

Renata Sampaio Valera

RA 00351837 - Curso de Especialização em Direito Tributário [1º semestre de 2024
- turma 657T1TNA]

SEMINÁRIO IX

1. Qual a função das normas gerais de direito tributário no sistema jurídico brasileiro?

As normas gerais de direito tributário estão estabelecidas, na Constituição Federal, da seguinte forma:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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 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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

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. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 1º A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

McNaughton menciona Geraldo Ataliba afirmando que este define o Texto Constitucional como um sistema exaustivo, de modo que "às normas gerais de direito tributário poucas funções caberiam"¹. Desta forma, "as normas inferiores contribuem para determinar elementos das superiores, na medida em que estabelecem hábitos de interpretação que interferem na constituição de uma língua do direito"².

A função das normas gerais de direito tributário é estabelecer as diretrizes e os princípios fundamentais para garantir a uniformidade na aplicação das leis.

¹ MCNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. 2008. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008., p. 251.

² *Idem, Ibidem*, p. 254.

Explica Paulo de Barros Carvalho que as normas gerais de direito tributário “*são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar*”³.

Para Paulo de Barros Carvalho, a interpretação das normas gerais de direito tributário deve focar em sua função primordial de resolver conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isso respeitaria a estrutura federativa e a autonomia dos entes federativos, ao mesmo tempo que evitariam a superposição de competências e a distorção de princípios fundamentais do sistema tributário brasileiro.

Segundo o doutrinador, “a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário” é a de que, literalmente, elas devem “fixar os limites”. “*Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites.*”⁴

Depois, Paulo de Barros afirma que o legislador complementar, poderia definir um tributo e suas espécies, invocando a disposição do art. 146, III, a, “desde que seja para dispor sobre conflitos de competência”⁵.

Afirma também que seria “possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto”, desde que faça “para dispor sobre conflitos”⁶.

E, por fim, o ilustre doutrinador, responde também afirmativamente “quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, desde que para “satisfazer àquela finalidade primordial”.⁷

Assim, o Professor Paulo afirma que a interpretação das normas gerais de direito tributário deve focar em sua função primordial de resolver conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isso respeitaria a estrutura

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 233.

⁴ *Idem, Ibidem*, p. 233.

⁵ *Idem, Ibidem*, p. 233-234

⁶ *Idem, Ibidem*.

⁷ *Idem, Ibidem*.

federativa e a autonomia dos entes federativos, ao mesmo tempo que evitariam a superposição de competências e a distorção de princípios fundamentais do sistema tributário brasileiro.

Assim, McNaughton afirma⁸:

Não nos olvidemos que PAULO DE BARROS CARVALHO adota a corrente que denominaremos no presente trabalho de “atômica”, ou seja, que preconiza a função única de normas gerais de direito tributário – a de instituir normas gerais de direito tributário, repartindo-se, esta, em dispor sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar – mas o viés “tricotômico”, acima disposto, foi o que preponderou na esfera pragmática da nossa língua do direito, como já se infere da própria Súmula Vinculante nº 08, anteriormente citada.

Elas inovam no ordenamento jurídico, ou apenas explicitam o que já está implícito na Constituição?

Elas não inovam no ordenamento jurídico, somente podem explicitar e/ou detalhar o que já está implícito na Constituição. Elas devem proporcionar um padrão mínimo a ser seguido pelas demais legislações tributárias.

No que se refere à aplicabilidade das normas gerais de direito tributário, explicar as diferenças fundamentais entre as correntes denominadas “dicotômica” e “tricotômica”, posicionando-se perante a questão.

Conforme o artigo 146 da CF/88, a corrente dicotômica defende que a lei complementar só pode dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III), que irão dispor sobre conflitos de competência (inciso I) e sobre limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II). A interpretação literal do dispositivo poderia ofender o princípio federativo, pela possibilidade de a União se imiscuir nos tributos de competência estadual e municipal.

⁸ MCNAUGHTON, Charles William. *Op. Cit.*, p. 256

Já a corrente tricotômica sustenta que compete à lei complementar: dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (inciso I), regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III). Essa interpretação fundamenta-se na literalidade do art. 146 da CF/88, bem como na ideia de que essa conclusão não implica em ofensa ao princípio federativo, uma vez que o grau de autonomia dos estados e dos municípios não existe de maneira prévia ao texto constitucional, sendo o resultado da incidência dos diversos dispositivos que disciplinam a competência e a interação entre eles.

Por isso, o que a corrente tricotômica adiciona é que caberia à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. Se as normas complementares tratam de questões para serem aplicadas em âmbito nacional, creio que sejam importantes e relevantes. Caso contrário, creio que as normas específicas já cumpririam este papel. Todavia, levando-se em conta somente o aspecto literal da norma constitucional, entendo a razão da corrente tricotômica.

