

# FEDERALISMO, COMPETÊNCIA LEGISLATIVA E RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: OS MUNICÍPIOS PODEM ESTABELECEER ESPÉCIES DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL?

FEDERALISM, LEGISLATIVE COMPETENCE AND COMPLEMENTARY RESERVE OF LAW IN TAX MATTERS: CAN MUNICIPALITIES ESTABLISH SPECIES OF EXTINCTION OF TAX CREDIT NOT PROVIDED FOR IN THE NATIONAL TAX CODE?

*Marcelo Cheli de Lima\**

## Resumo:

O presente artigo tem por escopo refletir e responder a seguinte questão: os Municípios podem criar hipóteses de extinção do crédito tributário a par das já existentes no Código Tributário Nacional? Para os devidos fins, utilizar-se-á o método hipotético-dedutivo na busca pela resposta às indagações, além da análise da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A resposta à questão é positiva, ou seja, os Municípios têm competência para instituir modalidades de extinção de seus créditos tributários não previstas no CTN, porque a Constituição só exige lei complementar nacional para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, a teoria dos poderes implícitos (que pode o mais pode o menos) pode ser utilizada como supedâneo para a resposta afirmativa e, finalmente, as hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional constituem um rol exemplificativo. Portanto, como conclusão, a resposta é positiva, ou seja, os Municípios podem, por simples lei ordinária, estabelecer novas hipóteses de extinção do crédito tributário.

Palavras-chave: Constituição Federal. Federalismo. Autonomia dos entes federados. Competência para legislar sobre direito tributário. CTN como norma geral.

## Abstract:

The purpose of this paper is to reflect and answer the following question: can Municipalities create additional tax credit extinction hypotheses of those currently existing in the National Tax Code? For this purpose, the hypothetical-deductive method will be used in the search for the answer to the questions, in addition to the analysis of the Federal Constitution, the National Tax Code, the doctrine and the Federal Supreme Court case law. The answer to the question is positive, that is, the Municipalities have the competence to institute modalities of extinction of their tax credits not provided for in the CTN, because the Constitution only requires a national supplementary law to provide for prescription and decay in tax matters,

---

\* Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP - Largo São Francisco), pós-graduado em Direito e Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp) e Procurador Municipal.

the theory of implicit powers (the more can the less) can be used as a basis for the affirmative answer and, finally, the hypotheses of extinction of the tax credit provided for in the National Tax Code constitute an exemplary list. Therefore, as a conclusion, the answer is positive, that is, the Municipalities can, by simple ordinary law, establish new hypotheses for the extinction of the tax credit.

Keywords: Federal Constitution. Federalism. Autonomy of federated entities. Power to legislate on tax law. National Tax Code as a general rule.

## 1. Introdução

A Constituição Federal preconiza que a forma federativa de Estado será adotada pelo Brasil, inclusive, alça o federalismo ao seletorol que compõe o núcleo constitucional irredutível (cláusulas pétreas).

A forma federativa de Estado, como é sabido, pressupõe que os entes federados tenham autonomia (a soberania pertence à República Federativa) que, entre outras, destacam-se a legislativa e financeira, ou seja, a capacidade dos entes federados criarem normas jurídicas de conteúdo geral e abstrato (respeitados os ditames da Constituição Federal) e de obter receitas para custear os serviços que lhes são outorgados pelo ordenamento jurídico. Esta última, contudo, não seria viável se a Constituição não assegurasse competência tributária (capacidade para instituir tributos) aos entes federados.

Os Municípios, por exemplo, por serem entes dotados de autonomia financeira, podem instituir tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais previdenciárias para custeio de Regime Próprio de Previdência Social em benefício dos seus servidores públicos e contribuição para custeio da iluminação pública) que são a principal fonte de custeio de suas despesas. No entanto, considerando a autonomia legislativa e financeira dos entes locais, é possível concluir que eles têm autonomia plena para legislar sobre matéria referente à legislação tributária? Há limitações? Os Municípios podem estabelecer disciplina jurídica referente ao crédito obtido em razão da cobrança dos tributos?

O presente trabalho tem por escopo refletir sobre as seguintes questões: Os entes locais têm competência para instituir normas específicas em matéria tributária, especialmente sobre crédito tributário? Há óbices na Constituição que impediriam os Municípios de criar modalidades de extinção do crédito tributário não previstas no Código Tributário Nacional? Caso não haja vedação, a Constituição exige para tanto a edição de lei complementar ou lei ordinária? O Supremo Tribunal Federal já enfrentou a questão? Em caso positivo, qual a *ratio decidendi* aplicada pela Suprema Corte? Caso haja precedente, ele é aplicável aos Municípios ou há distinção?

A busca pelas respostas partirá da análise do Federalismo brasileiro, especialmente as normas de competência previstas na Constituição Federal, bem como pela análise da doutrina e da jurisprudência da Suprema Corte.

## 2. Federalismo

O federalismo teve sua origem com a Constituição dos Estados Unidos (1787). Na segunda metade do século XVIII (1776), colônias britânicas da América declararam-se independentes, passando a constituir, cada uma delas, um novo Estado. Alguns anos depois, os Estados, então independentes, celebraram entre si um tratado, conhecido como Artigos de Confederação, aliando-se para uma ação conjunta colimando, sobretudo, à preservação da independência. (DALLARI, 1998, p. 255).

