na sistemática de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal (STF), com a relatoria do

³⁸ Tema 986 – STJ. Situação do tema: Paradigma afetado. Questão submetida a julgamento: "Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS". Anotações Nugep: afetação na sessão eletrônica, iniciada em 22/11/2017 e finalizada em 28/11/2017 (Primeira Seção). Vide Controvérsia n. 24/STJ. Informações complementares: há determinação de suspensão nacional de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos (Art. 1.037, II, CPC e acórdão publicado no DJe de 15/12/2017). Repercussão Geral: Tema 956/STF - Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=986&cod_tema_final=986. Acesso em: 26 de jan. 2024.

Ministro Edson Fachin, entendeu que a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica seria infraconstitucional – cuja análise seria, portanto, de competência do STJ.

Em que pese a dúvida razoável acerca da inclusão ou não das referidas tarifas e encargos setoriais na base de cálculo do ICMS e da disputa de teses entre Fisco e contribuintes, o legislador complementar se antecipou em decidir a questão, com o que parece uma ingerência indevida na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. E, por isso, a citada alteração legislativa também foi objeto da ADI nº 7.195, sob o fundamento de ofensa ao pacto federativo, ao limitar a autonomia plena dos Estados membros, prevista no art. 18 e resguardada pelo art. 60, § 4º, ambos da Constituição Federal.

Por meio de decisão referendada pelo Plenário do STF, em março de 2023, o Ministro Luiz Fux concedeu a medida cautelar requerida na ADI nº 7.195 para suspender a eficácia do art. 3º, inciso X, da Lei Complementar nº 194/2022, que retirava da base de cálculo do ICMS as tarifas dos serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica e encargos setoriais vinculados às operações com energia. Em seu voto pelo referendo da liminar, o Ministro reiterou seu entendimento de que o Legislativo Federal, ao editar a norma, extrapolou o poder conferido pela Constituição da República para disciplinar questões relativas ao ICMS, com a possibilidade de que a União tenha invadido a competência tributária dos Estados.

Destacou, ainda, que o uso do termo “*operações*” remete não apenas ao consumo, mas a toda a infraestrutura utilizada, ou seja, o sistema de transmissão da energia. Por fim, lembrou que, com a exclusão promovida pela Lei Complementar nº 194/2022, a estimativa é a de que, a cada seis meses, os Estados deixem de arrecadar, aproximadamente, R\$ 16 bilhões, conforme informações trazidas aos autos judiciais.³⁹

Observa-se, ainda, que a Lei Complementar nº 194/2022 acabou por antecipar os efeitos do decidido pelo STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 714.139. Na ocasião, ao examinar o Tema nº 745 de Repercussão Geral, a Corte acabou por limitar a autonomia dos Estados e do Distrito Federal na fixação das alíquotas do ICMS, em razão do regime da seletividade. Nesse sentido, fixou tese de que

adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de

³⁹ Plenário referenda suspensão de mudança na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=503559&ori=1>. Acesso em: 26 de jan. 2024.

telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.⁴⁰

De todo modo, como se depreende da própria ementa do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 714.139, houve modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela só produzisse efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (que ocorreu em 5 de fevereiro de 2021). Considerando que a Lei Complementar nº 194/2022 foi publicada em 23/06/2022, importou em precipitar os efeitos do Tema nº 745 para momento anterior ao fixado pelo STF.

Sobre a seletividade, os Estados sempre defenderam a faculdade quanto à instituição do regime seletivo para o ICMS, com base nessa diferença de redação entre o art. 155, § 2º, inciso III e o art. 153, § 3º, inciso I, ambos da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal pacificou jurisprudência no sentido de que a Constituição, de fato, não obriga a adoção da seletividade no ICMS. Contudo, uma vez que esse regime seja instituído, a fixação das alíquotas do imposto deve observar as características intrínsecas de cada bem ou serviço, *v.g.*, como é o caso da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação. Nesse sentido, o decidido quanto ao Tema nº 745 de Repercussão Geral no âmbito do Recurso Extraordinário 714.139.

Acresça-se a esse cenário de disputa federativa a ADI nº 7.164, proposta pelo Presidente da República, representado pelo Advogado-Geral da União, em face das cláusulas quarta e quinta, bem como o respectivo Anexo II, do Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que disciplina a incidência única do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e autoriza as unidades federadas a utilizar instrumentos de equalização tributária, e dá outras providências.

Em uma iniciativa inovadora para a solução do impasse federativo, o Supremo Tribunal Federal, com a concordância de representantes dos Estados, do Distrito Federal e da União, determinou a instauração de Comissão Especial, como técnica autocompositiva de mediação e conciliação, formada nos autos dos processos. Em 5 de junho de 2023, por unanimidade, o STF homologou o acordo firmado entre os entes para encaminhamento ao Congresso Nacional para as providências cabíveis acerca do aperfeiçoamento legislativo nas Leis Complementares nºs 192/2022 e 194/2022, devendo a União apresentar o correspondente projeto de lei

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 714.139. Santa Catarina. Plenário. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Rel. Dias Toffoli, julgado em 18 dez. 2021, DJe 15 mar. 2022.

complementar (PLP), para fins de cumprimento do pactuado nas duas homologações dos acordos, além de o Tribunal de Contas da União ser comunicado do resultado do julgamento, nos termos do voto do Relator.⁴¹

Após a mediação no STF, os Estados e o Distrito Federal editaram os Convênios ICMS 199/2022 e 15/2023 do CONFAZ e vêm publicando as regulamentações técnicas para assegurar a implementação do ICMS monofásico.⁴² Por sua vez, como produto do acordo homologado pelo STF, a União editou a Lei Complementar nº 201, de 24 de outubro de 2023, decorrente do PLP nº 136/2023, que prevê compensação de R\$ 27 bilhões da União aos Estados e ao Distrito Federal pela perda de receita provocada pela redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) incidente sobre combustíveis em 2022.⁴³

4.1.2 A Lei Complementar nº 56/1987 e a incidência de ISS sobre serviços prestados por instituições financeiras

Quanto ao ISS, a potencialidade de distorções federativas reside, em grande parte, na exclusão da lista de serviços cuja prestação está, em tese, submetida à incidência do imposto. O tema ganhou destaque ainda sob a égide da legislação anterior, quando se discutiu a incidência do ISS sobre os serviços de “administração de fundos mútuos”, “agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer” e “agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquias (*franchise*) e de faturação (*factoring*)” que fossem prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, na vigência da Lei

⁴¹ [...]5. Comissão Especial, como técnica autocompositiva de mediação e conciliação, formada nos autos. Proposta de solução para o impasse federativo. Possibilidade de realização de acordo em parte. 6. Acordo referendado formalmente pela União e por todos os Entes Estaduais e Distrital. Homologação judicial, com explicitações e condicionantes. 7. Encaminhamento ao Congresso Nacional para as deliberações cabíveis. 8. Acompanhamento do cumprimento a cargo desta Corte. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 7.191. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 15 dez. 2022, DJe 19 dez. 2022).

⁴² Cobrança monofásica do ICMS nos combustíveis sai do papel após soma de esforços. Disponível em: <https://www.jota.info/coveragens-especiais/transicao-energetica/cobranca-monofasica-do-icms-nos-combustiveis-sai-do-papel-apos-soma-de-esforcos-02052023#:~:text=Em%20linhas%20gerais%2C%20o%20sistema,de%20derivado%20f%C3%B3sil%20ou%20biocombust%C3%ADvel>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

⁴³ Sancionada lei que compensa estados por perdas com ICMS. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/10/25/sancionada-lei-que-compensa-estados-por-perdas-com-icms>. Acesso em: 25 de jan. 2024. Sobre o prejuízo sofrido por Estados e Distrito Federal em virtude de tais alterações normativas: Estados perdem R\$ 109 bilhões de ICMS. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/estados-perdem-r-109-bilhoes-de-icms/#:~:text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20dos%20estados%20em,arrecada%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20dos%20Estados%E2%80%9D>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

Complementar nº 56/1987 – a controvérsia decorreu da ressalva, na parte final dos itens 44, 46 e 48 da lista de serviços por ela instituída.⁴⁴

À época, o fundamento constitucional de validade da referida Lei Complementar nº 56/1987 era a norma que se extraía do art. 24, inciso II, da Emenda Constitucional nº 1/1969 – que hoje equivale ao art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 –, que previa a competência dos Municípios para instituição e cobrança de serviços de qualquer natureza *definidos em lei complementar*. Nesse cenário, foi editada a Lei Complementar nº 56/1987 com lista de serviços que substituiu a constante do Decreto-Lei nº 406/1968.

No âmbito do Município do Rio de Janeiro, foi editada a Lei Municipal nº 1.194/1987, para alterar a redação do art. 8º do Código Tributário Municipal (CTM) e adequar os fatos geradores do ISS à lista de serviços instituída pela Lei Complementar nº 56/1987. A redação perdurou de forma idêntica a dos itens 44, 46 e 48 até 29 de dezembro de 1994, quando foi publicada a Lei Municipal nº 2.277/1994, que alterou a redação dos dispositivos relativos às referidas hipóteses de incidência para excluir a ressalva prevista entre parênteses.

A modificação perpetrada pela Lei Municipal nº 2.277/1994, já sob a ordem constitucional vigente, decorreu do previsto no art. 151, inciso III, da Constituição Federal⁴⁵ e no art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – que determinaram, respectivamente, a proibição de instituição de isenções heterônomas e a revogação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial então vigentes, desde que não confirmados por lei em até dois anos contados da data de promulgação da Constituição.

Com base em tais normas, a Administração Tributária passou a constituir e cobrar créditos de ISS em razão da prestação dos serviços previstos nos itens 44, 46 e 48 da lista, mesmo quando praticados por instituições financeiras. Surgiu, assim, importante discussão no âmbito administrativo e judicial acerca da legitimidade da não reprodução, pela lei municipal, das ressalvas contidas nos itens da lista anexa à lei complementar federal.

Os contribuintes alegavam a ilegitimidade da exclusão da ressalva, considerando que a Constituição determina que a definição dos serviços tributáveis por ISS seja feita por lei

⁴⁴ 44. Administração de fundos mútuos (exceto a realizada por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central); [...] 46. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central); [...] 48. Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise) e de faturação (factoring)(excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);

⁴⁵ CF: Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. ADCT: Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

complementar. Desse modo, a lei municipal não poderia incluir no campo de incidência do imposto serviços não contemplados na lista anexa à Lei Complementar nº 59/1987.

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 361.829, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal afastou a aplicação da Lei Municipal nº 2.277/1994 e anulou os créditos tributários constituídos em razão da incidência do ISS ter ocorrido “*sobre serviço não definido na Lei Complementar 56, de 1987*”.⁴⁶ O entendimento consubstanciado nesse acórdão foi seguido por uma série de decisões das Turmas e do Plenário do STF, que consolidou jurisprudência no sentido de que a Lei Complementar Federal nº 56/1987, que instituiu hipótese de não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.⁴⁷

Verifica-se, no voto condutor do RE nº 361.829 – da lavra do Ministro Carlos Velloso – o entendimento de que a ressalva prevista nos itens 44, 46 e 48 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/1987 não consubstanciaria isenção, mas sim, exclusão dos serviços prestados pelas referidas instituições. Seria hipótese de *não-incidência* – e não hipótese de *isenção* de ISS –, de modo que não recairia na vedação à concessão de isenção heterônoma, prevista no art. 151, inciso III, da Constituição Federal.⁴⁸

⁴⁶ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 361.829. Rio de Janeiro. Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 13 dez. 2005, DJ 24 fev. 2006).

⁴⁷ Ver STF, DJ 11/05/2010, RE 356.410/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 15/04/2010; STF, DJ 18/06/2012, RE 690.134/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 13/06/2012; STF, DJ 01/07/2013, RE 388.338 ED/SP, Rel. Min. Teori Zavaski, j. em 18/06/2013; STF DJ 20/03/2015, RE 600.192 AgR/RJ, Rel. Min. Roberto Barroso, j. em 17/03/2015. Por todos: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN. 2. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados". 3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 433.352 AgR, Minas Gerais. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 20 abr. 2010, DJe 28 mai. 2010).

⁴⁸ Sobre isso, ver o tópico 1.3 do Capítulo 1 deste trabalho.

4.1.3 O art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 e a base de cálculo diferenciada de ISS para as sociedades uniprofissionais

Outro caso levado a exame do Supremo Tribunal Federal foi a base de cálculo diferenciada para as sociedades uniprofissionais – estabelecida pelo art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968. Por essas regras específicas, tais contribuintes recolhem o ISS de forma fixa, e não calculado conforme o preço do serviço prestado – em que pese competir à lei municipal definir como será essa forma fixa de tributação.

Por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 236.604 e 220.323,⁴⁹ em 26 de maio de 1999, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, o Plenário do STF entendeu que art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Uma vez que a matéria não foi disciplinada pela posterior Lei Complementar nº 116/2003 e nem se mostra com ela incompatível, bem como considerando o disposto no art. 34, § 5º, do ADCT⁵⁰, afastou-se a possibilidade de se caracterizar hipótese de isenção.

Prevaleceu, na Corte, a interpretação de que o art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968 estabelecerá norma específica acerca da base de cálculo do ISS, quando a prestação de serviço ocorrer sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, ainda que sob a forma de sociedade. Nesse sentido, afastou a argumentação do Fisco de que haveria redução da base de cálculo do ISS por força do disposto em lei complementar e, portanto, violação à norma que se extrai do art. 150, § 6º, da Constituição Federal (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993).⁵¹

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 236.604. Paraná. Plenário. Relator(a): Min. Carlos Velloso, julgado em 26 mai. 1999, DJ 6 ago. 1999. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 220.323. Minas Gerais. Plenário. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 26 mai. 1999, DJ 18 mai. 2001.

⁵⁰ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 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. § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição. § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

⁵¹ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

4.1.4 Conclusões sobre os julgados

Desses casos se verifica a difícil distinção entre o que se entende como delimitação da base de cálculo do imposto, deixada às normas gerais veiculadas por lei complementar (art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal), e a configuração de isenção heterônoma – vedada pelo art. 151, inciso III, da Constituição Federal e entendida como a isenção concedida por ente federativo diverso do que possui a competência para instituir o tributo respectivo.

O Voto do Ministro André Mendonça, por ocasião do referendo da medida cautelar concedida na ADI nº 7.195 – em que manifestou divergência parcial quanto ao voto do Relator, Ministro Luiz Fux –, destacou a questão relativa à dificuldade na delimitação da base de cálculo do ICMS e em que medida a materialidade do ICMS já estaria pré-definida na Constituição Federal, por meio do termo “operações”, de modo a limitar o espectro da lei complementar.

Nesse sentido, o Ministro observa que reconhecer, nesse caso, que o Congresso Nacional teria extrapolado de sua competência para dispor de normas gerais em legislação tributária acarretaria severos impactos na compreensão acerca da higidez da própria Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), que limita o espaço de conformação disponível aos Estados e Distrito Federal em nome da uniformidade federativa no ICMS.⁵²

Assim, concluiu que compete ao legislador nacional, por meio da edição de lei complementar, decidir acerca de quais elementos integram ou não a base de cálculo dos impostos em espécie – de modo que a matéria se encontra no espaço de conformação normativa do Congresso Nacional, e não pré-definida no texto constitucional.

A questão é complexa ao se considerar que, sob outra perspectiva, a exclusão de determinados elementos da base de cálculo de certo imposto por lei complementar – como no caso da exclusão das Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e de Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da base de cálculo do ICMS – pode importar, quanto a essas materialidades, na configuração de isenção heterônoma. Trata-se de lei complementar produzida pelo legislador federal, que, com o pretexto de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária – inclusive acerca da base de cálculo de impostos – acaba por limitar

⁵² “Assim, a prevalecer a visão *perfunctória* do e. Relator, precisaríamos reconhecer que ou a matéria referente à base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica é eminentemente constitucional, descabendo atuação minimamente inovadora por parte dos entes federados, inclusive dos Estados, ou é dado a cada um dos 26 Estados e ao Distrito Federal decidir, em suas legislações tributárias, se as TUSD/TUST compõem ou não o imposto por si cobrado”. Trecho do Voto do Ministro André Mendonça. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 7195 MC-Ref. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 6 mar. 2023, DJe 22 mar. 2023.

sobremaneira o alcance da competência tributária dos Estados nos termos como definida na Constituição.

De todos esses julgados, verifica-se que a postura adotada pelo STF no julgamento da ADI 7.195 – em que o Plenário da Corte referendou medida liminar deferida pelo ministro Luiz Fux para suspender dispositivo legal que retirava da base de cálculo do ICMS as tarifas dos serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica e encargos setoriais vinculados às operações com energia – parece indicar uma guinada em favor do Federalismo Fiscal.

Observa-se que, nos casos relativos ao ISS (serviços prestados por instituições autorizadas pelo Banco Central e sociedades uniprofissionais), diante da dúvida razoável sobre se a lei complementar teria invadido espaço reservado à competência dos Municípios, o STF prestigiou o texto normativo editado pelo legislador nacional. Contudo, ao examinar a exclusão da incidência do ICMS dos serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica, por força da Lei Complementar nº 192/2022, a Corte acolheu a argumentação dos Estados e do Distrito Federal.

Como já destacado, na ADI nº 7.195, o Plenário do STF ratificou o entendimento de que o Legislativo Federal, ao editar a norma, ultrapassou os limites da competência conferida pela Constituição da República para disciplinar questões relativas ao ICMS, com a possibilidade de que a União tenha invadido a competência tributária dos Estados. Outra questão sensível foi o significativo prejuízo acarretado aos Estados como consequência da exclusão promovida pela Lei Complementar nº 194/2022.