Considerando a tese da corrente tricotômica, qual seria o sentido da expressão “Normas Gerais de Direito Tributário?”

A expressão "Normas Gerais de Direito Tributário" teria o sentido de se referir ao estabelecido pela lei complementar: (i) resolver conflitos de competência em matéria tributária, (ii) regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, e (iii) estabelecer normas gerais sobre a legislação tributária.

2. A instituição de impostos pelos Entes Tributantes depende de prévia edição de norma geral de direito tributário prevista, no artigo 146, inciso III, “a”, da Constituição?

A alínea "a" do inciso III determina que compete à lei complementar a "definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".

A alínea "a", assim, atribui duas tarefas ao legislador complementar:

1. Definir os tributos e suas espécies.

2. Definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal.

A primeira tarefa foi cumprida pelo Código Tributário Nacional (CTN), que define tributo no artigo 3º e indica as espécies tributárias no artigo 5º.

No entanto, a doutrina predominante argumenta que, ao adotar a teoria tripartida, o CTN não foi recepcionado nesse ponto pela Constituição Federal, que prevê cinco espécies tributárias.

A segunda tarefa impõe que a lei complementar defina o arquétipo de cada um dos impostos previstos na Constituição Federal, indicando os fatos geradores – critérios material, espacial e temporal – as bases de cálculo e os contribuintes que podem ser escolhidos pela legislação ordinária de cada entidade federativa.

Essa exigência se refere apenas aos impostos e não às demais espécies tributárias. Esse papel de definição dos fatos geradores e bases de cálculo dos impostos é atualmente desempenhado por diversas legislações, como o CTN (que foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar e define os arquétipos de diversos impostos)⁹, a Lei Complementar nº 87/1996 (ICMS) e a Lei Complementar nº 116/2003 (ISSQN).

O arquétipo estabelecido pela lei complementar deve ser observado pela lei ordinária que instituir o imposto. Caso contrário, há uma violação direta ao artigo 146 da Constituição Federal.

Sendo assim, “cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para a maior parte dos impostos), pela LC 87/96 (para o ICMS) e pela LC 116/03 (para o ISS)”, sendo que “a validade da

⁹ Imposto sobre a Importação (II), do Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

legislação ordinária instituidora de tais tributos fica condicionada, não podendo extrapolar o previsto em tais leis complementares”¹⁰.

E para a instituição de contribuições?

Igualmente, não é necessária prévia norma geral de direito tributário para a instituição de contribuições.

3. Decadência e prescrição são matérias de lei complementar? E a prescrição intercorrente prevista no artigo 40, parágrafo 4º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, deveria ter sido veiculada por Lei Complementar?

A alínea *b*, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, dispõe que compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Essas matérias atualmente são reguladas pelo Código Tributário Nacional, que traz disposições gerais acerca de cada um desses institutos.

Logo, decadência e prescrição são matérias de lei complementar (CTN).

Eventual lei ordinária que contrarie as disposições do CTN ofende o artigo 146 da Constituição Federal, não podendo subsistir.

Segundo a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.
(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 265.

A lei citada é ordinária, mas não contraria as disposições do CTN nem ofende o artigo 146 da Constituição Federal (não viola as normas gerais), podendo subsistir.

4. Elisão S.A. é pessoa jurídica que detém prejuízo fiscal em seu apurado, mas não possui qualquer atividade operacional há três anos. Em 30 de março de 1999, Elisão S.A. incorpora a Lucrativa Ltda., sociedade que atua na área de varejo. Ato contínuo, no dia seguinte, Elisão S.A. passa a se chamar Lucrativa Ltda., adota a atividade exercida pela referida sociedade, bem como passa a ser gerida pelos administradores que atuavam na sociedade incorporada. Com essa movimentação societária, há aproveitamento de prejuízo fiscal, que é utilizado na compensação com a base de cálculo do IRPJ, com economia considerável. Em 15 de março de 2.003, é lavrado lançamento de ofício sob a argumentação de que, pelo prisma econômico, Elisão S.A. foi incorporada por Lucrativa Ltda., de tal sorte que o prejuízo fiscal foi indevidamente aproveitado para compensar a base de cálculo do IRPJ (artigo 33 do Decreto-lei 2.341/87). A autuação, contudo, foi julgada improcedente pelo Conselho de Contribuintes, sob argumentação de que os contribuintes têm liberdade de se organizar para reduzir sua carga tributária. Em 25 de junho de 2.007, a operação semelhante se efetiva, havendo nova autuação. Contudo, dessa vez, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) julgou procedente a autuação, com base nos seguintes argumentos: (i) o novo Código Civil de 2.002, passou a proibir a realização de atos com abuso de direito e fraude à lei. (ii) o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional permite que os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, sem propósito negocial, possam ser desconsiderados pelo Fisco. Com base nesses dados, pergunta-se:

A) Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional são normas gerais de direito tributário? Qual o efeito que suas dicções acarretam no sistema tributário nacional?
Os artigos 109 e 110 do CTN são normas gerais de direito tributário, estabelecendo princípios fundamentais para a interpretação e aplicação das normas tributárias.