O Brasil – na dicção de Virgílio Afonso da Silva (2021, p. 353) –, ao longo do período imperial (1822-1889), adotou a forma unitária de Estado, conquanto os ideais federalistas estivessem constantemente presentes:

Durante todo Império (1822-1889), o Brasil foi um Estado unitário. A unidade sempre foi uma preocupação central após a independência, dentre outras razões para evitar a fragmentação territorial que havia ocorrido nos territórios antes colonizados pela Espanha. Embora ideias federalistas estivessem constantemente presentes naquele momento, a oportunidade concreta para sua adoção surge apenas no último quarto do século XIX, com o fortalecimento do movimento republicano. Com a Proclamação da República em 1889, dois dos principais fundamentos da organização estatal republicana no Brasil foram estabelecidos: federalismo e presidencialismo.

Pode-se haurir dos escólios de Virgílio Afonso da Silva que a preocupação da monarquia era impedir a fragmentação territorial, portanto, à época, optou-se pela forma unitária de Estado, cuja principal característica é a centralização de competências (poderes) no ente central.

Após o período imperial, no último quarto do século XIX, o Brasil, fortemente influenciado pelas ideias de Rui Barbosa, adotou a República (forma de governo) e o federalismo (forma de Estado) como dois dos pilares centrais da estrutura do novo Estado:

O novo Estado constitucional já não pretendia, pois, oscilar formalmente como um pêndulo entre prerrogativas do absolutismo decadente e as franquias participativas do governo representativo. Converteu-se com a Constituição de 24 de fevereiro de 1891 num Estado que possuía a plenitude formal das instituições liberais, em alguns aspectos

deveras relevantes, transladas literalmente da Constituição americana, *debaixo da influência de Rui Barbosa*, um jurista confessadamente admirador da organização política dos Estados Unidos.

(...)

Com efeito, *os princípios chaves que faziam a estrutura do novo Estado diametralmente oposto àquela vigente no Império eram doravante: o sistema republicano, a forma presidencial de governo, a forma federativa de Estado e o funcionamento de uma suprema corte, apta a decretar a inconstitucionalidade dos atos do poder; enfim, todas aquelas técnicas de exercício da autoridade preconizadas na época pelo chamado ideal de democracia republicana imperante nos Estados Unidos e dali importava a ruptura com o modelo autocrático do absolutismo monárquico e se inspirava em valores de estabilidade jurídica vinculados ao conceito individualista de liberdade.* (BONAVIDES, 2004, p. 365).

O novo Estado federal brasileiro era diametralmente oposto ao modelo anterior adotado como forma de Estado pela monarquia (Estado unitário), pois, entre outros apanágios, pressupunha a criação de unidades federativas dotadas de autonomia, mantendo-se soberano, apenas, os Estados Unidos do Brasil.<sup>1</sup>

O Estado Federal, segundo Paulo Gustavo Gonet Branco, (MENDES; BRANCO, 2013, p. 778-783) tem as seguintes características, a saber: soberania e autonomia, existência de uma Constituição, repartição de competências previstas constitucionalmente, participação dos Estados-membros na vontade federal, inexistência de direito de secessão e mecanismos para solução de conflitos federativos (especialmente a existência de uma corte suprema).

Atualmente, a Constituição de 1988 assegura à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios autonomia política que se desdobra em auto-organização, autogoverno, autoadministração e autonomia financeira.

Não se desconhece a importância de todas as espécies de autonomia, no entanto, para fins de compreensão do tema objeto deste artigo, dar-se-á especial importância à autonomia legislativa.

---

<sup>1</sup> Nome do Estado brasileiro dado pela Constituição de 1891.

## 2.1. Autonomia legislativa dos entes federados

A organização político-administrativa do Estado brasileiro adotada pela Constituição de 5 de outubro de 1988<sup>2</sup> prevê a existência de quatro entes federados, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não obstante, há apenas três<sup>3</sup> esferas de governo, a saber, federal, estadual e local.

Conforme dito acima, uma das características da forma federativa de Estado diz respeito à autonomia que é assegurada pela Constituição aos entes federados que o compõem. Com efeito, é inconcebível imaginar um Estado Federal em que seus entes não sejam autônomos, destarte, foi concedida a todos os entes federados autonomia que, entre outros desdobramentos, autoriza-os a criar suas próprias leis (autonomia legislativa).

Não se pode olvidar, conforme nos ensina André Ramos Tavares (2003, p. 817) ao tecer comentários sobre a autonomia legislativa dos Estados-membros, que a “elaboração das leis próprias só poderá ocorrer – ademais da estrita observância dos princípios da Constituição Federal e da estadual respectiva – de acordo com a divisão de competências constitucionalmente delineada”. Portanto, é forçoso concluir que o exercício da autonomia legislativa não é absoluto e deve observar às normas constitucionais delimitadoras da competência dos entes federados.

Os Municípios brasileiros também são dotados de autonomia legislativa, porquanto, estão autorizados a legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e estadual e instituir tributos.