Acresça-se, ainda, a solução inovadora adotada pela Corte com vistas a solucionar a disputa federativa no âmbito da ADI nº 7.191 e da ADPF nº 984, apreciadas em conjunto. Com a concordância de representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, determinou a instauração de Comissão Especial nos autos processuais, como técnica autocompositiva de mediação e conciliação. E, em 5 de junho de 2023, por unanimidade, o STF homologou o acordo firmado entre os entes para adoção das providências cabíveis acerca do aperfeiçoamento legislativo nas Leis Complementares nºs 192/2022 e 194/2022. Daí resultou a edição dos Convênios ICMS nºs 199/2022 e 15/2023 do CONFAZ e a publicação periódica de regulamentações técnicas para assegurar a implementação do ICMS monofásico, por parte dos Estados e do Distrito Federal, e a publicação da Lei Complementar nº 201/2023, pela União.

Essa aparente evolução no entendimento do Supremo Tribunal Federal ao examinar impasses federativos provavelmente decorre do tempo transcorrido entre o exame dos casos relativos ao ISS – em que se adotou postura mais centralista – e a consequente mudança na

composição da Corte. Também indica maior sensibilidade aos argumentos federalistas apresentados por Estados, Distrito Federal e Municípios.

4.2 Impasses Federativos Decorrentes da não edição de Leis Complementares

Outra hipótese problemática sob o prisma federativo é a omissão legislativa – total ou parcial –, nos casos em que lei complementar exigida pela Constituição Federal não é editada, ou é editada e não contempla todos os elementos necessários ao exercício pleno da competência tributária de Estados e Municípios, assim entendido como a plena possibilidade de instituição e cobrança do tributo de sua competência para todas as hipóteses de incidência adequadas à Constituição Federal.

Até então, a problemática da omissão do Congresso Nacional quanto a leis complementares necessárias à funcionalidade do Sistema Tributário Nacional não se apresentou de maneira significativa, considerando que muitas das determinações constitucionais no sentido da edição das referidas leis foram atendidas por meio da recepção, em grande parte, da legislação nacional anterior à ordem constitucional vigente. Sob a égide da Constituição Federal de 1988, cita-se a recepção do próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), em sua quase totalidade, como lei complementar.⁵³ Ademais, do Decreto-Lei nº 406/1968, que regulamentava o ICMS e o ISS antes da edição, respectivamente, da Lei Complementar nº 87/1996 e da Lei Complementar nº 116/2003.

Nesse cenário, não houve vácuo normativo significativo que impossibilitasse o exercício da competência tributária de Estados e Municípios, seja pela recepção de leis anteriores como leis complementares na forma determinada pela Constituição Federal de 1988, seja pela edição de leis complementares, já sob a vigência da atual ordem constitucional, para atualizar as normas até então vigentes – em que pese a demora do Congresso Nacional nesse trabalho de atualização, ao se considerar, *v.g.*, que a Lei Complementar nº 116 só foi editada em 31 de julho de 2003.

⁵³ Fala-se em “quase totalidade”, pois há matérias disciplinadas pelo Código Tributário Nacional (CTN) para as quais a Constituição Federal de 1988 não exige regulamentação por lei complementar, como é o caso, *v.g.*, das disposições procedimentais quanto à fiscalização tributária e à dívida ativa. Acerca dessas matérias, as normas que se extraem do CTN são tidas como ordinárias.

4.2.1 Tema nº 1.093 do STF (RE nº 1.287.019): ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes (Emenda Constitucional nº 87/2015)

De todo modo, casos paradigmáticos foram levados a exame por parte do Supremo Tribunal Federal. Cita-se, em primeiro lugar, a discussão acerca da necessidade de edição de lei complementar com vistas à cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015. A matéria foi afetada ao Tema nº 1.093 de Repercussão Geral (Recurso Extraordinário nº 1.287.019), sobre o qual o STF fixou a seguinte tese: “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.⁵⁴

A controvérsia surgiu com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou a sistemática da incidência do ICMS nas operações interestaduais em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. O ICMS incidente nessas operações, que antes era devido totalmente ao Estado de origem, passou a ser dividido entre os Estados de origem e de destino, cabendo ao Estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao Estado de destino, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna.

Nesse cenário, os contribuintes se insurgiram diante da ausência de lei complementar para conferir efetividade à previsão da DIFAL no art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal. Considerando que não tinha sido editada, até então, lei complementar para estabelecer normas gerais na nova modelagem estabelecida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, os Estados e o Distrito Federal, por meio do CONFAZ, editaram o Convênio ICMS nº 93/15, para viabilizar a tributação pelo ICMS nesses casos. Contudo, o STF entendeu que o Convênio interestadual não poderia suprir a ausência de lei complementar para dispor sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

Em janeiro de 2021 o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 1.287.019, fixando a tese acima referida em repercussão geral. Para diminuir os danos ao Tesouro Estadual, o Tribunal

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.287.019. Plenário. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, julgado em 24 fev. 2021, DJe 25 mai. 2021.

modulou os efeitos no sentido de postergar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, de modo a produzir efeitos apenas em 1º de janeiro de 2022, ressalvadas as ações ajuizadas antes da conclusão do julgamento.

Em janeiro de 2022, a União editou a Lei Complementar nº 190/2022, para alterar a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e regulamentar o tema, saneando o cenário de ausência de lei complementar e de impossibilidade de Estados e Distrito Federal exercerem a cobrança de imposto de sua competência na sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

Contudo, iniciou-se nova discussão, dessa vez, acerca da alegada inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que assim prevê:

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

O dispositivo constitucional referido observa a regra da anterioridade tributária mitigada ou noventena, segundo a qual é vedado aos entes federativos cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Foram propostas três ações diretas de inconstitucionalidade contra esse artigo de lei. A primeira delas, a ADI nº 7.066, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ), em nome dos contribuintes, defende a necessidade de observância, também, do princípio da anterioridade anual ou de exercício – prevista na alínea “b” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal –, de modo que o ICMS-DIFAL fosse exigido apenas a partir de 1º de janeiro de 2023.

Além disso, a ADI nº 7.070, proposta pelo Governador de Alagoas, e a ADI nº 7.078, proposta pelo Governador do Ceará, buscam garantir a cobrança do DIFAL desde o momento da publicação da Lei Complementar nº 190/2022 – ou seja, janeiro de 2022 –, sem que seja observado o interregno necessário à anterioridade nonagesimal, sob a alegação de que tal lei previu um modelo de distribuição do ICMS em operações interestaduais que já era adotado pelos Estados, de modo que não configuraria criação ou aumento de tributo.

Em todos esses casos, a conclusão alcançada pelo Supremo Tribunal Federal (com trânsito em julgado na ADI nº 7.078) foi a improcedência das ações diretas, no sentido de reconhecer a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei

Complementar nº 190/2022, que estabeleceu que essa lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias contados da data de sua publicação.⁵⁵

Interessante notar que a fundamentação dos acórdãos indica que a Corte entendeu pela constitucionalidade do referido dispositivo legal sob o fundamento de que tanto a Emenda Constitucional nº 87/2015 quanto a própria Lei Complementar nº 190/2022 estenderam a aplicação do diferencial de alíquota do ICMS para operações destinadas a não contribuintes, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. Desse modo, a alteração da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, uma vez que apenas fracionou o produto da arrecadação – antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) – em duas parcelas devidas a Estados diversos. Por isso, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, assim, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”). Assim, o fato de o art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022 ter condicionado a produção do referido diploma legal à observância do disposto no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), corresponde ao estabelecimento de uma *vacatio legis* de noventa dias – o que se revela constitucional.

4.2.2 Tema 825 do STF (RE nº 851.108): ITCMD nas doações e heranças instituídas no exterior

Outro caso submetido à análise por parte do Supremo Tribunal Federal, no âmbito das ADIs nºs 6.830⁵⁶ e 6.828⁵⁷, foi a das leis dos Estados de Alagoas e de São Paulo, respectivamente, que disciplinavam a cobrança Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e de Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) nas doações e heranças instituídas no exterior. Na ocasião, a Corte reiterou o entendimento firmado ao julgar o recurso Extraordinário nº 851.108, relativo ao Tema 825 de Repercussão Geral, no sentido de que “*é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo*

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 7.066, ADI 7.0701 ADI 7.078, Plenário. Relator: Min. Alexandre de Moraes, julgado em 29 nov. 2023, DJe 6 mai. 2024.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.830, Plenário. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 10 nov. 2022, DJe 21 nov. 2022.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.828. Plenário. Relator: Min. André Mendonça, julgado em 03 nov. 2022, DJe 22 nov. 2022.

constitucional”. A partir dessa premissa, ambas as leis estaduais tiveram dispositivos invalidados, no sentido de afastar a tributação pelo ITCMD nesses casos.⁵⁸

Destaca-se que, na fundamentação do acórdão do próprio RE nº 851.108, a Corte reconheceu que combinação do art. 24, I, § 3º, da Constituição Federal com o do art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos Estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD até que sobrevenham as normas gerais da União nos termos do art. 146, III, a, da Constituição Federal. Ademais, no uso da competência legislativa privativa, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir o ITCMD por meio de leis ordinárias próprias, com a cobrança válida do imposto, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155 da Constituição Federal.

Contudo, o Tribunal entendeu haver diferença entre a tributação no contexto nacional e a prevista no art. 155, § 1º, inciso III, “b”, que se refere aos casos em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. Por isso, decidiu no sentido de que prescinde de lei complementar a instituição do ITCMD quanto a bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no cenário nacional. Por sua vez, nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exigiria lei complementar para estabelecer tais elementos de conexão e fixar a qual unidade federativa caberá o imposto.

Na hipótese prevista no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal (ITCMD-Exterior), o STF entendeu que a lei complementar, para além da instituição de normas gerais, cumpre o papel de dirimir conflitos de competência, ao fixar os limites da competência dos Estados em âmbito nacional para que não haja conflito entre os entes tributantes. Por isso, afastou a aplicação da sistemática prevista no art. 24, § 3º, da Constituição Federal, que prevê a competência legislativa plena dos Estados nos casos em que não é editada lei complementar para dispor sobre normas gerais. Esse entendimento parece ser contraditório ao decidido no julgado comentado a seguir, que trata da não edição de lei complementar para estabelecer normas gerais sobre o Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA). Nesse caso, o STF ratificou a competência legislativa plena dos Estados com base no art. 24, § 3º, da Constituição Federal. A análise comparativa será feita mais à frente, nas conclusões sobre os julgados abordados neste tópico.

Por fim, no referido RE nº 851.108, o STF adotou interessante técnica de decisão, em que fixou que o dispositivo de lei estadual examinado no caso deveria ser entendido como de

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 851.108, Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 1 mar. 2021, DJe 20 abr. 2021.

eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descaberia a exigência do ITCMD nos seus termos, considerando ter entendido que os Estados não disporiam de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, Constituição Federal – que não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos Estados e do Distrito Federal.

4.2.3 Recurso Extraordinário nº 1.016.605 – não edição de lei complementar sobre o IPVA

A discussão acerca do Estado competente para a cobrança do Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA) foi levada ao exame do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.016.605, com repercussão geral reconhecida.

No caso concreto, empresa proprietária de veículos automotores buscava decisão judicial de que não estaria sujeita à cobrança de IPVA por parte do Estado em que se encontrava domiciliada, mas sim, pelo Estado em que licenciara seus veículos. A empresa em questão possui sede no Estado de Minas Gerais, que defende a tributação com fundamento na Lei Estadual nº 14.937/2003, cujo art. 1º, parágrafo único, dispõe que “*o IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado*”.

Para compreensão da controvérsia, importa destacar que o IPVA foi previsto pela Emenda nº 27/1985 à Constituição de 1967, e desde então não foi editada a lei complementar para estabelecer as normas gerais relativas ao imposto, conforme determina o art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. A inexistência da referida lei complementar acarreta diversidade na disciplina da matéria sob o ângulo da competência ativa: alguns Estados potencializam o aspecto da residência do contribuinte, enquanto outros consideram o local em que registrado o veículo. Ademais, o tema instiga “guerra fiscal” entre entes federativos, em que um Estado busca aumentar sua arrecadação por meio da oferta de uma vantagem econômica para o contribuinte domiciliado ou sediado em outro.

Nesse cenário, e especificamente quanto ao IPVA, o STF entende, por maioria, que os Estados poderão editar as leis necessárias à instituição e cobrança do tributo, com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º, do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias (ADCT). No caso concreto subjacente ao RE nº 1.016.605, a Corte entendeu que é premissa à imposição do IPVA que o veículo circule no Estado em que licenciado. Tanto que o art. 158, III, da Constituição Federal atribui ao Município em que licenciados os automóveis cinquenta por cento do produto da arrecadação do IPVA do Estado respectivo.

Nesse sentido, o STF reputou constitucional o art. 1º, parágrafo único, da Lei Estadual nº 14.937/2003, de Minas Gerais, sendo válida a cobrança de IPVA por esse Estado em relação aos veículos cujos proprietários se encontram nele sediados. Verifica-se da fundamentação do acórdão o entendimento majoritário no sentido de que a referida disposição legal é consentânea ao disposto no art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro, pelo qual o veículo deve ser levado a registro perante os órgãos de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência do proprietário. A tese de repercussão geral firmada no caso foi de que *“a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”*.

Tal conclusão foi alcançada a partir do entendimento majoritário de que haveria necessária coincidência entre o local de domicílio do proprietário e o de licenciamento do veículo. Isso com fundamento nas disposições legislativas desde 1985 – em especial, no art. 120 do CTB – e em uma análise finalística da tributação, pela qual a cobrança de IPVA buscaria recompor o desgaste nas vias públicas em que transita o veículo. Por isso, a própria Constituição Federal, em seu art. 158, III, determina que cabe ao Município cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

Em virtude desse dispositivo da Constituição, importante destacar trecho do Voto do Ministro Alexandre de Moraes, em que consignou que nem haveria a necessidade de lei estadual, mas o Estado de Minas Gerais o fez com base no art. 34, § 3º, do ADCT. No cenário de ausência de lei complementar exigida pelo art. 146 da Constituição Federal, o constituinte permitiu que a União, Estados e Municípios legislassem para dar cumprimento ao sistema tributário nacional. E o Estado de Minas Gerais atuou com base no art. 34, § 3º, do ADCT, seguindo toda a estrutura do Sistema Tributário Nacional sob a égide da Constituição Federal de 1988 e, em especial, a sistemática do IPVA desde a Emenda Constitucional nº 27/1985, respeitando a legislação quanto à obrigatoriedade de licenciamento no local do domicílio do proprietário.

No mesmo sentido, o Ministro Ricardo Lewandowski ressaltou que o Supremo Tribunal Federal já tivera oportunidade de reforçar que os Estados estão legitimados a editar normas

gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, § 3º, da Constituição (RE nº 414.259 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma). Lembrou que, por ocasião do julgamento da ADI nº 2.298, o Ministro Celso de Mello lecionou que a Corte se pronuncia no sentido da plena validade da instituição do IPVA em diploma legislativo local, pelos Estados e Distrito Federal, com base no art. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34, § 3º, do ADCT. Assim, restou assentada a premissa de que cada Estado pode legislar sobre o referido imposto.

Quanto ao caso concreto analisado no Recurso Extraordinário nº 1.016.605, o acórdão assentou que alguns Estados optaram por considerar o local do licenciamento do veículo como parâmetro para o recolhimento do IPVA, independentemente do domicílio ou sede do proprietário, ao passo que outros adotaram o critério do domicílio ou sede do proprietário do veículo – como o Estado de Minas Geras, cuja lei era analisada –, com base nos arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro. O *caput* do primeiro desses dispositivos prevê que todo veículo automotor deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. Por sua vez, o art. 130 dispõe que todo veículo automotor, para transitar nas vias, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo.⁵⁹

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli destacou, em seu voto, a competência plena dos Estados e do Distrito Federal para tratar do IPVA, no cenário de inexistência de lei complementar de normas gerais de direito tributário sobre o imposto, com base no art. 24, § 3º, da Constituição Federal. Soma-se a isso não haver, também, norma do Senado Federal fixando as alíquotas mínimas do imposto (art. 155, § 6º, I, da Constituição Federal). Ressaltou como diretrizes para solução da controvérsia a interpretação teleológica da norma que institui o IPVA, a materialidade do imposto e a noção de federalismo fiscal.

Nesse sentido, a ausência de normas gerais sobre o IPVA e da disciplina por parte do Senado Federal enseja cenário em que alguns poucos Estados cobrem o imposto de maneira menos onerosa (ou seja, mais vantajosa) para o contribuinte, o que estimula concentrações injustas de licenciamentos de automóveis nessas unidades federadas. Por fim, a tese de

⁵⁹ Art. 120. Todo veículo automotor, articulado, reboque ou semirreboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. [...] Art. 130. Todo veículo automotor, articulado, reboque ou semirreboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo.

repercussão geral firmada foi no sentido de que “a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.”

4.2.4 ADI nº 1.600 – ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional

O Supremo Tribunal Federal examinou a controvérsia acerca da incidência de ICMS sobre o transporte aéreo por ocasião do julgamento da ADI nº 1.600,⁶⁰ em 2001, cujo objeto era a alegação de inconstitucionalidade de alguns dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, em especial, o art. 1º e inciso II do art. 2º, para o fim de excluir a navegação aérea de passageiros, sem redução do texto, do âmbito de compreensão das expressões “*transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via*”. No que se relaciona ao tema examinado neste trabalho, o pedido de declaração de inconstitucionalidade teve por fundamento a insuficiência da Lei Complementar nº 87/96 para definir, em suas peculiaridades, a navegação aérea de maneira a permitir que a legislação ordinária instituisse o imposto sem ocasionar conflitos de competência entre Estados e Município e sem sujeitar o contribuinte a múltiplas incidências, o que violaria os arts. 146, I e II, e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal.