De acordo com os referidos dispositivos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O primeiro determina que os princípios e conceitos do direito privado (como contrato, propriedade, etc.) são utilizados para entender a definição, o conteúdo e o alcance desses institutos quando aplicados no direito tributário.

No entanto, esses conceitos de direito privado não podem ser utilizados para determinar os efeitos tributários. Isso significa que, enquanto os conceitos e definições são adotados do direito privado, os efeitos específicos em termos tributários (como a base de cálculo, alíquotas, etc.) são determinados exclusivamente pela legislação tributária.

Já o segundo estabelece que a lei tributária não pode modificar a definição, o conteúdo ou o alcance dos conceitos e institutos de direito privado.

Dito de outra forma, se a Constituição Federal, as Constituições dos Estados ou as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios utilizam esses conceitos para definir ou limitar competências tributárias, esses conceitos devem ser mantidos inalterados pela legislação tributária.

A intenção é evitar que a legislação tributária altere os fundamentos do direito privado para expandir ou restringir a competência tributária. Por exemplo, se a Constituição usa o conceito de propriedade para definir um tributo, a lei tributária não pode redefinir o que é propriedade para alterar a base de incidência do tributo.

Assim, busca-se uniformidade e a estabilidade no uso dos conceitos de direito privado no âmbito do direito tributário, evitando interpretações arbitrárias a fim de promover segurança jurídica e coibindo possíveis abusos por parte das autoridades na aplicação e compreensão das leis tributárias.

B) O Novo Código Civil exige que os negócios jurídicos sejam efetivados com propósito negocial? De acordo com sua resposta, essa previsão (ou ausência de previsão), tem algum impacto na seara tributária?

O Código Civil não exige “propósito negocial” de forma explícita em nenhuma de suas disposições. Porém, é cediço que o Código Civil não tolera negócios simulados.

De acordo com este diploma legal:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Como se vê, o artigo 167 do Código Civil trata da nulidade dos negócios jurídicos simulados, garantindo que, se houver um negócio dissimulado válido, ele será reconhecido. Define simulação como situações onde direitos são conferidos a pessoas diferentes das reais beneficiárias, onde há declarações falsas ou datas falsas. Além disso, protege os direitos de terceiros que agiram de boa-fé, mesmo que o negócio original seja considerado nulo.

Segundo Donizetti, “a simulação configura-se quando um ato fictício é praticado para encobrir outro, de modo que o efeito realmente obtido seja diverso do que foi indicado.” Ainda, diz o doutrinador, que os “requisitos para que se configure a simulação são a

intenção de ambos os sujeitos de praticar ato diverso do que é praticado e a finalidade de enganar.”¹¹

Deste modo, se a finalidade do negócio jurídico, pela lei civil, foi de enganar, fraudar a lei, ou prejudicar ou beneficiar terceiros, este negócio é nulo.

Isso indica que existe a necessidade de os negócios jurídicos serem praticados com um legítimo propósito, e não a finalidade de fraude.

Essa interpretação tem impacto na seara tributária, conforme os arts. 109 e 110 do CTN, porque não podem ocorrer atos simulados pelo contribuinte para enganar o Fisco.

A finalidade econômica ou empresarial deve ser real. Todavia, entendo que a finalidade de planejamento tributário seja válida para uma empresa. É necessário avaliar, entretanto, se está sendo realizada na operação algum subterfúgio que prejudique terceiros.

Neste contexto, sabemos que há duas formas de diminuir os encargos tributários, a elisão fiscal (maneira lícita) e a evasão fiscal (ilícita).¹²

Na primeira, existe o planejamento tributário, uma forma de gerar economia tributária pela adoção de alguma alternativa legal que onere menos a empresa ou aplicando uma omissão legislativa.¹³

Na evasão fiscal, pode ocorrer a simulação que trata o Direito Civil, com prática contrária a lei.¹⁴

Assim, com a existência de um propósito negocial a empresa realiza a operação com uma finalidade real, não apenas para evitar ou diminuir tributos de modo fraudulento.

¹¹ DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. *Curso didático de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 203.

¹² FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 133 e 134.

¹³ *Idem, Ibidem*.

¹⁴ *Idem, Ibidem*.

Se o Fisco verificar a ocorrência de uma evasão fiscal, com a ocorrência de uma operação sem propósito negocial e/ou de forma simulada, ele desconsidera o negócio realizado e aplica a penalidade cabível.