Para Paulo Bonavides (2004, p. 347), os Municípios brasileiros estão na vanguarda dos modelos autonomistas, para o doutrinador o princípio da autonomia municipal, no Brasil, alcançou grau de caracterização política e jurídica jamais visto em outros países que adotaram a forma federativa de Estado, *in litteris*:

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga no tocante à defesa e sustentação daquela garantia. Nunca esteve o Município numa organização federativa tão perto de configurar aquela realidade de poder – o chamado *pouvoir municipal* – almejado por numerosa parcela de

<sup>2</sup> Caput do art. 18.

<sup>3</sup> A Constituição outorgou ao Distrito Federal competências estaduais e locais.

publicistas liberais dos séculos XVIII e XIX, quanto na Constituição brasileira de 1988.

Malgrado, a experiência brasileira tem demonstrado que, por vezes, a autonomia legislativa dos Municípios sofre indevidas ingerências da União e, principalmente, dos Estados, porquanto estes entes federados, supostamente amparados no exercício de sua autonomia legislativa, editam leis cuja competência é atribuída constitucionalmente aos entes locais.

Os Municípios, com efeito, são colocados numa espécie de “camisa de força” e, por vezes, são privados até mesmo de legislar adequadamente sobre interesses locais por conta de leis editadas pelo Estado ou pela União.

É imprescindível, portanto, o estabelecimento de garantia institucional de um núcleo mínimo intangível na autonomia dos Municípios. Tal mínimo intangível, nas palavras de Paulo Bonavides (2004, p. 354-355), tem sido reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência:

A teoria constitucional demonstra, de maneira persuasiva, que aquele núcleo central e medular ferido por uma eventual ingerência normativa do Estado-membro corresponde a um espaço autônomo mínimo, que até mesmo onde a autonomia municipal não logrou a amplitude federativa alcançada no Brasil desde a Constituição de 1988, tem sido inviolavelmente preservado, debaixo do manto protetor da garantia institucional cujo reconhecimento, assim pela doutrina como pela jurisprudência, representa um dos mais arrojados passos com que se tem acautelado a hierarquia, a legitimidade, a eficácia e a supremacia das normas constitucionais, doutro modo expostas, sem socorro possível, ao arbítrio e à inconsistência de vontades legislativas inferiores.

Feitas as devidas considerações sobre a importância da autonomia legislativa para manutenção e desenvolvimento de nossa forma federativa de Estado, é preciso avançar no tema e analisar o princípio da reserva de lei complementar em matéria tributária.

## 2.2. Competência dos entes federados para legislar sobre direito tributário

Uma leitura precipitada da Constituição, especialmente se restrita ao inciso I do art. 24, poderá levar o hermeneuta a afirmar que os Municípios não podem estabelecer regras jurídicas sobre direito tributário, mas apenas suplementar as criadas pela União

e pelos Estados-membros (CF, art. 30, II), porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal.<sup>4</sup>

No entanto, a competência para estabelecer normas jurídicas em matéria tributária não é apenas concorrente, mas divide-se em três modalidades, a saber: privativa, residual e comum.

Na dicção de Luciano Amaro (2011, p. 117), a competência privativa é atribuída com exclusividade ao ente político e consiste na possibilidade de criar impostos, por sua vez, a competência residual (atribuída à União) autoriza a criação de outros impostos que podem ser instituídos sobre fatos geradores não previstos expressamente no texto constitucional e, finalmente, a competência comum outorga a todos os entes federados a possibilidade de instituir taxas e contribuições de melhoria.

Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 257) – ao tecer comentários sobre o sistema tributário e discriminação de competências tributárias – ensina que o poder constituinte optou por conceder a cada um dos entes federados competência para legislar sobre matéria tributária:

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional, a *competência legislativa plena*, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos. (grifo do autor).

É forçoso concluir, portanto, que todos os entes federados podem legislar sobre direito tributário, não obstante o teor do inciso I do art. 24 da Constituição. Tal dispositivo constitucional não pode ser interpretado de forma alheia aos demais dispositivos previstos na Constituição, especialmente aqueles contidos nos incisos I e III do art. 30, incisos I a III do art. 145 entre outros.

### 3. CTN e crédito tributário: hipóteses de extinção

O crédito tributário, nos termos do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza jurídica desta. Concorde-se, portanto, com a doutrina de Ricardo Lobo Torres (2011, p. 275), pois o CTN não estabelece, a rigor, distinção entre crédito tributário e obrigação tributária:

---

<sup>4</sup> *Caput* do art. 24.

Já vimos antes (p. 239) que, a rigor, inexistente diferença entre crédito e obrigação tributária. Da obrigação tributária exsurtem um direito subjetivo de crédito para o sujeito ativo e uma dívida para o sujeito passivo. O próprio art. 139 do CTN diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Se a obrigação tributária tem conteúdo patrimonial não pode se distinguir do crédito tributário.

O crédito tributário, conforme disposição legal,<sup>5</sup> é constituído pelo lançamento e, posteriormente será extinto, por meio, entre outras, das seguintes ocorrências, pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição, decadência, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação do lançamento, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento em bens imóveis.

As hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN são separadas, por Ruy Barbosa Nogueira (1980, p. 302-303), em dois grandes grupos, causas de fato e causas de direito:

Assim sendo, temos:

1.º) Causas *de fato* da extinção: extinção em virtude de eventos ou situações *de fato*, supervenientes.