Importa destacar que a incidência de ICMS sobre o transporte aéreo já havia sido analisada pela Corte no âmbito da ADI nº 1.089, julgada em 12 de setembro de 1996. Na ocasião, o Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido para excluir, sem redução do texto, a navegação aérea do âmbito da expressão “serviços de transportes interestadual e intermunicipal”, presente no art. 1º e no art. 2º, inciso IX, ambos do Convênio ICMS nº 66/88.⁶¹

No voto que proferiu no julgamento do mérito da ADI nº 1.089, o Ministro Ilmar Galvão consignou que o ICMS não poderia ser exigido sobre a navegação aérea enquanto a matéria não fosse disciplinada adequadamente em lei complementar. Especialmente quanto ao transporte

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003. No âmbito da ADI nº 1.600, o STF analisou a incidência do ICMS, para além do transporte aéreo de passageiros, sobre a prestação do serviço internacional de cargas e sobre os serviços de transporte realizado inteiramente no exterior. Contudo, quanto a esses temas, a Corte afastou a exação sob argumentos outros que não a insuficiência da Lei Complementar nº 87/96 para tratar do tema, quais sejam, violação da isonomia, enquanto vigente o regime de isenções decorrentes de tratados firmados pelo Brasil, e por exceder ao dispositivo constitucional que autoriza a instituição do tributo, respectivamente, conforme o voto da Ministra Ellen Gracie.

⁶¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

aéreo de passageiros que envolvesse mais de um Estado seria necessária a produção de norma para regulamentar as peculiaridades da operação, sem a qual seria inevitável ocorrerem conflitos de competência tributária entre os Estados. Assim, naquele caso, concluiu que a exigência fiscal estaria condicionada à edição de lei complementar nacional disciplinadora da matéria.⁶²

O voto do Ministro Sydney Sanches, Relator da ADI 1.600, destaca o entendimento do STF no sentido da necessidade de “*disciplinamento normativo adequado em lei complementar*” para que o ICMS sobre o serviço de transporte aéreo pelos Estados pudesse ser instituído e cobrado. E pareceu a ele que a edição da Lei Complementar nº 87/96 não foi suficiente para isso, considerando que tal diploma apenas incluiu em uma das hipóteses de incidência do imposto as “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores” (art. 2º, inciso II).⁶³

Assim, conclui no sentido de inexistirem normas gerais que autorizem a instituição e cobrança de ICMS sobre o transporte aéreo. E, portanto, subsistiriam os motivos pelos quais a Corte julgara inconstitucional, sem redução de texto, o conteúdo do Convênio nº 66/88, afastando-se de sua abrangência a navegação aérea, por ausência de disciplina legal adequada quanto a essa hipótese de incidência, exigida pelos arts. 146, incisos I e III, e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição – o que tenderia a gerar conflitos entre os Estados quanto à competência tributária e, por consequência, quanto à partilha das receitas do imposto.

Interessante notar que a Lei Complementar nº 87/96 foi publicada em 13 de setembro de 1996, dia seguinte ao julgamento da ADI nº 1.089, em que o STF entendeu inconstitucional a exigência de ICMS sobre o transporte aéreo apenas com base no Convênio ICMS nº 66/88 e sem previsão em lei complementar para tanto.⁶⁴ Contudo, no âmbito da ora analisada ADI nº 1.600, o disposto na referida Lei Complementar foi considerado insuficiente para os fins de regulamentar os pormenores da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo e para dirimir conflitos de competência entre os Estados.

O Ministro Nelson Jobim colacionou, no voto proferido na ADI nº 1.600, uma série de aspectos a fim de demonstrar a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre a prestação dos serviços de transporte aéreo de passageiros, intermunicipal, interestadual e internacional.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

Com isso, procurou demonstrar que a não cumulatividade do imposto (art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal) e a aplicação da alíquota interestadual fixada pelo Senado (art. 155, § 2º, V) restariam inviabilizadas em razão da inexistência de qualquer mecanismo de compensação ou creditamento e da impossibilidade de se identificar na figura do passageiro a condição de contribuinte, ou não, e de consumidor final, ou não, do serviço.⁶⁵

Conforme ressaltado pela Ministra Ellen Gracie, o que se cogita é, para além da imperfeição da norma, de sua tota imprestabilidade para os efeitos de abarcar as hipóteses relativas ao transporte aéreo de passageiros, porque torna inaplicáveis a tal materialidade princípios gerais inerentes ao ICMS – como destacado pelo Ministro Nelson Jobim.⁶⁶

Nas palavras da Ministra, a redação da Lei Complementar nº 87/96 “*revela a ausência de melhor reflexão sobre as peculiaridades dos serviços de transporte aéreo de passageiros e a sua operacionalização*”, uma vez que o texto é minucioso ao tratar de outras transações, analisadas desde a época da incidência do ICM. Tal cenário decorre do contexto em que foi inserido no art. 2º, inciso II, da referida Lei Complementar a expressão “*por qualquer via*” – inexistente no anteprojeto e no texto que tramitou no Congresso Nacional. A locução foi acrescida às vésperas da aprovação do projeto de lei de modo a neutralizar a decisão exarada pelo STF, no dia anterior, ao julgar procedente a ADI nº 1.089 e suspender a vigência do Convênio ICMS nº 66/88.

Por essa razão, o restante do texto legislativo não trata de maneira suficiente para que seja viável a incidência do ICMS nessa atividade e, conforme destacou a Ministra Ellen Gracie, “*é a muito custo e esforço interpretativo que se consegue vislumbrar meios e modos de fazer com que a realidade fática da atividade de transporte aéreo de passageiro e seu modus operandi particular se enquadrem no esquema normativo previsto pela Lei Complementar nº 87/96*”.⁶⁷

A Ministra Ellen Gracie destacou o entendimento do STF na ADI nº 1.089 no sentido de que não poderia ser exigido sobre a navegação aérea enquanto a matéria não fosse disciplinada adequadamente em lei complementar. E, para ela, “*a simples edição de uma lei complementar que, em penada rápida, à última hora acrescentada, pretende fazer incluir o transporte aéreo em disciplinamento ao qual [...] ele não se adapta não é suficiente para*

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

atender a norma constitucional”, nem a conclusão alcançada na ADI nº 1.089. Conforme o Voto do Ministro Ilmar Galvão,

vê-se, portanto, que a inconstitucionalidade da cobrança de IXMS sobre o transporte aéreo acabo declarada em face de o referido ato normativo haver-se revelado insuficiente para o embasamento da exigência do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros, seja por não conter regras capazes de prevenir conflitos de competência tributária, seja por não atender às especificidades que revestem a navegação aérea; e não, propriamente, por não competir ao convênio previsto no art. 34, § 8º, do ADCT/88, o alargamento da base de incidência do ICMS para nela incluir o transporte aéreo.⁶⁸

A conclusão alcançada pela Corte no julgamento da ADI nº 1.600, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a prestação do serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas brasileiras enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras. Quanto ao transporte aéreo de passageiros, pela insuficiência da Lei Complementar nº 87/96 para regulamentar o tema, inclusive, para dirimir potenciais conflitos de competência. Acerca do transporte internacional de cargas, o fundamento foi o de violação ao princípio da isonomia em prejuízo das empresas nacionais, considerando a existência de convênios que preveem isenção tributária para empresas estrangeiras que realizem a mesma atividade.

4.2.5 Adicional de Imposto de Renda na Constituição Federal 1988

A redação ordinal da Constituição contemplava, em seu art. 155, inciso II, a competência dos Estados e Municípios para instituir *adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital*. A redação de tal dispositivo foi modificada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, que suprimiu tal exação do ordenamento brasileiro a partir de 1996. À época em que vigia o referido adicional, a União Federal não chegou a editar uma lei complementar de normas gerais sobre o

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003.

tema e Estados tiveram a iniciativa de editar lei ordinária própria que instituísse e regulamentasse tal tributo, de modo a ser possível sua cobrança.

Sobre o tema, Misabel Derzi entende que, com exceção dos casos em que a Constituição expressamente exija a edição de lei complementar para regulamentar determinado tributo, *v.g.*, empréstimo compulsório, basta lei ordinária do ente federativo competente para se criar e regular o tributo na respectiva ordem jurídica parcial, respeitadas as normas gerais eventualmente já editadas sobre o tema (DERZI, 2015).

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) alcançou conclusão contrária em decisões que consideraram inconstitucional a Lei estadual nº 1.394/1988, que instituiu o adicional do imposto de renda no Estado do Rio de Janeiro. Nessas ocasiões, o Tribunal se posicionou no sentido de se condicionar o exercício da competência tributária à edição de prévia lei complementar de normas gerais, “*em franca redução da autonomia dos Estados*”. Além disso, como destacado pela autora, “*a superveniência eventual de conflitos pela omissão do legislador complementar federal, que não editara norma geral, poderia e deveria ser resolvida pelo Supremo Tribunal Federal*” (DERZI, 2015).⁶⁹

O tema foi examinado pela Corte, também, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 148.123, relativo à lei estadual de São Paulo que instituiu o adicional de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. A controvérsia já havia sido levada à análise do STF no âmbito do já citado RE nº 136.215 e do RE nº 140.887, bem como em diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade.⁷⁰

Em tais casos, o Tribunal concluiu que a cobrança de adicional de imposto de renda pelos Estados e Distrito Federal proveniente da aplicação de capital dependeria da prévia edição de lei complementar, indispensável a dirimir conflitos de competência. E não bastaria para

⁶⁹ Ver Recurso Extraordinário nº 136.215-4: ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 136.215. Rio de Janeiro. Plenário. Relator: Min. Octavio Gallotti, julgado em 18 fev. 1993, DJ 16 abr. 1993).

⁷⁰ Adicional de Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Instituição. Lei Estadual. Inconstitucionalidade. O Plenário desta Corte julgou inconstitucional a instituição do referido imposto, ante a inexistência de prévia edição de Lei Complementar, indispensável a dirimência de conflitos de competência entre os Estados. Recurso provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 148.123. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Paulo Brossard, julgado em 30 nov. 1993, DJ 20 mai. 1994).

dispensar sua edição o disposto nos arts. 24, § 3º, da Constituição Federal e no art. 34 do ADCT. Por isso, julgou inconstitucional a lei estadual examinada no RE nº 148.123.⁷¹

O voto o Ministro Relator, Paulo Brossard, destacou que, no Recurso Extraordinário nº 136.215, o STF decidiu, de maneira unânime, pela impossibilidade de cobrança do adicional de imposto de renda sem prévia lei complementar, por ser fundamental a dirimir conflitos de competência entre os Estados. Ademais, no Recurso Extraordinário nº 140.887, o relator, Ministro Moreira Alves, ressaltou que os Estados e o Distrito Federal só poderiam instituir tributos, independentemente de lei complementar nacional em matéria tributária, a que se refere o art. 146 da Constituição, em relação a tributos que *“não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União”*.

Em que pese o adicional de imposto de renda ser tributo de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal – com base no art. 155, II, da Constituição –, não é autônomo, como adicional que é, por estar vinculado ao imposto de renda tal como instituído e disciplinado pela União Federal. Sua regulamentação por leis estaduais poderia ensejar conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre esses e a União Federal, de outro, pelos seus efeitos nacionais.⁷²

Apesar de os Estados terem cometido abusos na instituição do referido adicional, por adotarem critérios diferentes para conceituar domicílio e pessoa jurídica – desmembrando agências e filiais de suas matrizes, quando situadas em Estados diversos, com o objetivo de cobrar o adicional de cada uma delas – a questão poderia ter sido solucionada com base na regra que outorgava competência na matéria, prevista na redação original do art. 155, II, da Constituição.⁷³

Em artigo sobre o tema, Alcides Jorge Costa analisou o acórdão do Recurso Extraordinário nº 136.215, em que o STF decidiu não ser possível a cobrança de adicional de imposto de renda proveniente da aplicação de capital sem prévia lei complementar para dirimir conflitos de competência. Para o autor, a decisão da Corte é equivocada, em primeiro lugar, pelo fato de a exigência de lei complementar como condição à exigência de imposto estadual ou municipal ferir a Constituição quanto ao cerne de sua organização política: o sistema federativo, consagrado no art. 1º (COSTA, A., 1993). Nas palavras do autor,

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 148.123. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Paulo Brossard, julgado em 30 nov. 1993, DJ 20 mai. 1994.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 148.123. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Paulo Brossard, julgado em 30 nov. 1993, DJ 20 mai. 1994.

⁷³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: [...] II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

se Estados e Municípios só puderem expedir as necessárias leis para cobrar os tributos de sua competência e se estas leis só podem ser editadas se existir lei complementar, então teremos uma nova espécie de federação: a Federação Congressual, isto é, uma cuja existência depende, a cada momento, do Congresso Nacional, que pode fazer ou não as leis complementares ou revoga-las a qualquer tempo. É inaceitável a interpretação da Constituição que conduza a este resultado. No acórdão aqui discutido, o STF não abordou este aspecto da questão.

Em face do argumento de que a necessidade de lei complementar se fundamenta em seu papel de dirimir conflitos de competência entre os entes, Alcides Jorge Costa pontua que, historicamente, antes mesmo de ser atribuída à União a competência para editar leis complementares definidoras de fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos de impostos estaduais e municipais, o sistema tributário funcionava normalmente e os conflitos que competência que surgissem eram dirimidos pelo Poder Judiciário (COSTA, A., 1993).

Ademais, mesmo que exista lei complementar para resolver conflitos de competência tributária, pode ser que surjam conflitos não previstos pelo legislador. E, nessa hipótese, a conclusão não pode ser a de que o tributo não poderá ser cobrado até que nova lei complementar resolva o conflito (COSTA, A., 1993).

Por fim, o autor destaca que a relação jurídica do adicional de imposto de renda é acessória à relação principal decorrente da incidência do imposto, de modo que seria aplicável à cobrança do adicional a legislação concernente ao imposto de renda, que trata de diversos aspectos, como, *v.g.*, o domicílio da pessoa física, o local de pagamento, cálculo e local do pagamento por empresas que possuem mais de um estabelecimento (COSTA, A., 1993).

Nesse sentido, conforme explicou Alcides Jorge Costa, a questão não seria propriamente de inconstitucionalidade ampla das leis estaduais por ausência de lei complementar definidora de normas gerais, mas tão somente nos casos de conflito entre o disposto na lei estadual e a legislação do imposto de renda. Não seria o caso, propriamente, de se editar lei complementar para dirimir conflitos de competência porque, em verdade, esses são apenas aparentes: o que haveria seria interpretações diversas do texto constitucional (COSTA, A., 1993).

Conforme Misabel Derzi, citando Alcides Jorge Costa (COSTA, A., 1993 apud DERZI, 2015, p. 8), a resolução da controvérsia seria resolvida pelo STF, que não poderia renunciar à solução do conflito federativo, como se tal competência tivesse sido transferida do Poder Judiciário para o Legislativo, ou

como se a Federação brasileira estivesse construída, não por meio de normas de atribuição de competência originária e dotadas de eficácia imediata, como ensinou Aliomar Baleeiro, mas fosse reduzida por meio da derivação imposta à norma de competência de necessária modelação por meio de lei complementar federal e infraconstitucional.

Sobre o tema, Ricardo Aziz Cretton conta que a conclusão alcançada pelo STF acerca do adicional de imposto de renda surpreendeu os Estados porque, em situações análogas, a Corte não havia exarado declaração de inconstitucionalidade de impostos novos ou cujos contornos constitucionais houvesse sido notoriamente alterado, sem que lei complementar regulasse seus elementos essenciais ou dirimisse conflitos de competência. É o caso do Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA) (Emenda Constitucional nº 27/85 à Constituição de 1967), do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e de Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) (art. 155, I, “a”, da Constituição Federal) e do ICMS, que foi regulamentado pelo Convênio nº 66/88 até a edição da Lei Complementar nº 87/96 (CRETTON, 1996).

4.2.6 Conclusões sobre os julgados

Os acórdãos analisados parecem indicar certa incoerência no entendimento do STF, que não reproduziu, nos demais casos, a conclusão alcançada no Recurso Extraordinário nº 1.016.605, no sentido de reconhecer a competência dos Estados e do Distrito Federal para editar as leis necessárias à instituição e cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA) com fundamento no art. 24, § 3º, da Constituição Federal, bem como no art. 34, § 3º, do ADCT, em um cenário de ausência de lei complementar que estabeleça as normas gerais do tributo.

Na fundamentação dos demais julgados examinados neste tópico, nota-se que a Corte destacou a necessidade de lei complementar como condição ao exercício da competência tributária não apenas para estabelecer normas gerais tributárias, mas também para dirimir conflitos de competência que poderiam advir.

Sobre isso, cabe uma ponderação: por atribuição constitucional, a tarefa de dirimir conflitos federativos é do Supremo Tribunal Federal, conforme o art. 102, I, “f”, da Constituição Federal. E como bem notado por Alcides Jorge Costa, a edição de lei complementar não garante que tais conflitos não ocorram, considerando a impossibilidade de o legislador vislumbrar todas as inúmeras possibilidades que podem surgir na realidade fática subjacente à incidência tributária. E, nessas hipóteses, não é plausível que se entenda que o tributo não poderá ser cobrado até que nova lei complementar resolva o conflito, mas sim, que a resolução da controvérsia deve ser levada a efeito pelo STF (COSTA, A, 1993).

