

A Lei Complementar n. 224/2025 e o Sentido Material das Normas Gerais de Direito Tributário: Estudo sobre sua Relação com o Art. 44 do CTN

Complementary Law No. 224/2025 and the Material Concept of General Rules of Tax Law: a Study on its Relationship with Art. 44 of the National Tax Code

Yuri Araujo da Silva

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Advogado no Rio de Janeiro. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). *E-mail:* yurisilva.rio@gmail.com.

Recebido em: 15-3-2026 – Aprovado em: 25-6-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.17.2026.3008>

Resumo

O artigo examina a relação internormativa entre lei complementar e lei ordinária no sistema jurídico brasileiro, sob a premissa do conceito material de normas gerais de direito tributário (art. 146, III, *a*, da CF). Propõe-se que a relação entre essas espécies normativas não se dá apenas por coordenação, mas também por subordinação material. Para demonstrar a aplicação dessa premissa, analisa-se o conflito entre o art. 44 do Código Tributário Nacional (que estrutura a base de cálculo do Imposto sobre a Renda) e o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da Lei Complementar n. 224/2025. Este último, operando com eficácia de lei ordinária, tenta reclassificar o lucro presumido como benefício fiscal. Conclui-se pela ineficácia jurídica do dispositivo da LC n. 224/2025 e pelo caráter de norma geral do art. 44, evidenciando que a legislação ordinária carece de competência para subverter institutos definidos por normas gerais tributárias.

Palavras-chave: direito tributário, lucro presumido, normas gerais de direito tributário, Lei Complementar n. 224/2025, Código Tributário Nacional.

Abstract

This article examines the inter-normative relationship between complementary and ordinary laws in the Brazilian legal system, premised on the material concept of general tax rules. It proposes this relationship involves not just coordination, but material subordination. To demonstrate this, the study analyzes the conflict between Art. 44 of the National Tax Code (structuring the Income Tax base) and Art. 4, § 2, II, *a*, of Complementary Law No. 224/2025 (CL 224/25). The latter, operating with the effect of an ordinary statute, attempts to reclassify presumed profit as a tax benefit. The study

concludes in favor of the legal ineffectiveness of the CL 224/25 provision and affirms Art. 44 as a general rule. This demonstrates that ordinary legislation lacks constitutional competence to subvert legal categories defined by general rules of tax law.

Keywords: tax law, presumed profit, general rules of tax law, Complementary Law No. 224/2025, National Tax Code.

1. Introdução

Este artigo busca analisar a relação internormativa entre o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da Lei Complementar n. 224/2025, que trata o lucro presumido como espécie de benefício fiscal, e o art. 44 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), que considera o lucro presumido como método de apuração de base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

Promulgada com o objetivo de reduzir de forma linear os incentivos fiscais no âmbito federal, a Lei Complementar n. 224/2025 inovou em seu art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, ao incluir o instituto do lucro presumido, previsto no art. 44 do CTN, como uma espécie de benefício fiscal. De acordo com a LC n. 224/2025, para aqueles contribuintes que auferirem faturamento superior a 5 milhões de reais ao ano, o lucro presumido sofrerá um aumento linear de 10% sobre a base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL.

A doutrina tributária e a jurisprudência têm começado a refletir sobre as incongruências da Lei Complementar n. 224/2025. Apontou-se que o lucro presumido sempre foi considerado pelo CTN como um método de apuração simplificado da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, e não um benefício fiscal. Além disso, não há na anatomia do lucro presumido nenhuma similaridade com o conceito de benefício. Consequentemente, o aumento indireto da carga tributária, materializado na majoração linear de 10% da base de cálculo, desconsidera as especificidades de cada faixa de contribuinte e rompe com a presunção relativa do regime¹.

Para além desses pontos já levantados, gostaríamos de discutir um outro aspecto dessa alteração legislativa que nos parece importante, mas pouco explorado até o momento: o conceito material de norma geral de direito tributário, na forma do art. 146, III, da Constituição Federal, presente no art. 44 do CTN. Nosso argumento é de que o conceito de “normas gerais em matéria de legislação tributária” impede que o conceito de lucro presumido seja alterado pela Lei Complementar n. 224/2025, a fim de qualificá-lo como benefício fiscal. Como será argumentado ao longo do artigo, a norma geral de direito tributário possui de-

¹ OLIVEIRA, Raphael Okano Pinto de; SANTOS, Joelson Vitor Ramos dos. Quando método de apuração vira benefício fiscal: a incoerência do Fisco entre a LC 224 e a Cosit n. 6. *Consultor Jurídico*, 10 fev. 2026.

terminados atributos materiais que impossibilitam que uma lei formalmente complementar altere de forma circunstancial a definição de conceitos gerais.