2.º) Causas *de direito* da extinção: extinção decorrente de disposições legais – umas atingindo o *próprio direito material ou substantivo* (fato gerador) ou mesmo a *lei em abstrato* (hipótese de incidência) e extinguindo o *próprio direito de tributar, de lançar*, enfim o *próprio direito subjetivo*; outras atingindo o *direito formal* e extinguindo o único e definitivo *meio de cobrança*, ou seja, o direito de ação para cobrar o crédito tributário. (grifo do autor).

Para Leandro Paulsen (2018, p. 265), as hipóteses de extinção do crédito tributário, podem ser inseridas em quatro grupos, a saber: satisfação, desconstituição, perdão ou preclusão:

O art. 156 do CTN estabelece os modos de extinção do crédito tributário. Tendo em conta o fundamento das diversas hipóteses, vê-se que o crédito se extingue quando for: *satisfeito* mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas por lei (incisos

---

<sup>5</sup> *Caput* do art. 142 do CTN.

I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III); *desconstituído* por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X); *perdoado* (inciso IV: remissão); *precluso* o direito do Fisco lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição).

Não há lugar, no presente trabalho, para definição pormenorizada de cada uma das espécies de extinção do crédito tributário, todavia, é sobremaneira relevante buscar resposta para seguinte questão: o rol de hipóteses de extinção do crédito tributário previsto no art. 156 do CTN é taxativo ou meramente exemplificativo?

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2011, p. 290), malgrado o CTN desenhar o elenco das causas de extinção do crédito tributário o rol instituído não é taxativo (*numerus clausus*): “O CTN desenha, no art. 156, o elenco das causas de extinção do crédito tributário. Mas a enumeração não é exaustiva, eis que outras figuras, previstas inclusive no Código Civil, podem extinguir o crédito tributário”.

O autor, para corroborar a ideia de que não se trata de rol de hipóteses taxativo, mas meramente exemplificativo (*numerus apertus*), traz hipóteses de extinção das obrigações previstas no Código Civil que podem acarretar a extinção do crédito tributário, *in litteris*:

A confusão, que extingue a obrigação desde que na mesma pessoa se confundem as qualidades de credor e devedor (art. 381), pode ocorrer no direito tributário, como, por exemplo, nos casos em que o ente tributante tenha recebido a herança jacente ou tenha estatizado empresas privadas. A morte do devedor, que não deixa bens, extingue o crédito tributário. Mas a novação, que se dá quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir a anterior, quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor ou quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este (art. 360 do Código Civil de 2002), não se aplica, em virtude do seu caráter dispositivo, ao direito tributário, rigidamente tutelado pelo princípio da legalidade. (TORRES, 2011, p. 291-292).

Este artigo se alinha aos escólios de Ricardo Lobos Torres, portanto, conclui-se que o rol de hipóteses de extinção do crédito tributário contido no art. 156 do CTN é meramente exemplificativo, destarte, outras modalidades de extinção do crédito tributário poderão ser encontradas fora do indigitado artigo e, nada impede, previsões fora do próprio CTN como, *e.g.*, a confusão prevista no Código Civil.

Além disso, não há proibição constitucional à criação de novas espécies de extinção do crédito tributário, inclusive pelos entes subnacionais, conforme se verá no tópico abaixo.

#### 4. Os Municípios podem criar formas de extinção do crédito tributário não contempladas no CTN?

O ponto nevrálgico deste trabalho é responder a seguinte questão: os Municípios têm competência para estabelecer modalidades de extinção do crédito tributário diferentes daquelas previstas no art. 156 do CTN?

A resposta é positiva, a Constituição não veda tal possibilidade, portanto, os entes locais podem, *v.g.*, estabelecer a dação em pagamento de bens móveis como modalidade de extinção do crédito tributário, além de outras, não previstas no CTN.

Foi dito no item *supra*, que o rol de modalidades de extinção do crédito tributário contido no CTN não é taxativo, portanto, não há nenhum óbice à criação de novas hipóteses de extinção ou mesmo à previsão de situações já existentes fora do art. 156 ou do próprio CTN.

Cabe, no entanto, perquirir os fundamentos constitucionais que permitem chegar a esta conclusão.

##### 4.1. CTN como lei geral

O CTN foi instituído pela Lei Ordinária n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, inicialmente denominada lei do sistema tributário nacional. Na época, foi estatuído como lei ordinária, editando normas gerais de direito tributário, regulando as limitações constitucionais do poder de tributar, e dispondo sobre conflitos de competência em matéria tributária (AMARO, 2011, p. 194).

Na década de 60, época do nascimento do CTN, vigorava a Constituição de 1946, que não previa a figura de lei complementar, como modelo legislativo diferente da lei ordinária. Tal Constituição outorgou à União, mediante lei ordinária, a competência para criar normas jurídicas gerais de direito financeiro (naquele momento histórico, as normas gerais de direito financeiro também abrangiam o direito tributário, que não encerrava disciplina autônoma). (AMARO, 2011, p. 194-195).

Um ano após a entrada em vigor do CTN, a Carta de 1967 estabeleceu que compete à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário e dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regular as limitações constitucionais do poder tributário. Tal exigência, de lei complementar, é mantida até hoje pela Constituição cidadã.