Acerca da cobrança de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e de Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) nas doações e heranças instituídas no exterior – sobre o que o STF concluiu que “*é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*” – nota-se que, embora a Corte não tenha dito expressamente de que tal lei complementar seria de caráter nacional, ratificou que as normas gerais previstas no art. 24 da Constituição Federal são as mesmas de que trata o art. 146, III. Contudo, nesse último caso, o texto constitucional exige que as normas gerais tributárias sejam veiculadas por lei complementar (BREGA, 2024).

Assim, o Tribunal entendeu que a competência legislativa plena prevista no art. 24, §3º, da Constituição Federal, na ausência de lei complementar editada pela União, somente se aplicaria às hipóteses em que a esse diploma nacional caiba estabelecer normas. Por esse entendimento, inexistiria direito ao exercício da competência supletiva pelos Estados e Distrito Federal (e, acresça-se, Municípios), na ausência de lei complementar, não apenas para regulamentar competência ou limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também nos casos em que a definição de normas gerais possa ensejar conflitos de competência (BREGA, 2024).

Nesse sentido, há tese no sentido de que em qualquer caso em que o exercício de competência supletiva puder levar ao surgimento de conflitos de competência seria necessária a edição prévia de lei complementar para o exercício da competência tributária. Desse modo, a indisponibilidade de lei complementar quanto ao ITCMD Exterior não decorreria do disposto no art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal, mas sim, da disciplina constitucional dessa espécie normativa – aplicável, também, ao IPVA –, e não de dispositivo exclusivo a ele. O referido dispositivo constitucional seria mera reiteração da conjugação dos arts. 146 e 24 da Constituição (BREGA, 2024).

Por isso, eventual distinção entre os regimes do ITCMD Exterior e do IPVA quanto à exigência de lei complementar não pode considerar unicamente o fato de que, no primeiro, há exigência específica para tal, e no segundo, não. Uma distinção coerente terá que demonstrar como, no caso do IPVA, sua instituição e cobrança não teria o potencial de ensejar conflitos de competência.

Ademais, importa registrar que a competência da União de fixar normas gerais para solução dos conflitos de competência deve ser interpretada restritivamente, e não servir de fundamento para a ingerência indevida do ente federal em atribuições e interesses exclusivos

de Estados, Distrito Federal e Municípios (MELO; SANTOS, 2024). Nas palavras de Misabel Derzi (2010):

os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a Federação. Se, dentro do Direito tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, indicador desses limites, a função de orientação, padronização e uniformização ensejará dúvidas ao intérprete quanto à sua extensão. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, [...], sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política.

Sobre o tema, vale destacar as críticas apresentadas por Kiyoshi Harada, que defende que a aplicação do disposto nos incisos I a III do art. 146 da Constituição Federal seja feita mediante o cotejo com o caso concreto, de modo a evitar ofensas aos princípios constitucionais, em especial, os protegidos em nível de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da Constituição Federal), dos quais se destacam a forma federativa de Estado e a separação dos Poderes como pilares do Estado Federal Brasileiro (HARADA, 2021b).

Contudo, segundo o autor, o repertório de jurisprudência do STF não permite se identificar um critério jurídico seguro na instituição de impostos privativos de cada ente federativo (arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal) quanto à definição do fato gerador por lei complementar, como exigido na alínea “a”, do inciso III, do art. 146 da Constituição Federal (HARADA, 2021b).

Nesse sentido, lembra que são conhecidas as decisões da Corte no sentido da inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram o adicional de imposto de renda proveniente da aplicação de capital por inexistir lei complementar que definisse o respectivo fato gerador, que – segundo Harada – já se encontraria definido no art. 43 do CTN, interpretado de maneira a excluir os rendimentos do trabalho e proventos de qualquer natureza, de modo a se limitar, apenas, aos rendimentos do capital (HARADA, 2021b).

No caso do IPVA – cujo fato gerador não é definido em lei complementar –, todos os Estados e o Distrito Federal instituíram o imposto sem que acarretasse qualquer questionamento perante o STF, que se limitou a dirimir conflitos de competência na matéria. A competência ativa foi atribuída ao Estado em que domiciliado o proprietário do veículo, e não no Estado de registro do veículo, como dispõe o art. 120 do CTB (Recurso Extraordinário nº 1.016.605/RG-MG). Harada pontua que, na prática, tornou-se difícil o recolhimento do IPVA em Estado no qual o veículo não se encontra registrado, considerando eu o acesso aos dados do automóvel para pagamento do imposto é feito pelo Renavam (HARADA, 2021b).

O autor observa que a Corte decidiu pela inconstitucionalidade do ITCMD cobrado sobre bens situados no exterior, sem que houvesse prévia regulamentação em lei complementar

nacional do previsto no art. 155, III, da Constituição, sob o fundamento de prevenir conflitos de competência tributária. Assim, resta claro que o STF prestigiou a regra constitucional do art. 155, inciso III, em prejuízo do princípio constitucional da discriminação de renda tributária (art. 155, I) e contra o princípio federativo (art. 18), que assegura aos Estados a independência político-administrativa, que é viabilizada por meio de sua independência financeira. Além disso, desconsiderou o princípio constante do § 3º do art. 24, que assegura, nos casos de legislação concorrente, a competência legislativa plena aos Estados no cenário de inexistência de normas gerais editadas pela União. Nas palavras do autor,

“não é possível o entendimento de que mediante prevalência de regra constitucional sobre princípios constitucionais condene o Estado a não exercitar a sua competência legislativa para instituir em sua plenitude o imposto que lhe coube na partilha do poder tributário levada a efeito pelo legislador constituinte original em obediência ao princípio do federalismo fiscal”.

5. ANÁLISE DO TEMA NO CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA IMPLEMENTADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

5.1 Inspirações e aspirações da Emenda Constitucional nº 132/2023

A recente Emenda Constitucional nº 132, aprovada em 20 de dezembro de 2023 (EC nº 132/2023), que modifica o Sistema Tributário Nacional para implementar a primeira Reforma Tributária sob a égide da atual Constituição, parece ser produto da crença de que a alteração normativa é hábil a acarretar, por si só, a implementação de um novo e mais eficiente sistema tributário. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a matéria financeira e tributária foi alvo de diversas críticas e tentativas de modificação, com ou sem sucesso. Fernando Facury Scaff observa que a atual Constituição surgiu “*sob o signo da eterna mudança, ou da perene insatisfação com a governabilidade do país por parte dos grupos que assumem o poder, em especial no âmbito da arrecadação e do gasto público, o que reflete o enorme conflito redistributivo encravado no país*” (SCAFF, 2024).

Desde então, foram muitas as tentativas de reforma tributária, em diversos períodos presidenciais, sem êxito relevante: (i) no governo Itamar Franco, por meio da Comissão Ariosvaldo Mattos Filho; (ii) nos dois governos Fernando Henrique Cardoso, com a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 175/1995; (iii) no primeiro governo Lula, com a PEC nº 41/2003 (transformada em PEC nº 42/2003 e PEC nº 44/2003); (iv) no segundo Governo Lula, por meio da PEC nº 223/2008 e (v) no governo Bolsonaro, com a PEC nº 45/2019, que encampou a PEC nº 110/2019.

Durante o terceiro governo Lula, após intenso trabalho político, foi aprovada pelo Congresso Nacional a PEC nº 45/2019, que originou a EC nº 132/2023. A perspectiva era a de uma alteração na forma de arrecadar, com vistas a uma maior justiça fiscal na vertente da arrecadação. Contudo, Scaff destaca a dificuldade em se alcançar esse objetivo, em razão de a atual reforma ser centrada na tributação do consumo, que possui *difícil* identificação de capacidade contributiva (SCAFF, 2024).

Em um cenário de críticas à complexidade excessiva do Sistema Tributário Nacional, o cerne da EC nº 132/2023, cujo período de transição se encerra em 2033, é a implementação do

Imposto sobre Valor Agregado (IVA)⁷⁴, que objetiva um sistema de ampla compensação entre créditos e débitos, abatendo-se o que foi pago nas etapas anteriores com o que será pago na etapa econômica subsequente. A Diretiva IVA n° 2006/112/CE, União Europeia – que adotada o modelo de IVA – estabelece o direito ao crédito sobre o imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte.⁷⁵

Quanto à não cumulatividade no IBS, destaca-se que o art. 156-A da Constituição Federal, com redação dada pela EC n° 132/2023, prevê que o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, com exceção dos considerados de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e das hipóteses previstas nesta Constituição.

Causa espécie uma exceção da não cumulatividade ser para os bens “de uso ou consumo pessoal”, delimitados em lei complementar, ao se pensar em o que seria um bem dessa natureza para pessoas jurídicas. Fernando Scaff destaca que tal exceção acaba por permitir práticas fiscais deletérias, realizadas quanto ao ICMS para postergar indefinidamente o direito de crédito de vários bens de uso e consumo, além de bens do ativo permanente, gerando o acúmulo de créditos de empresas contra o Estado, sobre o que a EC n° 132/2023 dispôs no art. 134 do ADCT (SCAFF, 2024).

Como decorrência da necessidade de se conciliar a sistemática do IVA com as características essenciais do Federalismo Fiscal Brasileiro – protegido como cláusula pétrea do art. 60, § 4º, da Constituição Federal –, adotou-se o modelo do IVA dual, em que há dois impostos diferentes, submetidos a uma legislação correspondente e cobrados por entes federativos distintos, de maneira concomitante: são eles a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência

⁷⁴ É comum encontrar, também, a denominação Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

⁷⁵ Art. 1º [...] (2). O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à alíquota aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *EUR-Lex*, 28 nov. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32006L0112>. Acesso em: 30 jan. 2025.

compartilhada entre os 26 Estados, os mais de 5 mil Municípios e o Distrito Federal (SCAFF, 2024).

Além desses dois tributos, cria-se o Imposto Seletivo, que compete à União e visa a incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal, com redação dada pela EC nº 132/2023).

Conforme observa Fernando Scaff, pretende-se que tal sistema seja informado pela neutralidade e pela não cumulatividade, sendo vedada a concessão de incentivos e benefícios fiscais, excetuados os “regimes diferenciados” referidos no art. 9º da EC nº 132/2023.⁷⁶ Ainda, a cobrança ocorrerá no destino e o tributo não integrará sua própria base de cálculo. O autor ainda lembra que, de forma pouco técnica, disposições relevantes da EC nº 132/2023 não foram inseridas no texto da Constituição ou do ADCT. Por isso, para se compreender o novo sistema, é imperioso que se analise a redação da própria EC nº 132/2023 (SCAFF, 2024).

A criação do IBS pela EC nº 132/2023 importa em extinguir o modelo de atribuição de competências tributárias estabelecido pela Constituição Federal de 1988 e presente, até então, em todas as Constituições republicanas brasileiras, com fundamento na ideia de que o princípio do federalismo fiscal importaria em atribuir competência tributária aos Estados e Municípios para instituir e cobrar seus próprios impostos. Tal sistemática foi mantida apenas, quanto aos Estados, com o ITCMD e o IPVA, e quanto aos Municípios, com o IPTU e a COSIP. Contudo, a EC nº 132/2023 visa a extinguir o ICMS e o ISS, que representam a maior parte da arrecadação de Estados e Município, e substituí-los pelo IBS. No âmbito da União, visa a substituir PIS e COFINS pela CBS (SCAFF, 2024).

Sobre isso, vale destacar as conclusões de Scaff acerca dos riscos ao federalismo fiscal trazidos pela reforma, no sentido de que com a EC nº 132/2023 o federalismo brasileiro foi fortemente abalado, uma vez que a repartição *por fontes* (competência tributária) foi essencialmente alterada, deixando de ser individual, isto é, para cada ente federado, e passando a ser considerada em seu conjunto. Desse modo, Estados e Municípios passam a ter que tratar coletivamente de sua própria arrecadação em conjunto (SCAFF, 2024).

O que antes era individual, de competência de cada ente federativo, passou a ser compartilhado, pois todos os entes devem trabalhar em conjunto para arrecadar o IBS para os

⁷⁶ Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa. [...]

26 Estados e o Distrito Federal, e os quase 5.568 municípios brasileiros. Por isso, “*não restam dúvidas de que foi dissolvida a autonomia dos entes federados internos no âmbito arrecadatório*” (SCAFF, 2024).

Tal cenário acarretou diversos debates e críticas quanto à (in)constitucionalidade desse aspecto, uma vez que o federalismo é cláusula pétrea da Constituição (art. 60, § 4º, I), e foi fortemente abalado. Nesse estágio do processo, o autor lembra que não se pode quantificar o impacto desse abalo. Contudo, lembra que o federalismo foi fortemente ameaçado, mas não abolido. Vivencia-se uma gigantesca redução da autonomia dos entes federados na arrecadação pela fonte, mas se espera que isso seja compensado com a sistemática de distribuição do produto arrecadado – a conferir (SCAFF, 2024).

5.2 As funções da lei complementar tributária sob a égide da Emenda Constitucional nº 132/2023

A EC nº 132/2023 não modifica as funções da lei complementar previstas no art. 146, inciso III, do texto constitucional. O art. 1º da própria Emenda apenas acrescentou referência expressa ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – previstos, respectivamente, nos arts. 156-A e 195, V, da atual redação da Constituição Federal – no texto das alíneas “c” e “d” do referido inciso III, de modo a incluir os tributos recém-criados no espectro das normas gerais que tratam do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e da definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

Para além dos papéis que a lei complementar tributária desempenha com fundamento no referido art. 146, III, da Constituição Federal, tal instrumento normativo ganha ainda mais relevância no contexto da atual reforma tributária, decorrente da EC nº 132/2023⁷⁷ – em que constam 73 (setenta e três) referências à edição de lei complementar, algumas das quais com

⁷⁷ A emenda é oriunda da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, relatada no Senado pelo senador Eduardo Braga (MDB-AM). O principal efeito da aprovação é a unificação, a partir de 2033, de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — em uma cobrança única, que será dividida entre os níveis federal (CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços) e estadual/municipal (IBS: Imposto sobre Bens e Serviços). Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

conteúdo de facultatividade (v.g., a redação conferida ao art. 149-C, § 2º, da Constituição Federal, que emprega o vocábulo “*poderá*”) e a maioria necessária ao funcionamento do novo Sistema Tributário.

Destaca-se o disposto no art. 156-A da Constituição Federal, que passa a prever que “*lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios*”. No mesmo sentido, a nova redação do art. 124, parágrafo único, do ADCT dispõe que “*a contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal*”.

O art. 156-A da CF estabelece que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade e incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Incidirá, também, sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. Ademais, não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. E não integrará sua própria base de cálculo nem a de outros tributos especificados, e, sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

O art. 156-A, § 1º, III, da CF prevê que o IBS não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, com forma e prazo estabelecidos em lei complementar (§ 5º, inciso III). Ressalta-se a aplicação expressa do disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13 à CBS, na forma do art. 195, V c/c § 16, da CF.

É importante observar que, em tanto no IBS quanto na CBS, a própria instituição do tributo é deixada à lei complementar, de forma diversa do que ocorre no atual sistema, em que a lei complementar editada pela União Federal trata das normas gerais em matéria de legislação tributária ou regulamenta especialmente os impostos discriminados na Constituição, como o ICMS e o ISS, e a lei de cada ente federativo institui o tributo.

Quanto ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), parece que a exigência que sua instituição seja feita por lei complementar decorre de a competência quanto a esse tributo ser compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do art. 156-A da Constituição Federal. Em um tributo de competência compartilhada, não se adequaria ao modelo do Federalismo Fiscal Brasileiro sua instituição tão somente por lei federal, que produz efeitos apenas na ordem jurídica parcial da União Federal – que, nas relações internas com os

demais entes federativos, autônomos que são, figura em posição de paridade. Muito menos a instituição por um ou alguns dos Estados e/ou Municípios, ainda que, em tese, cogita-se que a instituição do tributo pudesse ser feita por cada um dos entes, com base em normas gerais traçadas em lei complementar nacional.

Interessante notar que o art. 124, parágrafo único, do ADCT dispõe que a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) será instituída pela mesma lei complementar que instituir o IBS. Mas essa contribuição é de competência apenas da União Federal, nos termos do inciso V do art. 195 da Constituição Federal, o que não se coadunaria com o raciocínio pelo qual a instituição do IBS por lei complementar decorre, precipuamente, da competência tributária compartilhada. Nesse ponto, destaca-se o fundamento que parece estar por detrás de grande parte dos influxos centralistas subjacentes à atual Reforma Tributária: a simplificação. Forte no objetivo de simplificar o sistema como um todo, alvo de críticas históricas quanto à sua complexidade e aos custos de conformidade, o legislador constituinte procurou unificar alguns aspectos antes deixados à competência de cada uma das pessoas políticas: a criação de um imposto sobre bens e serviços com competência compartilhada é o exemplo por excelência desse cenário.

Assim, se lei complementar nacional vai instituir o IBS, mais racional que a mesma lei trate, também, da CBS, considerando os aspectos comuns entre tais tributos. Ademais, torna-se mais fácil ao contribuinte consultar apenas uma mesma lei regulamentadora para ambos os tributos do que se reportar a diplomas legislativos diferentes – e nem sempre harmônicos entre si. Quanto ao IBS, tal ideia de harmonização legislativa vem insculpida no inciso IV do art. 156-A da Constituição Federal, com redação dada pela EC nº 132/2023, que prevê que o referido imposto, instituído por lei complementar e de competência compartilhada entre os entes, terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvada a fixação de alíquota própria por cada ente federativo, por meio de lei específica.