O primeiro capítulo deste artigo investigará a natureza ontológico-formal da lei complementar e suas multifacetadas relações lógico-sintáticas com as leis ordinárias. Demonstraremos que a incompatibilidade material entre uma norma geral de direito tributário (art. 146, III, da Constituição) e uma lei ordinária gera a ineficácia jurídica desta última. A partir da delimitação dos critérios objetivos e subjetivos da lei complementar, evidenciaremos como as normas gerais atuam primariamente como delimitadoras da competência do legislador ordinário, ainda que direcionadas a regular os elementos mínimos de impostos de competência exclusiva da União.

O segundo capítulo dedica-se a analisar o conteúdo normativo da Lei Complementar n. 224/2025, a partir do texto legal e dos trabalhos legislativos do Projeto de Lei Complementar n. 128/2025 (PLP n. 128/2025). Constar-se-á que, embora houvesse uma intenção inicial de revisar os gastos tributários federais visando à sustentabilidade orçamentária, a busca constante por maximização de arrecadação resultou em uma severa distorção conceitual do instituto jurídico do lucro presumido.

Por fim, o terceiro capítulo enfrentará o cerne da antinomia normativa ao contrapor o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da Lei Complementar n. 224/2025 ao art. 44 do Código Tributário Nacional. Defenderemos que o dispositivo do CTN, recepcionado materialmente como lei complementar, atua legitimamente como norma geral de direito tributário, nos termos do art. 146, III, *a*, da Constituição. Por outro lado, evidenciar-se-á que a Lei Complementar n. 224/2025, ao instituir a redução linear de desonerações e tentar reclassificar o lucro presumido, é apenas formalmente lei complementar. A partir dessa constatação, concluir-se-á pela ineficácia jurídica do art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025.

2. Regimes de lei complementar e suas relações com as leis ordinárias

A lei complementar no direito constitucional brasileiro possui uma natureza ao mesmo tempo material e formal, ou ontológico-formal². A junção formal-material é condição necessária para a sua existência: formal, pois a lei complementar demanda um determinado procedimento legislativo para vir a ser lei complementar; além disso, é material ou ontológica, pois a lei complementar não trata de qualquer matéria, mas apenas daquelas indicadas pela Constituição Federal como sendo reservadas a ela, de forma expressa ou implícita³. Esses dois elemen-

² SEHN, Solon. A lei complementar no sistema de fontes do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 82. São Paulo: Dialética, jul. 2002, p. 119.

³ BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150. São Paulo: Dialética, mar. 2008, p. 67.

tos, contudo, não operam de forma isolada: o procedimento formal para que uma lei seja considerada lei complementar consiste em um quórum qualificado de maioria absoluta, rigidez formal correlata à função estabilizadora e estruturante das leis complementares.

Por sua vez, a relação entre leis complementares e leis ordinárias não comporta tratamento unitário, mas se constitui diferentemente a depender de sua função material⁴. Devemos acrescentar: o aspecto ontológico da lei complementar se ramifica em diversas funções que desencadeiam relações lógico-sintáticas distintas com o sistema positivo brasileiro. A doutrina brasileira frequentemente se esquece da heterogeneidade das leis complementares no direito positivo, apontada pela primeira vez por José Souto Maior Borges. Nos anos de 1970 dominava a visão de que todos os tipos de leis complementares seriam hierarquicamente superiores às leis ordinárias; mais recentemente, muito em razão da influente obra de José Souto Maior Borges, parte considerável da doutrina passou a reconhecer o inverso, isto é, de que as leis complementares e as leis ordinárias se relacionariam, todas elas, de forma coordenada, de acordo com o critério de competência estabelecido pela Constituição, sem haver propriamente uma relação hierárquica⁵.

Aqueles que negam absolutamente a relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária em regra o fazem, e com razão, pelo motivo de o quórum qualificado da lei complementar ser condição necessária para a sua existência, e não para a sua validade. De fato, não sendo condição de validade, o aspecto formal, *por si só*, não gera consequências jurídicas nas relações entre leis complementares e leis ordinárias. Quando uma lei ordinária invade o campo de competência material da lei complementar, o que ocorreria, de acordo com essa vertente doutrinária, seria a violação à norma constitucional que positiva a reserva de lei complementar⁶.