Conquanto o CTN não seja formalmente uma lei ordinária, a exigência de lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária prevista na Carta de 1967, posteriormente mantida pela Constituição de 1988, não implica qualquer tipo de incompatibilidade do CTN com as citadas Constituições, porquanto o diploma infralegal

foi recepcionado com status de lei complementar, graças ao fenômeno da recepção de normas infraconstitucionais, isto é, aquelas normas anteriores à Constituição cujo o conteúdo não seja incompatível com a nova Constituição serão por ela recepcionadas.

Sobre o fenômeno da recepção, Pedro Lenza (2018, p. 226) ensina que todas as normas que são incompatíveis com a nova Constituição são revogadas, por ausência de recepção, por outro lado, caso compatíveis, serão recepcionadas, inclusive o autor utiliza, como exemplo, o caso do CTN, *ipsis verbis*:

Todas as normas que forem *incompatíveis* com a nova Constituição serão *revogadas*, por *ausência de recepção*. Vale dizer, *a contrario sensu*, a norma infraconstitucional (pré-constitucional), que não contrariar a nova ordem, será *recepcionada*, podendo, inclusive, adquirir uma outra “roupagem”. Como exemplo, lembramos o CTN (Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172/66), que, embora tenha sido elaborado com natureza jurídica de lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem como lei complementar, sendo que os ditames que tratam das matérias previstas no art. 146, I, II e III, da CF só poderão ser alterados por lei complementar, aprovado com quórum da maioria absoluta (art. 69). (grifo do autor).

Ademais, a aprovação do CTN respeitou o quórum previsto na Constituição de 1946, vigente à época de sua instituição, portanto não é incompatível com as Constituições ulteriores.

Atualmente, portanto, cabe a lei complementar nacional estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O objetivo do constituinte, na dicção de Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 78-79), é assegurar uma disciplina única em âmbito nacional, cabendo ao CTN exercer este papel:

Relevante o papel reservado pelo constituinte de 1988 às leis complementares em matéria tributária. A ela dedicou-se o artigo 146 do texto constitucional, dando-lhe a triplíce função de:

(...)

*Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. (...)*

No ordenamento positivo brasileiro, *cumpra as funções acima*, por excelência, o *Código Tributário Nacional*. Conquanto editado sob a forma de lei ordinária (Lei n. 5.172/66), a matéria que ele regulou é, hoje, por força do artigo 146 acima referido, reservada pela Constituição à lei complementar. (grifo nosso).

A veiculação de normas gerais em matéria de legislação tributária no CTN, no entanto, não elide a competência legislativa dos demais entes federados de instituir normas específicas sobre matéria tributária para atender as suas peculiaridades, de tal modo que a Constituição não exige reserva de lei complementar nacional para tratar, v.g., da suspensão e extinção do crédito tributário.

#### 4.2. (In)existência de exigência constitucional de reserva de lei complementar nacional para tratar da criação de modalidades de extinção do crédito tributário

A Constituição Federal<sup>6</sup> prevê que caberá à lei complementar estabelecer normas gerais sobre crédito tributário (princípio da reserva de lei complementar); a edição de tais normas genéricas são de competência do ente central,<sup>7</sup> destarte, é possível sustentar a inconstitucionalidade de leis editadas por entes subnacionais sobre crédito tributário, notadamente a criação de novas espécies de extinção do crédito tributário a par daquelas já existentes no CTN?

Em 3 de janeiro de 2001, o governador do Estado do Rio Grande do Sul propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) (BRASIL, 2019) contra vários dispositivos da Lei Estadual n. 11.475/2000, notadamente, para fins do presente trabalho, destaca-se a impugnação à cabeça do art. 122 da indigitada lei, cuja redação autoriza a extinção, total ou parcial, dos créditos tributários inscritos como dívida ativa por meio de dação em pagamento de bens.

O autor da ADI defendeu a inconstitucionalidade do dispositivo legal, porque cabe à lei complementar tributária estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento e crédito tributários. Ademais, o autor da ação sustentou que legislar sobre crédito tributário reflete o poder de enunciar todos os elementos essenciais sobre os modos de constituição, exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário com vistas à uniformidade conceitual, em todo o território nacional, portanto, não competiria ao Estado do Rio Grande do Sul legislar sobre o assunto.

O dispositivo da lei estadual que criou hipótese de extinção do crédito tributário (dação em pagamento de bens móveis) não prevista na lei complementar geral da União (CTN), em síntese, seria inconstitucional, nas palavras do autor, porquanto (i) a lei ordinária não poderia disciplinar matéria de legislação tributária referente ao crédito tributário, pois a Constituição exige lei complementar e (ii) a União, não os Estados,

<sup>6</sup> Alínea *b* do inciso III do art. 146.

<sup>7</sup> Compete à União, no âmbito da competência concorrente, estabelecer normas gerais em matéria tributária, por força do § 1º do art. 24 da Constituição Federal.

é competente para legislar sobre o assunto, dada a necessidade de tratamento nacional uniforme sobre o tema.