No âmbito da atual Reforma Tributária, a problemática acerca da edição de lei complementar constitucionalmente exigida é especialmente sensível no caso do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de que trata o art. 156-A da Constituição Federal (com redação da EC nº 132/2023), ao se considerar que tal imposto substituirá os de competência de Estados e Municípios e sua instituição deve ser feita por lei complementar, a ser produzida pelo Congresso Nacional. Nesse caso, a não edição da referida lei complementar importaria no cenário extremo de não instituição do imposto, cuja arrecadação acabará por ser a fonte mais significativa de receitas tributárias de Estados e Municípios.

Ademais, o art. 156-A, § 1º, incisos IV, V e VI prevê que tal imposto terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvada a possibilidade de cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica, que será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na própria Constituição. De todo modo, pelo art. 156-A, XII, c/c o art. 195, § 16, da CF, resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo. Desse modo, funciona apenas como um referencial. O art. 130 do ADCT prevê os parâmetros fiscais a serem considerados na fixação da alíquota referencial.

Do texto da EC nº 132/2023 se verifica que a lei complementar assumiu papel ainda mais relevante, sendo deixada ao seu objeto, até mesmo, a instituição de tributos – além de diversas regulamentações imprescindíveis⁷⁸ ao funcionamento do sistema. A título de exemplificação, destacam-se as funções que a lei complementar que dispor sobre o IBS deve cumprir, nos termos do art. 156-A, § 5º, da Constituição Federal: (i) as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos, a sua fórmula de cálculo; o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente, as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição.

Além disso, (ii) o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que, o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

Ainda, (iii) a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte; (iv) os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário

⁷⁸ Segundo Eduardo Salusse, “*pelo menos 71 componentes da reforma tributária precisam de regulamentação*: “a equipe do Gabinete Especial de Reforma Tributária está trabalhando com a expectativa inicial de três leis: uma para os novos impostos, outra para o comitê gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e uma terceira para os impostos especiais sobre bens ou serviços específicos”. Pelo menos 71 componentes da reforma tributária precisam de regulamentação. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/pelo-menos-71-componentes-reforma-tributaria-precisam-regulamentacao>. Acesso em: 31 de jan. 2024.

do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação; e (v) a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de crédito integral e imediato do imposto, diferimento ou redução de 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto.

A lei complementar do IBS deve tratar, também, (vi) das hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação; (vii) o processo administrativo fiscal do imposto; (viii) as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda e (ix) os critérios para as obrigações tributárias acessórias, com vistas à sua simplificação.

Importa destacar que, a partir a alíquota de referência fixada por resolução do Senado Federal (art. 156-A, XII, c/c o art. 195, § 16, da CF) são estabelecidos regimes *diferenciados*, regimes *específicos* e regimes *favorecidos* de tributação (art. 156-A, § 5º, I, “c”, e art. 149-B, III, da CF), na forma de lei complementar. O art. 9º, § 1º, da EC nº 132/2023 estabelece um regime *diferenciado* com redução de 60% para algumas operações, a serem definidas em lei complementar, entre as relativas a bens e serviços como (i) educação; (ii) saúde, medicamentos, dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; (iii) sistema de transporte público de passageiros metroviário e rodoviário, de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; (iv) alimentos destinados ao consumo humano; (v) insumos agropecuários e aquícolas, (vi) produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional, etc.

O art. 9º, § 3º, da EC nº 132/2023 prevê hipóteses de alíquotas diferenciadas com redução de 100%, na forma de lei complementar, para (i) produtos hortícolas, frutas e ovos; (ii) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação sem fins lucrativos; (iii) automóveis de passageiros, dentre outros. O art. 9º, § 12, determina outra alíquota diferenciada, com redução de 30% para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

Por sua vez, os regimes *específicos* de tributação são tratados pelo art. 156-A, § 6º, CF, que estabelece seu tratamento por lei complementar e a abrangência de diversas atividades, *v.g.*, (i) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade; (ii) serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos; (iii) sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da

isonomia tributária; (iv) serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII (fixação das alíquotas pelos entes federativos e regras de não cumulatividade); (v) operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados e (vi) serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII.

Além dos regimes diferenciados e específicos, existem os *regimes favorecidos*, como é o caso da Zona Franca de Manaus (ZFM) e das Áreas de Livre Comércio (art. 92-B, *caput*, da CF). Há, também, a alíquota do Imposto Seletivo (art. 153, VIII e § 6º, da CF), que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, e terá caráter extrafiscal – o que indica percentuais punitivos para as atividades sobre as quais for cobrado. Destaca-se que a incidência do Imposto Seletivo será regulamentada por lei complementar, mas sua alíquota será fixada em lei ordinária (art. 153, § 6º, VII, da CF).

As normas constitucionais ora analisadas indicam a atribuição de *status* de lei nacional à lei complementar a que incumbe instituir o IBS, de modo a produzir efeitos válidos e vinculativos no âmbito de cada ordem jurídica parcial, relativa a cada uma das pessoas políticas que compartilham a competência para instituição do imposto. Na parte em que tratar da CBS, instituída pela mesma lei, entende-se que a referida lei complementar não deve ser classificada como lei nacional, pelo motivo de a contribuição ser de competência apenas da União Federal. Assim, tem-se que a mesma lei complementar pode possuir partes com o *status* de lei nacional, ao instituir e regulamentar o IBS, e de lei federal, no que se referir à CBS.

Ademais, a lei complementar instituidora do IBS não assume caráter de lei nacional quanto à fixação da alíquota do imposto, deixada à competência de cada ente federativo, que fixará sua alíquota própria de IBS por meio de lei específica, conforme o art. 156-A, § 1º, V, da Constituição Federal. O inciso VI do mesmo dispositivo estabelece que tal alíquota será a mesma para todas as operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na própria Constituição.

Ainda, o inciso XII do art. 156-A, § 1º, prevê que compete ao Senado Federal fixar, por meio de resolução, a alíquota de referência do IBS para cada esfera federativa, os termos de lei complementar, que será aplicada caso o ente federativo não tenha estabelecido outra. Sobre isso, o parágrafo décimo do mesmo art. 156-A prevê que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência.

Quanto à CBS, o art. 195, inciso V, da Constituição Federal prevê sua instituição sobre bens e serviços por lei complementar, mas o § 15 permite que a contribuição tenha sua alíquota fixada em lei ordinária. Assim, em sistemática semelhante àquela do IBS, a CBS é regulamentada por lei complementar (que, pelo art. 124, parágrafo único, do ADCT, deve ser a mesma que trata do IBS), mas a norma constitucional admite que a alíquota seja estabelecida em lei ordinária (da mesma forma que as alíquotas próprias do IBS, fixadas em cada ente).

Outro tema deixado à regulamentação por lei complementar é o denominado *split payment*, na forma do art. 156-A, § 5º, II da CF. O dispositivo estabelece que lei complementar disporá sobre o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que: (i) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou (ii) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

A ideia original era evitar a sonegação fiscal, ao se obrigar o adquirente da mercadoria a comprovar que o tributo foi pago na etapa anterior da cadeia econômica, como condição para que pudesse obter o respectivo crédito. Contudo, conforme destacado por Fernando Scaff, o texto aprovado indica duas exceções ao regime geral do IBS: na primeira, o sistema tornará ainda mais complexa a operação e trará ônus ao contribuinte, que terá que ter caixa para fazer frente ao pagamento do tributo devido na etapa anterior (SCAFF, 2024).

Na segunda exceção, pretende-se alguma espécie de direito de crédito assim que ocorra a liquidação financeira da operação com o pagamento do tributo, o que condiciona a uma etapa futura o que deveria ser assegurado plenamente desde o início, pois é da essência do sistema de IVA o pleno direito de compensação dos créditos, a fim de assegurar a não cumulatividade e a neutralidade do tributo (SCAFF, 2024).

Por sua vez, o *cashback* para as pessoas de baixa renda (art. 156-A, § 5º, VIII, da CF) importa na devolução, em dinheiro, àquele que pagou por determinado bem ou serviço. O dispositivo constitucional prevê que a lei complementar estabelecerá as hipóteses de devolução do IBS a pessoas físicas, incluindo os limites e beneficiários, com a finalidade de reduzir as

desigualdades de renda. Trata-se de uma forma de reduzir os custos de quem ganha menos, no cenário em que a tributação sobre o consumo acarreta o mesmo ônus tributário independentemente da renda de quem adquire a mercadoria (SCAFF, 2024).

5.3 A Lei Complementar nº 214/2025 (derivada do PLP nº 68/2024) e o PLP nº 108/2024

Com o objetivo de regulamentar dispositivos da EC nº 132/2023, já foram propostos dois projetos de lei complementar (PLP): (i) o PLP nº 68/2024, que deu origem à Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2015; e o (ii) PLP nº 108/2024, ainda pendente de aprovação. O objeto do PLP nº 68/2024, apresentado pelo Poder Executivo em 25 de abril de 2024, era instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Por sua vez, o PLP nº 108/2024 visa a instituir o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), dispor sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD).

A Lei Complementar nº 214/2025 atende ao mandamento constante do art. 156-A da Constituição Federal, pelo qual a instituição do IBS é deixada a cargo de lei complementar. Assim, afasta o risco de demora na criação do referido imposto, que substituirá – para os Estados, Municípios e Distrito Federal – o ICMS e o ISS, de enorme importância arrecadatória. Além disso, nos termos do parágrafo único do art. 124 do ADCT, institui, também, a CBS, de competência da União Federal.

A exigência de neutralidade do IBS, trazida no parágrafo primeiro do art. 156-A da Constituição Federal, é reproduzida no art. 2º da LC nº 214/2025 e estendida, também, à CBS, de modo que ambos os tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e na própria LC nº 215/2024.

Ainda, o art. 3º da LC nº 214/2025 traz os importantes conceitos de operações com bens e operações com serviços para os fins de incidência do IBS e da CBS. Assim, considera operações com bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos (art. 2º, I, “a”, da LC nº 214/2025) e operações com serviços todas as demais que não sejam enquadradas na definição de operações com bens (art. 2º, I, “b”, da

LC nº 214/2025). Além disso, define o que se considera fornecimento, fornecedor, adquirente e destinatário (art. 2º da LC nº 214/2025).

O art. 4º da LC nº 214/2025 estabelece como fato gerador do IBS e da CBS “*operações onerosas com bens ou com serviços*”. Seu inciso I ressalva a tributação das operações não onerosas nos termos previstos na Constituição. Além disso, o inciso II do mesmo art. 4º define como operação onerosa com bens ou serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo, dentre outros, compra e venda e demais espécies de alienação, locação, licenciamento, arrendamento e prestação de serviços.

Contudo, o art. 5º da LC nº 214/2025 prevê a incidência de IBS e CBS (i) no fornecimento *não oneroso* ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas na própria Lei; (ii) no fornecimento de brindes e bonificações; (iii) na transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção e (iv) demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

O art. 6º do diploma complementar traz as hipóteses em que o IBS e a CBS não incidem, tratando, portanto, de aspectos que não se inserem no espectro do fato gerador desses tributos. A título exemplificativo, citam-se (i) o fornecimento de serviços por pessoa física em decorrência de relação de emprego com o contribuinte ou atuação como administradores ou membros de conselhos de administração e fiscal; (ii) a transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, observada a necessidade de emissão de nota fiscal;⁷⁹ (iii) doações sem contraprestação em benefício do doador e (iv) transferências de recursos públicos e demais bens públicos para organizações da sociedade civil constituídas como pessoas jurídicas sem fins lucrativos no País, por meio de termos de fomento, termos de colaboração, acordos de cooperação, termos de parceria, termos de execução descentralizada,

⁷⁹ No regime jurídico do ICMS, essa hipótese ensejou discussão entre o Fisco e os contribuintes, em um cenário em que Estados pretendiam cobrar o imposto na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, como sede e filial. A questão foi recentemente analisada pelo STF, no âmbito da ADC nº 49, em que a Corte decidiu que deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Isso porque a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. Nesse sentido, julgou improcedente a ação declaratória de constitucionalidade, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 11, §3º, II; 12, I, no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”, e 13, §4º, todos da Lei Complementar Federal nº 87/96. Os efeitos da decisão foram modulados de modo que sua eficácia foi postergada para o exercício financeiro de 2024. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 49. Rio Grande do Norte. Plenário. Relator: Min. Edson Fachin, julgado em 19 abr. 2021, DJe 4 mai. 2021).

contratos de gestão, contratos de repasse, subvenções, convênios e demais instrumentos celebrados pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas.

As hipóteses de imunidade, decorrentes diretamente do texto constitucional, são arroladas pelo art. 9º da LC nº 214/2025 – que, frise-se, não cria imunidade, apenas reproduz as que a Constituição estabelece. Por sua vez, o momento de ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS é considerado no ato de fornecimento nas operações com bens ou serviços, ainda que a execução seja continuada ou fracionada, nos termos do art. 10 da Lei. O parágrafo primeiro desse dispositivo detalha o momento de ocorrência do fato gerador em diversas operações sujeitas aos tributos. O local da operação é definido pelo art. 11 da LC nº 214/2025 quanto aos bens móveis, imóveis e serviços e o art. 12 trata da base de cálculo, que é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista na própria Lei.

Importa destacar que o art. 12, § 1º, da LC nº 214/2025 prevê que o valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, inclusive os valores correspondentes a: (i) acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; (ii) juros, multas, acréscimos e encargos; (iii) descontos concedidos sob condição; (iv) valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta e ordem; (v) tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º deste artigo; e (vi) demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

O parágrafo segundo do art. 12 indica que o montante de IBS e CBS incidentes sobre a operação não integra a base de cálculo desses tributos. Além disso, quanto a outros tributos, afasta da base de cálculo do IBS e da CBS (i) o valor pago a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); (ii) o montante incidente na operação do ICMS, do ISS, do tributo previsto na alínea “b” do inciso I e no inciso IV do caput do art. 195 da Constituição Federal (contribuições da seguridade social) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) a que se refere o art. 239 da Constituição Federal, de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032 e (iv) o valor da Contribuição de Iluminação Pública (COSIP). Assim, a LC nº 214/2025 rechaça a sistemática da incidência “por dentro”, em que o tributo incide sobre ele mesmo, ou sobre outros tributos, e não apenas sobre o valor da operação tributada. Essa forma de cálculo é típica dos impostos indiretos e possui como exemplo a incidência do ICMS sobre ele mesmo (art. 13, § 1º, I, da LC nº 87/96).

O art. 14 da LC nº 214/2025 trata das alíquotas do IBS e da CBS, que serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo. Na definição de sua alíquota, cada ente federativo poderá vinculá-la à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, fixada por resolução do Senado Federal (art. 18 da LC nº 214/2025), por meio de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais ou optar por definir sua alíquota sem vinculação à alíquota de referência. Se não for editada lei específica que estabeleça a alíquota do ente federativo, será aplicada a alíquota de referência da respectiva esfera federativa. A alíquota “final” do IBS sobre cada operação corresponde à soma da alíquota do Estado de destino da operação e da alíquota do Município de destino da operação ou à alíquota do Distrito Federal, quando esse for o destino da operação, entendido como o local de ocorrência da operação, nos termos do art. 11 da Lei (art. 15 da LC nº 214/2025).

O art. 19 da LC nº 214/2025 traz importante regra acerca de alterações na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou CBS, de modo que qualquer modificação deve ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, da alíquota de referência da CBS e das alíquotas de referência estadual e municipal do IBS, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, e somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência.

O art. 21 da LC nº 214/2025 estabelece o contribuinte do IBS e da CBS como o fornecedor que realizar as operações no desenvolvimento de atividade econômica, de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada. Além dele, o adquirente na aquisição de bem apreendido ou abandonado, em licitação promovida pelo poder público, ou em leilão judicial. Também, o importador e aquele previsto expressamente em outras hipóteses na própria Lei. Há regra que obriga o contribuinte a se inscrever nos cadastros relativos ao IBS e à CBS e, quanto aos fornecedores, mesmo que residente ou domiciliado no exterior, caso realize operações no País ou como responsável tributário no caso de importações (art. 21, §§ 1º e 2º, da LC nº 214/2025). Contudo, conforme o parágrafo quarto, nos casos de importação de bens materiais, tal exigência só se aplica às remessas internacionais sujeitas a regime de tributação simplificada, nos termos do art. 95 da Lei. Por sua vez, o art. 26 da LC nº 214/2025 prevê quem não são contribuintes do IBS e da CBS.

O art. 22 traz regra importante quanto às plataformas digitais, que são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, ainda que domiciliadas no exterior, nos casos previstos nesse dispositivo. E, conforme o art. 23

da LC nº 214/2025, a plataforma digital, inclusive a domiciliada no exterior, deverá se inscrever no cadastro do IBS e da CBS.

O *split payment*, do art. 156-A, § 5º, II da CF, é tratado nos arts. 31 a 35 da LC nº 214/2025, cujas disposições serão complementadas por atos conjuntos do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal (art. 31, § 2º, da LC nº 214/2025). Nos termos do caput do art. 31, nas transações de pagamento relativas a operações com bens ou com serviços, os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à Receita Federal, no momento da liquidação financeira da transação (*split payment*), os valores do IBS e da CBS. Nesse sentido, o parágrafo primeiro desse dispositivo prevê a vinculação entre os documentos fiscais eletrônicos relativos a operações com bens e serviços e a transação de pagamento das respectivas operações.