A incorporação da empresa Elisão S.A. pela empresa Lucrativa Ltda. e seu subsequente aproveitamento de prejuízo fiscal podem ser considerados como atos realizados com abuso de direito ou fraude à lei, caso não haja um legítimo propósito negocial.

C) O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é norma geral de direito tributário? Ele é compatível com as dicções dos artigos 109 e 110 do mesmo Código? Justifique. É correto dizer que, a partir de sua vigência, todas as operações jurídicas, para fins de aplicação das normas tributárias, devem ser consideradas em conformidade com seus efeitos econômicos?

De acordo com o parágrafo único do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Pode-se dizer que o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma geral de direito tributário.

Este dispositivo legal autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a verdadeira natureza dos elementos da obrigação tributária, desde que sejam seguidos procedimentos legais específicos.

Esta disposição busca garantir a efetividade da arrecadação tributária e combater práticas abusivas de evasão fiscal.

Assim, se o Fisco verificar atos ou negócios jurídicos que visem a dissimular a ocorrência do fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, então ele pode simplesmente desconsiderá-los, para aplicar a penalidade tributária cabível, coibindo práticas ilegais.

Desta forma, em consonância com as respostas acima, a disposição do parágrafo único aqui mencionada é compatível com os arts. 109 e 110 do CTN que estabelecem sobre as aplicações de conceitos de direito privado no direito tributário e proíbem a lei tributária de modificar estas definições privadas.

O parágrafo único do art. 116 não enlaça-se com os arts. 109 e 110, se coadunando com o sistema do CTN.

Por este dispositivo, o Fisco pode desconsiderar os negócios ou atos praticados de forma simulada, no conceito civil.

Desde sua vigência, portanto, pode-se dizer que as operações jurídicas devem ser realizadas em conformidade com seus efeitos econômicos para fins de aplicação das normas tributárias.

5. Com base na Lei Complementar nº 123/06, que dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, responda:

(a) O parágrafo único do art. 146 da CF fere os princípios do federalismo e da autonomia municipal?

O parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal não existe.

O art. 146 da CF estabelece que cabe à lei complementar:

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...

Esta disposição não fere os princípios do federalismo e da autonomia municipal.

(b) O que significa “critérios especiais de tributação”, nos termos do art. 146-A da CF?

De acordo com o referido dispositivo:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Esse dispositivo foi incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. De acordo com ele, a “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação”.

Entendo que os critérios especiais de tributação seriam regras para corrigir ou prevenir situações que possam, no mercado, afetar concorrência justa entre empresas, para prevenir que algumas tenham vantagens competitivas injustas sobre outras, por meio de práticas de evasão fiscal, por exemplo. Desta forma, essas práticas da lei tributária não poderiam ter finalidade além da própria legislação e sistema tributários.

(c) Essa aplicação é constitucional?

Podem existir diversas interpretações sobre esse dispositivo.

Para que seja mantido como constitucional, entendo que não possa tal aplicação sair da seara tributária e invadir questões de economia propriamente ditas, fixando-se somente nas questões, por exemplo, de evasão fiscal.

6. Conforme artigo 124, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a CBS e o IBS serão instituídos pela mesma lei complementar.

Qual a natureza jurídica da lei complementar que institui a CBS e o IBS?

Conforme o artigo mencionado:

Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.

Segundo o art. 195, V da CF:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e

assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. [\(Vide Medida Provisória nº 526, de 2011\)](#) [\(Vide Lei nº 12.453, de 2011\)](#) [\(Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020\)](#)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benfeitoras de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 13. (Revogado). [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 14. O segurado somente terá reconhecida como tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social a competência cuja contribuição seja igual ou superior à contribuição mínima mensal exigida para sua categoria, assegurado o agrupamento de contribuições. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do **caput** poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do **caput** o 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do **caput** não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do **caput** a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

Como sabemos, na Reforma Tributária houve a extinção do PIS e da COFINS para dar lugar à CBS (Contribuição sobre Bens e Serviço) e a extinção do ICMS e ISS para dar lugar ao IBS (Imposto sobre Bens e Serviço).

Em correspondência às respostas anteriores, seria de norma específica em matéria tributária a natureza jurídica da lei complementar que institui a CBS e o IBS.

Considerando o teor da Emenda Constitucional n. 132/2023, a lei complementar que vier a disciplinar a CBS e o IBS tem caráter de norma geral de direito tributário? Justificar.

A lei complementar que vier a disciplinar a CBS e o IBS terá caráter de norma geral de direito tributário, caso não se limite a regular a criação desses tributos, e também estabeleça critérios especiais de tributação para outros segmentos empresariais, tendo alcance abrangente, e não somente na instituição dos referidos tributos.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DONIZETTI, Elpídio; QUINTELLA, Felipe. *Curso didático de direito civil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MCNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. 2008. 379 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.