Os fundamentos da ADI, no entanto, não encontram abrigo no texto constitucional, porquanto o inciso III do art. 146 não veda a criação, por meio de lei ordinária estadual, de outras hipóteses de extinção do crédito tributário, porquanto a norma constitucional outorgou à lei complementar nacional a instituição das chamadas normas de integração do Sistema Tributário Nacional, isto é, aquelas normas cujo escopo é a uniformização do tratamento de determinadas matérias tributárias:

O dispositivo sob análise delegou a lei complementar as normas de integração do Sistema Tributário Nacional, com objetivo de uniformizar o tratamento de determinadas matérias, as chamadas normas gerais, para União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, proporcionando segurança jurídica ao contribuinte, tendo em conta que ela é o instrumento legislativo infraconstitucional mais rígido, e harmonia no sistema, uma vez que se trata de lei nacional em sintonia com o pacto federativo. (MACHADO, 2020, p. 820).

O relator da ação, Ministro Alexandre de Moraes, na fundamentação do seu voto, lembrou dos argumentos do ex-relator, Ministro Sepúlveda Pertence, utilizados para rechaçar a medida cautelar pleiteada, *in litteris*:

No caso particular, em julgamento da medida cautelar, o Plenário desta CORTE assentou, conforme os termos do relator, que “a Constituição de 67 não reservou à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e de suspensão dos créditos tributários. Por igual, a de 88, *salvo no que concerne à prescrição e decadência tributários*”. (BRASIL, 2019, grifo nosso).

O relator destacou ainda os argumentos deduzidos pelo Ministro Moreira Alves para negar a concessão da medida cautelar, cujo escopo era suspender os dispositivos da lei estadual supostamente inconstitucionais: “Se o Estado pode o mais, até mesmo anistiar, e, portanto, abrir mão de seu crédito, ele pode o menos, admitir uma forma de pagamento, que, no caso, sequer compele a Fazenda a recebê-lo, porque exige a aceitação por parte do orçamento”. (BRASIL, 2019).

É equivocada a interpretação de que a Constituição de 1988 prevê a obrigatoriedade de lei complementar apenas à disciplina da prescrição e da decadência em matéria tributária, porquanto a alínea *b* do inciso III do art. 146 reza que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Portanto, por expressa

previsão constitucional, é forçoso concluir que estabelecer normas gerais em matéria de crédito tributário é competência de lei complementar nacional.

Os argumentos do Ministro Moreira Alves são mais acurados, inclusive, encontram abrigo na teoria dos poderes implícitos, isto é, a Constituição – ao definir que os entes federados têm autonomia legislativa e financeira –, de forma subjacente, concede os instrumentos necessários para seu pleno e efetivo exercício.

O voto do relator teve amparo nos argumentos defendidos pelos dois ex-Ministros da Suprema Corte, no momento da análise da medida cautelar, conforme é possível haurir do seguinte trecho:

Com essas premissas, da mesma forma como delineado no julgamento cautelar da presente ação, *entendo que a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF.*

Como bem lembrado pelo Min. MOREIRA ALVES, *entendo também aplicável ao presente caso a teoria dos poderes implícitos, segundo a qual “quem pode o mais, pode o menos”.* Dessa forma, *se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte.* (BRASIL, 2019, grifo nosso).

O primeiro argumento, conforme já salientado, é passível de críticas, porquanto contrasta expressa previsão constitucional. Melhor exegese seria reconhecer que o estabelecimento de novas modalidades de extinção do crédito tributário não exige a edição de lei complementar nacional, pois não se trata de norma geral em matéria de legislação tributária. Além do mais, estabelecer formas de adimplemento dos seus créditos tributários está abrangido na autonomia legislativa e financeira assegurada aos entes federados.

A autonomia financeira, por sua vez, está relacionada à competência dos entes federados de instituir seus tributos, conforme escólios de José Maurício Conti (2001, p. 14):

A organização do Estado na forma federativa importa na criação de entidades autônomas, que, para cumprirem suas funções constitucionalmente delimitadas, *dependem de recursos próprios para tanto.* Imprescindível, portanto, para a manutenção desta forma de organização do Estado, *que se assegure a autonomia financeira das entidades que compõem a federação.* Devem estas entidades, pois, *dispor de fontes de recursos próprias e constitucionalmente asseguradas.*

Assim é que, modernamente, tanto Estados-membros quanto Municípios são dotados de fontes próprias de arrecadação, como os tributos de sua competência, bem como fontes indiretas de arrecadação, garantidas por norma constitucional, como é o caso das diversas formas de transferências constitucionais, entre as quais se encontram os Fundos de Participação. (grifo nosso).

A autonomia financeira outorgada aos entes federados, portanto, pode ser utilizada como supedâneo para defesa da tese de que os entes federados podem estabelecer, por meio da edição de leis, outras hipóteses de extinção do crédito tributário, porquanto, podem instituir os tributos de sua competência, nos estritos parâmetros definidos pela Constituição Federal, não sendo exigido, destarte, lei complementar nacional.

Com efeito, agiu acertadamente o relator quando recordou que o rol de hipóteses de extinção do crédito tributário previsto no CTN não é exaustivo (*numerus clausus*), mas meramente exemplificativo (*numerus apertus*):

A partir dessa ideia, e considerando também que as modalidades de extinção de crédito tributário, estabelecidas pelo CTN (art. 156), não formam um rol exaustivo, tem-se a possibilidade de previsão em lei estadual de extinção do crédito por dação em pagamento de bens móveis.