O regime de não cumulatividade é previsto no art. 47 e seguintes da LC nº 215/2024, pelo qual o contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, conforme o art. 57 e as demais hipóteses previstas na Lei. Pelo art. 51 da LC nº 214/2025, a imunidade e a isenção acarretarão a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Quanto à operacionalização do IBS e da CBS, o art. 58 da LC nº 214/2025 prevê a atuação conjunta do Comitê Gestor e da Receita Federal para implementar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS, sem prejuízo das respectivas competências legais. O art. 59 estabelece a obrigatoriedade de as pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica sujeitas ao IBS e à CBS se registrarem em cadastro com identificação única, que é considerado local do domicílio principal do adquirente ou destinatário, conforme o caso (art. 11, § 3º, I, “a” e “b”). Ainda, o art. 60 trata da obrigatoriedade da emissão do documento fiscal eletrônico.

O sistema de *cashback* é tratado pelo art. 112 e seguintes da LC nº 214/2025. O art. 113 dispõe que o destinatário das devoluções será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), conforme o art. 6º-F da Lei Federal nº 8.742/1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) possuir renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional; (ii) ser residente no território nacional; e (iii) possuir inscrição em situação regular no CPF. Ademais, prevê que o

destinatário será incluído de forma automática na sistemática de devoluções, podendo, a qualquer tempo, solicitar a sua exclusão.

O *caput* do art. 117 estabelece que as devoluções serão calculadas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais. E o art. 118 prevê o percentual a ser aplicado, nos seguintes termos: (i) 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; e (ii) 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos. Acrescenta que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores ao previsto na hipótese tratada pelo inciso II do *caput* do art. 118 [20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos], que poderão ser diferenciados em função da renda familiar dos destinatários, observado o disposto no art. 113 desta Lei Complementar, e entre os casos previstos nos incisos I e II do *caput* do art. 118. Na ausência da fixação de percentuais próprios pelos entes, as devoluções serão calculadas mediante aplicação dos percentuais previstos nos incisos I e II do *caput* do art. 118.

O art. 125 trata da denominada cesta básica nacional de alimentos, criada pelo art. 8º da EC nº 132/2023, e reduz a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I da Lei Complementar. O art. 126 e seguintes tratam dos regimes diferenciados do IBS e da CBS, que são instituídos de maneira uniforme em todo o território nacional, com a aplicação de alíquotas reduzidas ou com a concessão de créditos presumidos, assegurados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência do IBS e da CBS, com vistas a reequilibrar a arrecadação. O art. 127 trata da redução em 30% (trinta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS e o art. 128, da redução em 60% (sessenta por cento). A seguir são tratadas hipóteses mais específicas, como a dos serviços de educação e de saúde, dos insumos agropecuários e aquícolas e das produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais. O art. 143 trata da redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS.

A partir do art. 409, a LC nº 214/2025 regulamenta o Imposto Seletivo (IS), de que trata o art. 153, inciso VIII, da Constituição (com redação dada pela EC Nº 132/2023), incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O art. 410 da LC nº 214/2025 prevê que o Imposto Seletivo incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, sendo vedado qualquer tipo de aproveitamento de crédito

do imposto com operações anteriores ou geração de créditos para operações posteriores e o art. 411 atribui à Receita Federal a administração e a fiscalização desse tributo. Conforme o art. 417 da LC nº 214/2025, o montante da CBS, do IBS e do próprio Imposto Seletivo incidentes na operação e os descontos incondicionais não integram a base de cálculo desse imposto.

O art. 472 da LC nº 214/2025 prevê redução das alíquotas do IBS e da CBS nas aquisições de bens e serviços pela Administração Pública Direta, por Autarquias e por Fundações Públicas, conforme redutor calculado na forma do art. 370 da Lei. O art. 473 estabelece que o produto da arrecadação do IBS e da CBS nessas aquisições será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS devidos aos demais entes federativos e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. Essa sistemática é afastada nas aquisições que, cumulativamente, sejam efetuadas de forma presencial e sejam dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica. Contudo, é mantida nas importações, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições no País.

Cabe destacar que o art. 542 da LC nº 214/2025 prevê a revogação de diversos dispositivos legais, com a finalidade de adequar as normas do sistema tributário à reforma trazida pela EC nº 132/2023, na forma como regulamentada pela referida Lei Complementar. Verifica-se que são revogados tanto artigos quanto leis ordinárias federais em sua integralidade, v.g., §§ 7 e 8º do art. 64 e o art. 66 da Lei Federal nº 9.430/96; arts. 53 e 54 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; Lei Federal nº 10.276/2001; Lei Federal nº 10.312/2001 e Lei Federal nº 10.676/2003. Quanto a esses aspectos, conforme visto neste trabalho, a Lei Complementar nº 214/2025 possui eficácia de lei ordinária, uma vez que a revogação de lei ordinária não é hipótese de declaração prescritiva condicionada prevista na Constituição Federal que fundamente a edição de lei complementar.

Por fim, observa-se que a Lei Complementar nº 214/2025 foi sancionada em 16 de janeiro de 2025 pelo Presidente da República, mas o PLP nº 68/2024 foi objeto de vetos, tanto por inconstitucionalidade quanto por contrariedade ao interesse público. Até o momento em que este trabalho foi finalizado, os vetos ainda não haviam sido apreciados pelo Congresso Nacional.

Por sua vez, o Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, ainda não convertido em lei, trata da instituição do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o ITCMD. O art. 1º do PLP nº 108/2024 institui o CG-IBS como “*entidade pública de regime especial*” com sede e foro no Distrito Federal,

dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, relativamente à competência compartilhada para administrar o IBS, de que trata o art. 156-A da Constituição.

Nesse sentido, ao Comitê compete definir as diretrizes e coordenar a atuação, de forma integrada, das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observadas as respectivas competências, e sua atuação será caracterizada pela ausência de vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da Administração Pública.

O art. 2º do PLP nº 108/2024 prevê que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS, as seguintes competências administrativas: (i) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; (ii) arrecadar o imposto, efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica, e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios e (iii) decidir o contencioso administrativo. O parágrafo primeiro estabelece, ainda, diversas competências do CG-IBS.

O art. 3º trata da coordenação, pelo Comitê Gestor do IBS, das atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério. E o art. 4º prevê que compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de cobrança e representação administrativa, realizadas pelas administrações tributárias, e de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial, realizadas pelas procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios – tema que tem o potencial de ensejar discussões e polêmicas no decorrer da implementação do novo sistema tributário.

Sobre isso, o art. 5º do PLP nº108/2024 permite que as atividades de cobrança e de representação a que se refere o art. 4º sejam delegadas aos entes federativos, nos termos estabelecidos pelo CG-IBS, hipótese em que o ente federativo delegatário atuará em nome próprio e dos demais entes federativos titulares de parcela do crédito tributário exigido.

A estrutura organizacional do CG-IBS é prevista no art. 7º, que prevê sua composição básica pelo (i) Conselho Superior, instância máxima de deliberação; (ii) Diretoria-Executiva e suas Diretorias; (iii) Secretaria-Geral; (iv) Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas; (v) Corregedoria e (vi) Auditoria Interna. O parágrafo terceiro desse artigo estabelece casos de conflito de interesse no exercício do cargo, emprego ou função no Comitê e o art. 9º trata da escolha dos membros do CG-IBS. O Presidente e os Vice-Presidentes serão

eleitos dentre os membros do Conselho Superior do CG-IBS, para o exercício da função pelo prazo de dois anos (art. 16 do PLP nº 108/2024), sendo assegurada a alternância para o cargo de Presidente do Conselho Superior do CG-IBS entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal (art. 17 do PLP nº 108/2024).

O art. 40 do PLP nº 108/2024 prevê que o CG-IBS está sujeito à fiscalização contábil, operacional e patrimonial pelo Tribunal de Contas do Estado ou do Município competente para apreciar as contas do ente federativo de origem do Presidente do CG-IBS. Por sua vez, o art. 47 prevê a competência do CG-IBS para propor, até 31 de julho de cada ano, o percentual do produto da arrecadação do IBS de cada ente federativo que será destinado ao financiamento do Comitê no exercício financeiro subsequente, que não poderá ser superior a 0,2% (dois décimos por cento) e o orçamento do CG-IBS para o exercício financeiro subsequente, cujo valor não poderá ser superior a 0,2% (dois décimos por cento) da estimativa de arrecadação do IBS para o respectivo exercício. Ainda, o art. 48 estabelece o financiamento do CG-IBS pela retenção de valor equivalente ao percentual fixado nos termos do art. 47, *caput*, inciso I, sobre o produto da arrecadação corrente do IBS destinado mensalmente a cada ente federativo e por outras receitas, nos termos do art. 46, *caput*, incisos II e III do PLP. Trata-se de mecanismos para garantir a observância da independência orçamentária e financeira do CG-IBS, estabelecida pelo art. 1º do PLP nº 108/2024.

Ainda, no Título II do Livro I, a partir do art. 65, o PLP nº 108/2024 regulamenta o processo administrativo tributário do IBS, estabelecendo que o contencioso administrativo tributário se instaura pelo ato de impugnação em face do crédito tributário formalizado por meio de lançamento de ofício (art. 83). O art. 116 e seguintes do PLP nº 108/2024 tratam da distribuição do produto da arrecadação do IBS aos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio do Comitê Gestor. O art. 129 prevê, inclusive, uma distribuição complementar para os entes federativos com maior perda de participação relativa na receita. E o art. 144 e seguintes dispõem que os saldos credores relativos ao ICMS, existentes em 31 de dezembro de 2032, serão reconhecidos pelos Estados e pelo Distrito Federal e utilizados pelos contribuintes nos termos da regulamentação proposta no PLP nº 108/2024.

O Livro II do Projeto de Lei, que começa no art. 159, enfim regulamenta, com caráter de norma geral, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), de competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, *caput*, I, da CF) nos termos do novo sistema tributário. Com a edição da lei complementar resultante da aprovação do PLP nº 108/2024, supera-se o cenário de ausência de lei complementar que

estabeleça normas gerais para o ITCMD, que ensejou diversos casos levados a julgamento pelo STF e examinados no Capítulo III deste trabalho.

5.4 Questões federativas no âmbito da Reforma Tributária

No cenário da reforma implementada pela EC nº 132/2023, vislumbrou-se, em tese, a hipótese de não vir a ser editada, pelo Congresso Nacional, lei complementar necessária à instituição e cobrança dos tributos no novo sistema tributário, com o consequente comprometimento da arrecadação de receitas por parte de todos os entes federativos. Uma primeira solução que se apresenta diante da eventual omissão legislativa – total ou parcial – é o ajuizamento, por parte dos representantes legitimados de Estados e Municípios, de Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) perante o Supremo Tribunal Federal.

Trata-se de ação de competência originária do STF cuja finalidade é dar efetividade a determinada norma constitucional, uma vez reconhecida omissão, falta ou falha do Poder Público, por ter deixado de praticar ato imprescindível à exequibilidade do preceito constitucional. A medida processual tem fundamento no art. 103 da Constituição Federal, cujo parágrafo segundo prevê que “*declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias*”, e seu procedimento é regulamentado pela Lei Federal nº 9.868/1999.

O disposto no art. 103, § 2º, da Constituição Federal denota que, em se tratando de omissão na edição de lei complementar tributária, há pouca eficiência prática no ajuizamento de ADO, considerando que, em caso de juízo de procedência, a decisão prolatada pelo STF importa em reconhecer a mora do Congresso Nacional e conclamar o legislador a editar o texto normativo necessário (CUNHA JÚNIOR; SILVA, 2018).⁸⁰

⁸⁰ Luís Roberto Barroso ensina que “*o pressuposto para o reconhecimento e declaração da inconstitucionalidade por omissão é o decurso de prazo razoável para a edição da norma exigida pelo texto constitucional. Portanto, a decisão que pronuncia a inconstitucionalidade por omissão total conterà sempre a constituição em mora do Poder ou órgão administrativo que permaneceu inerte quando deveria ter atuado. [...] Além de estabelecer a mora, a decisão na ação direta de inconstitucionalidade por omissão (a) dará ciência ao Poder competente ou (b) dará ordem ao órgão administrativo para a adoção das providências necessárias. [...] A omissão parcial propriamente dita é a que se verifica quando o legislador atua de modo insuficiente ou deficiente em relação à obrigação que lhe cabia. O precedente que se invoca quase como padrão é o da lei de fixação do salário mínimo. [...] A primeira solução que se coloca é a declaração positiva de inconstitucionalidade da norma que concedeu reajuste a uns e não a outros. Nesse caso, com a paralisação de sua eficácia, restabelecer-se-ia a isonomia, não com a melhoria*

Outra solução que pode ser vislumbrada diante da referida omissão é a aplicação das normas que se extraem dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal, que regulamenta a competência legislativa concorrente entre todos os entes federativos, em que se inclui o direito tributário – a teor de seu inciso I.

Por essa sistemática, a competência legislativa da União se limita a estabelecer normas gerais (§ 1º) e não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º). E, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (§3º). Por sua vez, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (§ 4º).

Um aspecto a ser destacado é o de que os Municípios também exercem competência concorrente – inclusive suplementar – nos termos do art. 24 da Constituição Federal, embora não sejam expressamente mencionados neste dispositivo. É que o exercício da competência legislativa municipal encontra fundamento no art. 30, incisos I e II, da Constituição Federal, que conferem aos Municípios, respectivamente, as atribuições de legislar sobre assuntos de interesse local e de suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

Nessa linha, diante de omissão do Congresso Nacional em editar lei complementar necessária à instituição e cobrança de tributo de competência de Estados e Municípios – ou de arrecadação a eles destinada –, os entes interessados poderiam sanar a omissão legislativa por meio da edição de leis próprias, que possuirão plena eficácia, a ser suspensa apenas na hipótese de sobrevir posterior lei complementar sobre normas gerais na matéria, no que lhe for contrário.

Em se tratando de lei complementar tributária, esse raciocínio encontra amparo, também, no disposto no art. 34, § 3º, do ADCT, que faz expressa menção à competência legislativa titularizada por todos os entes federativos, nos seguintes termos: “*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*”.

Como já visto, a aplicação da sistemática dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal diante da ausência de lei complementar nacional foi ratificada pelo Supremo Tribunal Federal no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA). Embora o

dos excluídos, mas com a generalização da situação menos favorável. Embora tecnicamente possível, não é uma fórmula que satisfaça ao espírito. A outra possibilidade é a já mencionada declaração de nulidade sem redução do texto, que se materializaria na declaração de inconstitucionalidade por omissão parcial, com ciência ao Poder competente. Nessa fórmula, todavia, se a inércia não fosse rompida, a injustiça persistiria. Tampouco esta é uma fórmula elevada ao espírito. Por fim, resta cogitar da hipótese de a decisão judicial estender ao grupo excluído o benefício do qual foi injustamente privado”. BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

referido imposto seja previsto desde o ordenamento jurídico instituído pela Constituição Federal de 1967, por meio da Emenda Constitucional nº 27/1985, até hoje não foi editada lei complementar que estabelecesse suas normas gerais, em atenção ao art. 146, inciso III, da Constituição Federal. Nesse cenário, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 1.016.605, o STF entendeu que “*os Estados poderão editar as leis necessárias à aplicação do tributo, conforme estabelecido pelo art. 24, § 3º, da Carta, bem como pelo art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT*”.⁸¹

Outra questão importante a ser destacada na análise das disfunções federativas acarretadas pela atual Reforma Tributária é a de que, com o objetivo de uniformização e simplificação, retirou-se a possibilidade de Estados e Municípios concederem benefícios fiscais. A própria EC nº 132/2023 admite apenas a criação de regimes *diferenciados*, regimes *específicos* e regimes *favorecidos* de tributação (art. 156-A, § 5º, I, “c”, e art. 149-B, III, da CF), na forma de lei complementar, a partir a alíquota de referência fixada por resolução do Senado Federal.

Os benefícios fiscais, historicamente, firmaram-se como instrumento para atração de empresas e combate às desigualdades regionais (art. 170 da CF). Mas sua utilização indiscriminada acabou por ensejar verdadeira guerra fiscal, o que ocasionou conflitos federativos relevantes. Para combater o cenário de disfunção federativa, no âmbito dos Estados, instituiu-se o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) como colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, com reuniões presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda. Ao Confaz compete, em caráter precípua, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, “g” da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75.

No âmbito dos Municípios, a Lei Complementar nº 157/2016 promoveu importantes mudanças na Lei Complementar nº 116/2003, relativa ao ISS, com a finalidade de evitar a guerra fiscal. Nesse sentido, o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003 passou a prever (i) a alíquota mínima de ISS de 2% (dois por cento), sendo vedada a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado que resultem em aplicação de carga tributária menor do que a alíquota mínima; (iii) a nulidade da lei ou do ato do Município ou do Distrito Federal que não

⁸¹ RE 1016605, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 16-09-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-293 DIVULG 15-12-2020 PUBLIC 16-12-2020.

respeite as disposições relativas à alíquota mínima no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço, com direito à restituição do valor efetivamente pago do ISS calculado sob a égide da lei nula.

Em que pesem os (muitos) excessos praticados pela utilização do mecanismo dos benefícios fiscais, a capacidade de estabelecer a alíquota do imposto – ICMS ou ISS – praticada no próprio território do Estado ou Município, dentro das balizas constitucionais e legais, representava parcela importante da autonomia desses entes. E, quando bem utilizados, os benefícios fiscais eram um meio de atrair empresas para locais distantes dos centros tradicionais, contribuindo com o desenvolvimento de diversas áreas do País.

Com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, o art. 159-A da CF cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para (i) realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (ii) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (iii) promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

O instrumento busca evitar a guerra fiscal que existe atualmente entre os Estados, referente a competição por investimentos e negócios por meio de benefícios fiscais, e compensar os que se sentem prejudicados com a mudança da tributação do local de origem para o local de destino. Tal alteração tem maiores consequências para os entes da federação que se beneficiam por serem grandes centros de produção, e, agora, perdem uma parte significativa da receita tributária para as regiões em que os produtos são consumidos.

Outra importante questão federativa decorrente da EC nº 132/2023 é a composição e funcionamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, especialmente quanto aos Municípios. Uma vez dissolvida a competência própria de Estados, Municípios e Distrito Federal para instituírem e cobrarem tributos sobre o consumo e sobre a prestação de serviços, criou-se tal Comitê, a ser regulado por lei complementar, com a finalidade de garantir a participação de tais entes na administração dos recursos arrecadados a título de IBS.

Conforme o art. 156-B, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS, nos termos e limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar, competências administrativas relativas a esse imposto. São essas: (i) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS; (ii) arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto

da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e (iii) decidir o contencioso administrativo.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo garante independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira e classifica o Comitê Gestor do IBS como “*entidade pública sob regime especial*”. O parágrafo segundo prevê, na forma de lei complementar, a participação paritária de Estados, Distrito Federal e Municípios na instância de deliberação do Comitê Gestor. Além disso, dentre outros aspectos, a alternância na presidência entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal.

Cabe destacar que o inciso V do art. 156-B, § 1º, estabelece que a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao IBS serão realizados, no âmbito das respectivas competências, pelas administrações tributárias e Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos. O inciso VI do mesmo dispositivo prevê que as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras.

O parágrafo terceiro prevê as regras de participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do IBS, com a seguinte configuração: (i) 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal e (ii) 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos: (a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos e (b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

Ainda, o art. 156-B, § 1º, § 4º da CF prevê que deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos, em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal, (i) da maioria absoluta de seus representantes; e (ii) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País. Em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

Tal configuração acarreta um notório prejuízo na representatividade dos Municípios na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do IBS. O art. 156-B, § 3º, da CF prevê que haverá 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal – portanto,

cada um desses entes federativos terá representante próprio. Por sua vez, o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal contará com 27 (vinte e sete) representantes no total, em um universo de mais de 5 (cinco) mil Municípios no País. Tal distorção é reforçada pela forma de eleição dos membros do conjunto de Municípios e Distrito Federal, dos quais 14 (quatorze) representantes serão eleitos com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos, e 13 (treze) com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

Considerando que o IBS é submetido à competência compartilhada de Estados, Distrito Federal e Municípios, tem-se um cenário que cria incentivos a que os Estados pautem a atuação e decisão do Comitê Gestor, em prejuízo da representatividade tímida dos Municípios. E mais: os Municípios considerados grandes, com maior arrecadação e complexidade de demandas sociais serão os mais prejudicados, considerando que apenas 13 (treze) dos 27 (vinte e sete) representantes comuns desse grupo serão eleitos com votos ponderados pelas respectivas populações.

Esses Municípios são desprestigiados, também, no quórum de aprovação das deliberações do Comitê Gestor (art. 156-B, § 3º, da CF). Quanto ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal, exige-se o voto da maioria absoluta de seus representantes e, de maneira cumulativa, de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País. Por sua vez, em relação ao conjunto de Municípios e o Distrito Federal, basta a aprovação pela maioria absoluta de seus representantes, ou seja, 14 (quatorze) desses membros – o mesmo número dos que são eleitos pelos votos de cada Município, com valor igual para todos, independentemente das respectivas populações.

Outro aspecto a ser destacado sob a perspectiva federativa é a problemática referente à estrutura orgânica do Comitê Gestor do IBS no âmbito da Administração Pública: ainda que se garanta independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira e se classifique o Comitê como “*entidade pública sob regime especial*”, será preciso equipá-lo com insumos materiais, humanos e estruturais, e estabelecer de onde advirão esses recursos. O inciso III do art. 156-B, § 2º, da CF prevê que o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo.

Mas isso não responde à dúvida acerca de como serão organizados os cargos e a própria estrutura física do Comitê. Sendo um órgão de representação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, é importante que a lei complementar que venha a regulamentar a matéria se preocupe em manter os contornos necessários à observância da referida independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Observa-se do art. 1º do PLP nº 108/2024 que o

Comitê Gestor é “*entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial*”, com sede e foro no Distrito Federal.

Além disso, o Comitê Gestor do IBS dependerá da União quanto à estrutura comum ao IBS e CBS. De maneira exemplificativa, é o que se verifica do art. 2º, § 1º, I, do PLP nº 108/2024, que prevê, dentre as suas competências, atuar juntamente com o Poder Executivo Federal, com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos às regras comuns aplicáveis ao IBS e à CBS. Além disso, o inciso III desse dispositivo prevê a gestão compartilhada com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do sistema de registro do início e do resultado das fiscalizações do IBS e da CBS.

O inciso XIII dispõe sobre a atuação em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para propor a metodologia de cálculo, calcular, fixar e divulgar, conforme o caso, as alíquotas do IBS e da CBS, para os regimes específicos, na forma e no prazo previstos na lei complementar que institui o IBS e a CBS. E o inciso XIV, realizar, em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o cálculo do redutor a ser aplicado sobre as alíquotas do IBS e da CBS, nas operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações.

O art. 2º, § 10, do PLP nº 108/2024 prevê que as normas comuns ao IBS e à CBS constantes do regulamento único do IBS, de que trata o inciso I do *caput* desse artigo, serão aprovadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo Federal. O art. 11, inciso V, atribui ao Conselho Superior do Comitê, instância máxima de deliberação, a aprovação das propostas dos atos normativos conjuntos com o Poder Executivo federal, em matéria de interesse comum do IBS e da CBS. E à Diretoria de Tributação compete a elaboração das propostas de tais atos normativos, na forma do art. 33, inciso II.

O desafio do PLP nº 108/2024 é regulamentar o Comitê Gestor do IBS de modo a garantir a autonomia dos Estados e Municípios na maior medida possível, ao mesmo tempo em que cria um sistema simples e racional o suficiente para justificar a substituição do modelo atual, que existe há anos e, bem ou mal, funciona.⁸²

Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antônio Carrazza destacam que a EC nº 132/2023 determina que a instituição e a estrutura do IBS são definidas de modo conjunto com as da CBS, por lei complementar editada pelo Congresso Nacional. Para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 214/2025. Dessa maneira, a União Federal é que pode dispor sobre a estrutura de um imposto de competência

⁸² A questão federativa nos PLPS 68 e 108. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, ao passo que, no sistema anterior, cada ente dispunha, por lei própria, acerca dos tributos de sua própria e exclusiva competência.

Como já abordado, tal sistemática de regulamentação trazida pela EC nº 132/2023 decorreria do fato de a competência quanto ao IBS ser compartilhada, o que exigiria sua criação por lei complementar nacional. Contudo, os autores lembram que “*nacionais são leis complementares de normas gerais para regular a competência dos entes, que a exercem por leis próprias, enquanto as que criam tributo são leis instituidoras, mas sujeitas a rito mais rigoroso, pela excepcionalidade do gravame (CF, art. 148 e 154, I)*”.⁸³

Ressalta-se que diversas prerrogativas relacionadas à capacidade administrativa, até então exercidas pelos entes de maneira autônoma, serão centralizadas no Comitê Gestor, que acabará sujeito à União, em virtude da necessidade de acordo nos temas submetidos à harmonização. Assim, Estados e Municípios, por conta própria, poderão apenas fixar suas alíquotas, fiscalizar e lançar o IBS, mas sempre dentro das diretrizes do Comitê.⁸⁴

Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antônio Carrazza destacam o risco de centralização, considerando a estrutura idêntica do IBS e da CBS, o que evidencia a unicidade de fato entre ambos. A distinção se opera na fase de destinação dos recursos e em aspectos da administração do tributo. Ademais, com a exigência de atos conjuntos com a União para temas comuns ao IBS e a CBS, a atuação de fato autônoma do Comitê Gestor do IBS acaba restrita a temas procedimentais secundários.⁸⁵

Os autores observam que essa harmonização ocorrerá, a depender da matéria (infralegal/administrativa e/ou jurídica), no Comitê das Administrações Tributárias e no Fórum das Procuradorias. E o fato de a União e o Comitê Gestor deterem 50% dos votos cada não garante verdadeiro equilíbrio de forças, uma vez que o interesse da União tende a ser linear, ao passo que os dos representantes do Comitê não, pois terá de haver representação satisfatória dos Estados do Centro-Sul e do Norte/Nordeste, bem como dos grandes e pequenos Municípios. Assim, a União será um bloco único de interesses (50%), enquanto o Comitê Gestor do IBS acabará como um conjunto de até quatro sub-blocos (12,5%), com interesses colidentes. Nesse cenário, basta que um desses blocos de interesses seja cooptado pela União para que ela exerça a liderança e faça prevalecer suas decisões. Pior: nem a Lei Complementar nº 214/205 nem o

⁸³ A questão federativa nos PLPS 68 e 108. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

⁸⁴ A questão federativa nos PLPS 68 e 108. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

⁸⁵ A questão federativa nos PLPS 68 e 108. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

PLP nº 108/2024 preveem o tipo de maioria a ser observada nessas votações, o que foi deixado a um futuro regulamento, apesar do seu impacto sobre a Federação.⁸⁶

Portanto, a estrutura até agora apresentada tanto na EC nº 132/2023 quanto na Lei Complementar nº 214/2025 e no PLP nº 108/2024 é hábil a reduzir em demasia a autonomia dos Estados e Municípios, redefinindo *“para pior, a qualidade da Federação brasileira (retrocesso), seja porque eles perderiam o poder que hoje possuem, seja, ainda, porque serão duplamente inferiorizados, ao ficar abaixo de um CG central, que, por sua vez, pouco decidirá sem o amém da União”*. Nesse sentido, vislumbra-se o risco de se instaurar um processo de inconstitucionalização da atual reforma tributária, caso reduza – ao invés de manter ou aumentar – a capacidade dos Estados, Municípios e Distrito Federal de custear suas atividades e serviços sem dependerem da União. E isso acarretaria a necessidade de rediscussão do modelo, com todos os custos daí decorrentes para a sociedade.⁸⁷

⁸⁶ *A questão federativa nos PLPS 68 e 108*. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

⁸⁷ *A questão federativa nos PLPS 68 e 108*. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

CONCLUSÃO

A presente dissertação teve como escopo central examinar os limites materiais e formais da atuação da lei complementar tributária, conforme delineados pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em particular, no art. 146, incisos I e III, que lhe atribui a função de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos e de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A partir da constatação de que o Brasil adota um modelo federativo tripartido e simétrico, com atribuição de competência tributária plena e autonomia financeira a todos os entes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, esta pesquisa buscou demonstrar que o uso desmedido ou inadequado da lei complementar representa grave risco à preservação do Federalismo Fiscal, podendo comprometer a harmonia do Sistema Tributário Nacional e afetar diretamente a repartição constitucional de competências.

Ao atribuir à lei complementar nacional diversas competências, dentre as quais dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos, bem como estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o Constituinte de 1988 enxergou na referida espécie normativa um instrumento hábil a pacificar conflitos e resguardar as notas essenciais do Federalismo Fiscal. É o que se verifica do disposto no art. 146, inciso I, da Constituição Federal (“*dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”), que deve orientar a interpretação dos demais incisos desse artigo no sentido de conjugar a atuação do legislador nacional à autonomia dos entes federativos.

Ao atribuir à lei complementar nacional diversas competências, dentre as quais dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos, bem como estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o Constituinte de 1988 enxergou na referida espécie normativa um instrumento hábil a pacificar conflitos e resguardar as notas essenciais do Federalismo Fiscal. É o que se verifica do disposto no art. 146, inciso I, da Constituição Federal (“*dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”), que deve orientar a interpretação dos demais incisos desse artigo no sentido de conjugar a atuação do legislador nacional à autonomia dos entes federativos.

Ocorre que, por vezes, o texto normativo veiculado por lei complementar tributária parece desbordar dos limites de suas atribuições, limitando, em grande medida, o espaço

reservado à competência tributária de Estados e Municípios, para instituir e cobrar seus tributos e arrecadar a respectiva receita própria. Outro cenário problemático do ponto de vista do Federalismo Fiscal é a omissão legislativa – total ou parcial – que importe em não edição de lei complementar tributária exigida pela Constituição Federal.

No primeiro capítulo deste trabalho, procedeu-se à análise teórico-jurídica do Federalismo Fiscal na Constituição de 1988, destacando-se a tríplice dimensão da autonomia federativa: política, administrativa e financeira. Nesse contexto, demonstrou-se que a autonomia financeira, viabilizada pela atribuição de competências tributárias próprias e pela repartição constitucional de receitas, é condição indispensável para que os entes desempenhem suas funções institucionais. A opção do constituinte originário por um sistema altamente detalhado e normativamente concentrado na Constituição – o que Luís Queiroz chama de “Constituição Tributária Brasileira” – confere à matéria tributária um grau de rigidez normativa incomum no cenário comparado, reafirmando sua centralidade na arquitetura do Estado brasileiro.

No segundo capítulo, trata-se da caracterização da lei complementar tributária, abordando não apenas suas noções fundamentais e estrutura normativa, mas também seu desenvolvimento histórico no Direito brasileiro, com destaque para a recepção parcial do Código Tributário Nacional como lei complementar material. Com base em autores como Queiroz, Ataliba, Barros Carvalho e Souto Maior Borges, discutiu-se a complexidade de distinguir, na prática, o conteúdo das chamadas “normas gerais” daquilo que constitui regulação específica, evidenciando os riscos de uma interpretação extensiva e materialmente expansiva da função legislativa complementar.

O terceiro capítulo teve por objetivo sistematizar as funções da lei complementar tributária relacionadas ao Federalismo. Após examinar as correntes doutrinárias dicotômica e tricotômica, foram analisadas as três principais funções previstas na Constituição: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) veicular normas gerais em matéria tributária; e (iii) regulamentar aspectos específicos de determinados tributos, como o ICMS e o ISS. Demonstrou-se que, se tais funções forem exercidas de forma inadequada, podem interferir diretamente na capacidade normativa e arrecadatória de Estados e Municípios, subvertendo o pacto federativo consagrado constitucionalmente.

No quarto capítulo, passou-se à análise de casos concretos levados ao Supremo Tribunal Federal, nos quais se evidenciaram tanto os riscos da ingerência excessiva da lei complementar sobre competências dos entes federativos quanto os efeitos da omissão legislativa

inconstitucional, especialmente nos temas que demandam a edição de lei complementar como condição para o exercício da competência tributária.

Entre os casos analisados, destacaram-se: a Lei Complementar nº 192/2022, que instituiu a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis; a Lei Complementar nº 194/2022, que alterou critérios de seletividade e essencialidade no ICMS; os julgados sobre a base de cálculo diferenciada do ISS para sociedades uniprofissionais (art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68); o debate sobre a omissão legislativa no DIFAL (Tema 1.093 do STF) e sobre o ITCMD em heranças e doações do exterior (Tema 825); a ausência de regulamentação sobre IPVA para embarcações e aeronaves; e os impasses sobre o adicional do Imposto de Renda e sua compatibilidade com a Constituição Federal de 1988.

O quinto e último capítulo é voltado à análise da Reforma Tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, cuja principal inovação foi a substituição de tributos como o ICMS e o ISS pelo IBS, cuja competência é compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e pela CBS, de competência da União, ambos sujeitos a regulação uniforme por lei complementar nacional.

Estudou-se a Lei Complementar nº 214/2025 (derivada do PLP nº 68/2024) e o PLP nº 108/2024, observando-se que o novo arranjo reforça a centralidade da lei complementar, atribuindo-lhe papel ainda mais proeminente no novo modelo tributário. Ao mesmo tempo, esse fortalecimento da normatização centralizada acirra os riscos de recentralização do poder normativo tributário, exigindo novos mecanismos de controle, cooperação e coordenação entre os entes federativos.

Diante de todas essas constatações, é possível afirmar que a lei complementar tributária desempenha papel estruturante no Sistema Tributário Nacional, mas sua legitimidade constitucional depende da observância rigorosa dos limites materiais e formais impostos pelo pacto federativo. A hipertrofia da função normativa da União, *v.g.*, mediante leis complementares que extrapolem os contornos das normas gerais, representa verdadeiro desvio de finalidade constitucional, na medida em que reduz a margem de atuação dos entes subnacionais e compromete a arrecadação de receitas próprias.

Parece que a solução a essas questões passa pela adequada composição de argumentos federalistas, com especial atenção à tese dos entes que são diretamente atingidos pela lei complementar e não participam do processo de sua edição, considerando ser resultado do processo legislativo no âmbito do Congresso Nacional, que é o órgão legiferante da União.

Nesse sentido, na dúvida sobre se determinado tema consubstancia norma geral a ser tratada em lei complementar nacional ou se deve ser deixado à regulamentação por lei estadual

ou municipal, o legislador complementar deve produzir texto de lei cuja interpretação favoreça, na maior medida do possível, o exercício de competência tributária própria por Estados e Municípios. A ideia é potencializar, ao máximo, o espaço de atribuições próprias de cada nível federativo, por meio da previsão de hipóteses de incidência para todos os casos admitidos pela Constituição e da ausência entraves à instituição e cobrança dos impostos de Estados e Municípios.