Ao final, a ADI proposta foi, por unanimidade, julgada parcialmente procedente, sendo reconhecido que não viola a Constituição Federal a edição de lei ordinária estadual que cria novas modalidades de extinção do crédito tributário, porquanto não cabe a lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre o assunto, a Constituição Federal, implicitamente, assegura aos Estados mecanismos para o exercício da competência tributária e, finalmente, o rol de hipóteses de extinção do crédito tributário previsto no CTN é meramente exemplificativo.

#### 4.3. Possibilidade constitucional dos Municípios estabelecerem normas específicas em matéria tributária

O entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 2.405/RS pode ser aplicado aos Municípios ou é caso de distinção (*distinguishing*)?

Em princípio, é preponderante salientar que a Constituição Federal outorga competência aos Municípios para legislar sobre assuntos de interesse local<sup>8</sup> e instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas,<sup>9</sup> destarte, os entes

<sup>8</sup> Inciso I do art. 30.

<sup>9</sup> Inciso III do art. 30.

locais, assim como os Estados-membros, também são dotados de autonomia legislativa e financeira.<sup>10</sup>

Conforme dito, a autonomia financeira dos entes federados está intimamente atrelada à competência para instituir e arrecadar tributos, nesse sentido, Isaac Newton Carneiro (2018, p. 266) recorda que: “os Municípios, entes integrantes da federação, são capazes, nesta condição, de operar sua própria atividade arrecadatória e fiscal. Eles são agentes capazes de instituir seus tributos e realizar sua gestão (...)”.

Não há dúvida, portanto, que os Municípios têm competência para legislar sobre direito tributário, especialmente (mas não tão somente) instituir os tributos de sua competência e legislar sobre matéria de legislação tributária referente a tais tributos para atender às peculiaridades locais.<sup>11</sup>

Uma vez estabelecidas tais premissas, é possível aplicar o teor do julgado na ADI supracitada aos Municípios? Pode o ente local criar, por meio de lei por ele editada, nova modalidade de extinção do crédito tributário não prevista no CTN?

A resposta não prescinde da análise do instituto jurídico denominado *ratio decidendi*. Nas palavras de Daniel Amorim Assumpção Neves (2018, p. 1.405), a “*ratio decidendi* não é fenômeno alheio ao direito brasileiro, pelo contrário, sendo considerada pelos tribunais superiores com relativa frequência, ora com a utilização da expressão ‘motivos determinantes’ ora com a utilização da expressão ‘razões de decidir’”.

Partindo dos ensinamentos do indigitado autor, pode-se concluir que a *ratio decidendi* nada mais é que a razão de decidir, ou seja, os fundamentos determinantes utilizados por um pretório para chegar à determinada conclusão. No entanto, considerando que os precedentes são compostos por elementos, o que é que efetivamente vincula? A resposta não prescinde da análise de dois fatores: 1º) o que é efetivamente obrigatório no precedente (*ratio decidendi*) e 2º) o que pode ser desconsiderado (*obter dictum* ou simplesmente *dictum*).

Nas palavras de Paula e Ribas (2016) (amparados nos ensinamentos de Luiz Guilherme Marinoni) a adoção da teoria dos precedentes judiciais depende da compreensão dos dois institutos supracitados (*ratio decidendi* e *obter dictum*):

Diante da adoção da teoria dos precedentes judiciais, se torna indispensável a compreensão do que, efetivamente, é vinculante na decisão. Neste sentido, os elementos que compõem o precedente servem, justamente, para se evidenciar a parte obrigatória (*ratio decidendi*) da decisão e aquilo que pode ser desconsiderado (*obter dictum*). Diante

<sup>10</sup> *Caput* do art. 18 da Constituição Federal.

<sup>11</sup> Não é incomum, v.g., os Município terem Códigos Tributários Municipais onde buscam consolidar a legislação tributária local em um único diploma legislativo.

disso, o enfoque será no elemento *ratio decidendi*, ou seja, a razão de decidir, considerando que o significado de um precedente se encontra na fundamentação da decisão, ou seja, nas razões que levaram à decisão, que ensejaram à fixação do dispositivo.

Partindo dos ensinamentos dos autores, pode-se concluir que a *ratio decidendi* é a parte obrigatória do precedente, isto é, as razões (fundamento) que levaram ao dispositivo, por sua vez, *obiter dictum* é tudo aquilo que pode ser desconsiderado para formação do dispositivo (v.g. o voto vencido de um julgamento colegiado).

A *ratio decidendi* da ADI n. 2.405/RS encontra-se no seguinte fragmento de sua ementa, *in litteris*: “Não há reserva de Lei Complementar Federal para tratar de novas hipóteses de suspensão e extinção de créditos tributários. Possibilidade de o Estado-Membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários”. (BRASIL, 2019).

Destarte, é possível argumentar que a *ratio decidendi* supracitada também pode ser aplicada no caso dos Municípios, porquanto: (i) os entes locais têm competência para instituir seus próprios tributos,<sup>12</sup> portanto, podem criar hipóteses de adimplemento do crédito tributário (teoria dos poderes implícitos); (ii) a Constituição não exige lei complementar nacional para estabelecer novas espécies de extinção do crédito tributário, porque não se trata de norma geral; e (iii) o rol de hipóteses de extinção do crédito Tributário não é taxativo.