Desse modo, apenas as matérias cujo tratamento por lei nacional é expressamente exigido pela Constituição ou sobre as quais recai um imperativo de uniformização necessária a garantir a racionalidade do sistema devem ser retiradas do campo de atuação de cada um dos Estados e Municípios. Esse é o sentido de se exigir que as normas gerais tributárias sejam previstas em lei complementar nacional. Por sua vez, os detalhes de cada espécie tributária que devem ser conjugados à realidade do seu ente instituidor são adequadamente deixados à regulamentação editada por cada ente federativo.

Por sua vez, a inércia do legislador complementar, ao não editar normas exigidas constitucionalmente para a efetivação da competência tributária dos entes, compromete a eficácia das normas constitucionais e a segurança jurídica, além de gerar distorções na arrecadação e dificultar o planejamento fiscal de Estados e Municípios. Esses fenômenos, embora distintos, revelam uma mesma patologia institucional: a subversão do pacto federativo por desequilíbrios legislativos no plano nacional.

Quanto ao cenário de omissão legislativa, vislumbram-se duas soluções: (i) o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão por parte dos representantes dos entes federativos prejudicados e (ii) a aplicação da sistemática dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal – conjugados com o art. 30, inciso I –, pela qual, diante de omissão do Congresso Nacional em editar lei complementar necessária à instituição e cobrança de tributo de competência de Estados e Municípios – ou de arrecadação a eles destinada –, os entes interessados poderão sanar a omissão legislativa por meio da edição de leis próprias, que possuirão plena eficácia, a ser suspensa apenas na hipótese de sobrevir posterior lei complementar sobre normas gerais na matéria, no que lhe for contrário. Essa última solução foi referendada pelo STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 1.016.605 e se entende que ambas continuam aplicáveis mesmo após o fim da fase de transição e plena aplicabilidade das normas instituídas pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Por essas razões, a presente pesquisa conclui que a manutenção e o aperfeiçoamento do Federalismo Fiscal brasileiro exigem a reafirmação da lei complementar como instrumento de coordenação e não de subordinação. Isso demanda, no plano institucional, a valorização de

instâncias federativas deliberativas paritárias, como *deveria* ser o Comitê Gestor do IBS, e, no plano jurídico, um controle constitucional robusto sobre o conteúdo material das leis complementares tributárias.

Somente com uma atuação responsável, técnica e respeitosa dos limites constitucionais por parte do legislador nacional será possível garantir a preservação da autonomia tributária dos entes subnacionais, condição essencial para o equilíbrio e a efetividade do Estado Federal Brasileiro. A superação dos desafios impostos pela transição ao novo modelo tributário depende de uma cultura jurídica federativa que reconheça e proteja a diversidade fiscal brasileira, sem abrir mão da unidade normativa necessária à segurança e à justiça tributária.

Nesse cenário, a atuação da lei complementar tributária deve ser pautada por um federalismo cooperativo substancial, que vá além do discurso político e se traduza em mecanismos jurídicos concretos de compartilhamento de competências e responsabilidades, sempre à luz da Constituição. Só assim será possível construir um sistema tributário equilibrado, justo, funcional e fiel aos valores do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

Agência Câmara de Notícias. *Sancionada lei com mudanças em regras do ICMS sobre combustíveis*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/857797-SANCIONADA-LEI-COM-MUDANCAS-EM-REGRAS-DO-ICMS-SOBRE-COMBUSTIVEIS>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

Agência Senado. *Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis*. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

_____. *Sancionada lei que compensa estados por perdas com ICMS*. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/10/25/sancionada-lei-que-compensa-estados-por-perdas-com-icms>. Acesso em: 25 de jan. 2024. Sobre o prejuízo sofrido por Estados e Distrito Federal em virtude de tais alterações normativas: Estados perdem R\$ 109 bilhões de ICMS. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/estados-perdem-r-109-bilhoes-de-icms/#:~:text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20dos%20estados%20em,arrecada%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%20dos%20Estados%E2%80%9D>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
ANDERLE, Ricardo. *O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência*. IBET - Instituto Brasileiro De Estudos Tributários. São Paulo, 2017.

ANDERLE, Ricardo. *O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência*. IBET - Instituto Brasileiro De Estudos Tributários. São Paulo, 2017.

A questão federativa nos PLPS 68 e 108. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410837/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108>. Acesso em: 31 de jan. 2025.

ARABI, Abhner Youssif Mota. *Federalismo brasileiro: perspectivas descentralizadoras*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 27.

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

_____, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. Limites à norma geral — Código Tributário Nacional. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo. Revista dos Tribunais. v. 2, n. 10, p. 45–80, out./dez., 1969.

_____, Geraldo. Normas Gerais na Constituição – Leis Nacionais, Leis Federais e seu Regime Jurídico. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário – Vol. 3*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1980.

_____, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 13, n. 48, 1989, p. 89-92.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BIFANO, Elidie Palma; COVIELLO FILHO, Paulo. A lei complementar na reforma tributária. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 579-590. ISBN 978-65-5518-779-3.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho Tema sob Perspectiva Nova. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, 2013, p. 48-65.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67EMC69.htm#nova%20reda%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado Federal, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV016_20#:~:text=Autoriza%20o%20Estado%20de%20S%C3%A3o,internas%20com%20mercadorias%20de%20cobre.&text=Publicado%20no%20D%20OU%20de%2006.04,pelo%20Ato%20Declarat%C3%B3rio%206%2F20.. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Brasília, DF: Senado Federal, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-5.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de outubro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Emenda Constitucional nº 18. Brasília, DF: Senado Federal, 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Emenda Constitucional nº 1. Brasília, DF: Senado Federal, 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Emenda Constitucional nº 45. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Emenda Constitucional nº 132. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 201, de 24 de outubro de 2023. Dispõe sobre a compensação devida pela União nos termos dos arts. 3º e 14 da Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, a dedução das parcelas dos contratos de dívida, a transferência direta de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal, a incorporação do excesso compensado judicialmente em saldo devedor de contratos de dívida administrados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, o tratamento jurídico e contábil aplicável aos pagamentos, às compensações e às vinculações, as transferências de recursos aos Municípios em razão da redução das receitas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), as transferências de recursos aos Estados e ao Distrito Federal em razão da redução das receitas do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e as regras relativas ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e revoga dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e das Leis Complementares nºs 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), e 192, de 11 de março de 2022.. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp201.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Senado Federal, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Senado Federal, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 7195 MC-Ref. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 6 mar. 2023, DJe 22 mar. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766432946>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.600, Distrito Federal, Plenário. Relator: Min. Sydney Sanches, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, julgado em 26 nov. 2001, DJ 20 jun. 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.828. Plenário. Relator: Min. André Mendonça, julgado em 03 nov. 2022, DJe 22 nov. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764457286>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.830, Plenário. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 10 nov. 2022, DJe 21 nov. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765986898>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 7.191. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 15 dez. 2022, DJe 19 dez. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765015806>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 7.066, ADI 7.0701 ADI 7.078, Plenário. Relator: Min. Alexandre de Moraes, julgado em 29 nov. 2023, DJe 6 mai. 2024. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=776636841>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE 1.424.539. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. André Mendonça, julgado em 7 abr. 2023, DJe 10 abr. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357155878&ext=.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 75.952. São Paulo. Segunda Turma, Relator: Min. Thompson Flores, julgado em 29 out. 1973, DJ 2 out. 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 77.183. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 19 abr. 1974, DJ 4 out. 1974. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172665>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 93.850. Minas Gerais. Tribunal Pleno, Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 20 maio. 1982, DJ 27 ago. 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187342>. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 129.877. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 3 nov. 1992, DJ 27 nov. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207572>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 136.215. Rio de Janeiro. Plenário. Relator: Min. Octavio Gallotti, julgado em 18 fev. 1993, DJ 16 abr. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207921>. Acesso em: 20 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 144.795. São Paulo. Primeira Turma, Relator: Min. Ilmar Galvão, julgado em 19 out. 1993, DJ 12 nov. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209576>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 148.123. São Paulo. Segunda Turma. Relator: Min. Paulo Brossard, julgado em 30 nov. 1993, DJ 20 mai. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210500>. Acesso em: 20 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 236.604. Paraná. Plenário. Relator(a): Min. Carlos Velloso, julgado em 26 mai. 1999, DJ 6 ago. 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 220.323. Minas Gerais. Plenário. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 26 mai. 1999, DJ 18 mai. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248997>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 263.975 AgR. Rio Grande do Norte. Segunda Turma, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 26 set. 2000, DJ 2 fev. 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 361.829. Rio de Janeiro. Segunda Turma. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 13 dez. 2005, DJ 24 fev. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 254.406 AgR. Rio de Janeiro. Segunda Turma, Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 2 mar. 2010, DJe 19 mar. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609541>. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 433.352 AgR, Minas Gerais. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 20 abr. 2010, DJe 28 mai. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611796>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439. Distrito Federal. Plenário. Relator: Min. Rosa Weber, julgado em 29 jun. 2020, DJe 15 set. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 1.041.816. São Paulo. Plenário. Relator: Min. Edson Fachin, julgado em 4 ago. 2017, DJe 17 ago. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13376842>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 1.016.605. Plenário. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 16 set. 2020, DJe 16 dez. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754685264>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 1.287.019. Plenário. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, julgado em 24 fev. 2021, DJe 25 mai. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 851.108, Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 1 mar. 2021, DJe 20 abr. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADC 49. Rio Grande do Norte. Plenário. Relator: Min. Edson Fachin, julgado em 19 abr. 2021, DJe 4 mai. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>. Acesso em: 20 fev. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 714.139. Santa Catarina. Plenário. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Rel. Dias Toffoli, julgado em 18 dez. 2021, DJe 15 mar. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 834.060. Paraná. Segunda Turma. Relator: Min. José de Castro Meira, julgado em 15 ago. 2006, DJ 25 ago. 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=640077&num_registro=200600634032&data=20060825&formato=PDF. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.740.420. Paraná. Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 12 jun. 2018, DJe 12 jun. 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1723451&num_registro=201801050930&data=20181126&formato=PDF. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo 986. REsp nº 1.692.023. Mato Grosso. Primeira Seção. Relator: Min. Harman Benjamin, julgado em 13 mar. 2024, DJe 29 mai. 2024. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=248087757®istro_numero=201701703648&peticao_numero=&publicacao_data=20240529&formato=PDF. Acesso em: 19 fev. 2025.

BREGA, Gabriel Ribeiro. Lei complementar e ITCMD exterior: reiteração ou distinção? In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 461-476.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33 ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

_____, Roque Antônio. ICMS. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 289.

CARVALHO, Flávio Eduardo Silva de. Lei complementar tributária e as contribuições – uma exigência de nosso sistema constitucional ainda não cumprida. In: *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Coord. Calos Alexandre de Azevedo Campos, Fábio Zambitte Ibrahim, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

CARVALHO, Luiz Maklouf. 1988: segredos da Constituinte. Os vinte meses que agitaram e mudaram o Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Cobrança monofásica do ICMS nos combustíveis sai do papel após soma de esforços. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/transicao-energetica/cobranca-monofasica-do-icms-nos-combustiveis-sai-do-papel-apos-soma-de-esforcos-02052023#:~:text=Em%20linhas%20gerais%2C%20o%20sistema,de%20derivado%20f%C3%B3sil%20ou%20biocombust%C3%ADvel>. Acesso em: 25 de jan. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. n. 37. 2000.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição das receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Grupo Conceito, 2010. p. 197-218.

COSTA, Alcides Jorge. Lei complementar e o adicional do imposto de renda estadual. In: *Tributação em Revista*. Brasília, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional Sindifisco, v. 2, n. 4, p. 61–64, abr./jun., 1993.

_____, Alcides Jorge. Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). *Direito tributário contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*; p. 11-26. São Paulo: Malheiros, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva. 4 ed. 2014. Item 3.2.2. Lei Complementar (e-book).

CRETTON, Ricardo Aziz. *Normas gerais de direito tributário e lei complementar*. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, (49), 1996.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. SILVA, Gabriela Costa e. Efeitos das decisões em ação direta de inconstitucionalidade por omissão: da possibilidade e prolação de sentenças criativas no controle abstrato das omissões do poder público. In: *Revista de Direito Brasileira*. São Paulo. v. 19. n. 8. p. 395 – 418. Jan./Abr. 2018.

DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 31ª edição. São Paulo. Saraiva. 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FAJERSZTAJN, Bruno; TEIXEIRA, Bruno Campos Christo. O conteúdo mínimo da lei complementar: a uniformidade como critério distintivo da norma geral em matéria tributária e a lei complementar como parâmetro. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 277-291.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FEITAL, Thiago Álvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos. Sobre o papel da lei complementar e o exercício da competência tributária: apontamentos sobre o recurso extraordinário nº 851.108. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 123-135.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1995.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o Federalismo Fiscal: uma Moldura Teórica Multidisciplinar. In: *Federalismo Fiscal*. CONTI, José Maurício. Organizador. Barueri – SP: Manole, 2004.

HARADA, Kiyoshi. Princípio da vedação às isenções heterônomas. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Limitações formais e materiais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 75-89. (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo II). ISBN 978 65-5518-122-7.

HARADA, Kiyoshi. Funções das normas gerais no direito tributário. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/direito-tributario/>. 29 de março de 2021b. Acesso em: 28 de jan. 2025.

HART, H. L. *O conceito de direito*. H. L. A. Hart; pós-escrito organizado por: Penelope A. Bulloch e Joseph Raz ; tradução de: Antônio de Oliveira Sette-Câmara; revisão de tradução: Marcelo Brandão Cipolla; revisão técnica: Luiz Vergílio Dalla-Rosa. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MARIA NETO, Arthur Ferreira; BEDIN, Arthur Pattussi. A estrutura e os elementos da norma tributária: qual o papel da lei complementar? In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 59-79.

MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nov. 1996. n. 14. 14-19.

MACHADO, Hugo de Brito. A identidade Específica da Lei Complementar. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 117, 2005, p. 51-69.

MELO, Fábio Soares de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza: lei complementar, materialidade e lista de serviços. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 455-459.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusulas pétreas financeiras e tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 183-192.

PIRES, Thiago Magalhães. *As competências legislativas na constituição de 1988: uma releitura de sua interpretação e da solução de seus conflitos à luz do Direito Constitucional contemporâneo*. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

Plenário referenda suspensão de mudança na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=503559&ori=1>. Acesso em: 26 de jan. 2024.

Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro. *Conheça as principais mudanças no IPTU*. Acesso em: <https://www.rio.rj.gov.br/web/guest/exibeconteudo?id=7609140>. Acesso em: 24 de jan. 2024.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018.

_____, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teoria da argumentação*. 2 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: GZ, 2024.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A função da lei complementar tributária*. *Âmbito Jurídico*, v. 45, p. 09/07, 2007.

RIO DE JANEIRO. Código Tributário do Município do Rio de Janeiro. Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984. Rio de Janeiro, RJ: Câmara Municipal, 1984. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/1984/70/691/lei-ordinaria-n-691-1984-aprova-o-codigo-tributario-do-municipio-do-rio-de-janeiro-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 18 fev. 2025.

_____. Lei nº 6.250, de 28 de setembro de 2017. Rio de Janeiro, RJ: Câmara Municipal, 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/2017/625/6250/lei-ordinaria-n-6250-2017-altera-a-aliquota-padrao-do-itbi>

[promove-alteracoes-e-insercoes-de-dispositivos-relativos-a-iptu-e-tcl-inclusive-na-planta-generica-de-valores-pgv-de-imoveis-e-da-outras-providencias](#). Acesso em: 18 fev. 2025

_____. Lei nº 1.194, de 30 de dezembro de 1987. Rio de Janeiro, RJ: Câmara Municipal, 1987. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/1987/120/1194/lei-ordinaria-n-1194-1987-estabelece-a-adequacao-do-codigo-tributario-do-municipio-do-rio-de-janeiro-a-lei-complementar-que-fixou-o-novo-campo-de-incidencia-do-imposto-sobre-servicos-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. Lei nº 2.277, de 28 de dezembro de 1994. Rio de Janeiro, RJ: Câmara Municipal, 1994. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/1994/228/2277/lei-ordinaria-n-2277-1994-altera-as-leis-numeros-691-de-24-de-dezembro-de-1984-codigo-tributario-municipal-1364-de-19-de-dezembro-de-1988-e-1369-de-29-de-dezembro-de-1988-ratifica-e-concede-isencoes-fiscais-concede-remissao-de-creditos-tributarios-dispoe-sobre-a-regularizacao-de-outros-creditos-do-municipio-e-da-outras-providencias-de-interesse-da-administracao-da-cidade-e-dos-contribuintes>. Acesso em: 19 fev. 2025.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SALUSSE, Eduardo. *Pelo menos 71 componentes da reforma tributária precisam de regulamentação*. Disponível em: <https://portal.fgv.br/artigos/pelo-menos-71-componentes-reforma-tributaria-precisam-regulamentacao>. Acesso em: 31 de jan. 2024.

SCAFF, Fernando Facury. Normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: *Revista Direito Tributário Atual*. v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais* São Paulo: Malheiros, 2015.

_____, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª edição. São Paulo. Malheiros. 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro In: *Revista de Direito Administrativo*, 37, 1954, p. 12–34.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. EUR-Lex, 28 nov. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32006L0112>. Acesso em: 30 jan. 2025.

VAZ, João Kleber; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Papel da lei complementar no ICMS – enfrentamento da guerra fiscal, redução das desigualdades regionais e proteção da livre concorrência. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 477-492.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 235, p. 117-138, 2004.