Não se pode olvidar que as decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, têm efeitos *erga omnes*, ou seja, elas repercutem contra todos, destarte, o conteúdo do julgado pode ser utilizado pelos Municípios que eventualmente quiserem estabelecer novas modalidades de extinção do crédito tributário, a par das já existentes no CTN.

## 5. Conclusão

A forma federativa de Estado brasileira, que persiste desde sua adoção no final do século XIX, atualmente, contém quatro entes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos. Tal autonomia, nos termos da Constituição cidadã, autoriza, entre outras competências, a criação de leis (autonomia legislativa) e a instituição de tributos para financiar suas despesas (autonomia financeira). No entanto, apesar da rígida delimitação de competências legislativas outorgadas pela constituição

<sup>12</sup> Os Municípios podem instituir impostos (IPTU, ITBI e ISS), taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio de Regime Próprio de Previdência Social em benefícios dos seus servidores estatutários e contribuições para o custeio da iluminação pública.

aos entes federados, por vezes, especialmente no caso de competências concorrentes, há conflitos legislativos e o Poder Judiciário é acionado para dar a resposta à lide.

Todos os quatro entes federados têm competência para legislar sobre matéria de legislação tributária, no entanto, a Constituição atribuiu à União a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária por meio da edição de lei complementar de vigência nacional. Não se pode olvidar, malgrado, que a competência da União para estabelecer normas gerais sobre direito tributário não afasta a competência concorrente dos Estados e do Distrito Federal e suplementar dos Municípios que poderão estabelecer normas específicas para atender às peculiaridades locais.

Partindo da premissa de que os entes federados subnacionais têm competência para dispor sobre direito tributário, é possível que os Municípios criem modalidades de extinção do crédito a par das já existentes no CTN?

A resposta é afirmativa e pode ser fundamentada no seguinte: (a) os Municípios têm autonomias legislativa e financeira asseguradas pela *norma normarum*; (b) inexistente, no texto constitucional, exigência de que as modalidades de extinção do crédito tributário estejam previstas em lei complementar de âmbito nacional (no caso, o CTN); (c) o rol de modalidades de extinção do crédito tributário previsto no CTN, segundo a doutrina majoritária, é meramente exemplificativo (*numerus apertus*); (d) o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 2.405/RS de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, por unanimidade, julgou improcedente a ação e reconheceu que os Estados-membros podem estabelecer, por meio de simples lei ordinária, outras hipóteses de extinção do crédito tributário não previstas no CTN, segundo o Augusto Sodalício, a norma estadual que instituiu a dação em pagamento de bens é constitucional porque (i) o princípio da reserva de lei complementar em matéria tributária, no caso da alínea *b* do inciso III do art. 146, aplica-se, tão somente, a prescrição e decadência; (ii) a teoria dos poderes implícitos seria aplicável na hipótese, pois se os Estados estão autorizados a remir seus créditos tributários, como consequência lógica, também estão autorizados a extingui-los por outras formas; e (iii) o rol de modalidades de extinção do crédito tributário é meramente exemplificativo. (e) a *ratio decidendi* extraída do precedente firmado após o julgamento da indigitada ADI pode ser aplicada para sustentar que os Municípios também podem estabelecer, por meio de simples lei ordinária, novas modalidades de extinção do crédito tributário.

Além da possibilidade constitucional dos Municípios instituírem novas modalidades de extinção de seus créditos tributários, é salutar e recomendável que o façam, porquanto, é anacrônico que as relações jurídicas do século XXI, máxime as de natureza tributária, ainda sejam reguladas pelo vetusto CTN, cujas formas de extinção do crédito tributário, salvo a dação em pagamento de bens imóveis, foram criadas 1966.

Destarte, é imperioso repensar as formas de satisfação do crédito tributário dos entes federados, inclusive adotando-se novas modalidades de extinção do crédito tributário para aumentar a eficiência na arrecadação, respeitados os direitos fundamentais do contribuinte.

Sumaré, maio de 2022.

## Referências

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2405/RS*. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 20 set. 2019. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768218395/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2405-rs-rio-grande-do-sul-0000387-9220011000000/inteiro-teor-768218401>.
- CARNEIRO, Isaac Newton. *Manual de direito municipal brasileiro*. 2. ed., atual., rev. e ampl. Salvador: P&A, 2018.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- MACHADO, Costa (org.); FERRAZ, Anna Candida da Cunha (coord.). *Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. 11. ed., rev. e atual. Barueri, SP: Manole, 2020.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. reescrita e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1980.
- PAULA, Jônatas Luiz Moreira de; RIBAS, Maristela Silva Fagundes. *A Ratio Decidendi e a sua adequação ao caso concreto*. *Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR*, Umuarama, v. 19, n. 1, p. 75-85, jan./jun. 2016. Disponível em: <https://revistas.unipar.br/index.php/juridica/article/download/5981/3364>.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito constitucional brasileiro*. 1. ed., 1. reimpr. São Paulo: Edusp, 2021.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.