Mas devemos reiterar que o aspecto formal é apenas uma parte constitutiva da lei complementar. No campo material, ela exerce funções diversas. A lei com-

⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 83.

⁵ Entre os doutrinadores que entendiam pela hierarquia necessária entre lei complementar e lei ordinária figuravam, por exemplo, Luiz Pinto Ferreira, Geraldo Ataliba (em um primeiro momento) e José Afonso da Silva (BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 19-20). Para entendimento de que a lei complementar necessariamente não se relaciona de forma hierárquica com as leis ordinárias, cf., por exemplo, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 87-8, e o próprio Geraldo Ataliba, que modificou o seu entendimento após a obra de Borges (SEHN, Solon. *A lei complementar no sistema de fontes do direito tributário* n. 82. São Paulo, jul. 2002, p. 127). Entre os autores que entendem pela circunstancial relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária, para além do já mencionado Borges, cf., p. ex., ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 133, e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 231.

⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 198; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 87-8.

plementar pode ter tanto a função de exaurir determinada matéria, quanto, por exemplo, a de legislar de maneira a indicar o campo materialmente *possível* de atuação do legislador ordinário, hipótese em que servirá de fundamento material para uma lei ordinária. No primeiro caso temos o exemplo de uma lei complementar editada para a instituição de impostos residuais da União (art. 154, I); no segundo caso, a criação de normas gerais de direito tributário (art. 146, III)⁷.

A partir dessa distinção entre funções, é possível traçar logicamente todas as relações possíveis entre leis complementares e leis ordinárias: (i) lei complementar invade o campo material de lei ordinária federal; (ii) lei ordinária federal, estadual ou municipal invade o campo material de lei complementar; (iii) lei complementar invade o campo material de lei ordinária estadual, municipal ou distrital; e (iv) lei ordinária viola disposição material ou formal de lei complementar.

A primeira relação é, estritamente falando, uma falsa relação, na medida em que uma lei complementar aprovada como tal, que na verdade regula matéria de lei ordinária, possui natureza de lei ordinária, e não complementar, sendo a indicação nominal apenas o *nomen iuris* do diploma legal. A segunda e a terceira são as hipóteses de inconstitucionalidade formal por violação às regras de competência legislativa da Constituição Federal. Como já dito, a antinomia ocorre entre a norma ordinária e a Constituição, e não entre lei ordinária e lei complementar, isto é, a lei complementar não é fonte de validade ou invalidade da lei ordinária.

Por sua vez, a quarta relação é a mais polêmica e a que parte da doutrina não reconhece. Entende-se que não há propriamente violação à lei complementar nessa hipótese, pois quando uma lei viola matéria reservada à lei complementar, o que haveria seria uma invasão de uma ordem parcial (federal, municipal ou estadual) sobre uma ordem global (nacional).

Embora a posição que nega peremptoriamente qualquer hipótese de relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária seja mais criteriosa que aquela que afirma uma hierarquia em princípio entre elas, entendemos que a hipótese “iv”, em razão do condicionamento material do conteúdo da lei ordinária, estabelece uma relação de hierarquia, ainda que de modo impróprio. Falamos em “impróprio” porque, em sentido estrito, não há como consequência da incompatibilidade material entre lei complementar que veicula norma geral de direito tributário (art. 146 da Constituição) e a lei ordinária a nulidade desta última, mas apenas a sua ineficácia jurídica: isto é, embora incompatível materialmente com a lei complementar, a lei ordinária retira sua validade diretamente da Constituição. Ela só deixa de produzir efeitos jurídicos enquanto perdurar a regra geral da lei complementar que contradiz a disposição da lei ordinária⁸.

⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 85.

⁸ SILVA, Matheus Pelegrino da. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária: uma proposta de solução do problema a partir da teoria da construção escalonada do direito de Merkl. *Revista de Investigações Constitucionais* v. 9, n. 3. Curitiba, set./dez. 2022, p. 690.

A norma geral de direito tributário, portanto, possui determinadas funções no direito constitucional brasileiro que acabam por lhe dar correspondentes efeitos sintáticos distintos de outras hipóteses de reserva de lei complementar. Por que isso ocorre?

O art. 146 da Constituição estabelece três funções para a lei complementar em matéria tributária: (i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos; (ii) regular as limitações ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Importa nesse momento entender as principais vertentes dogmáticas a respeito do conteúdo e extensão do conceito de norma geral em matéria tributária.

A dificuldade em conceituar a norma geral tributária deriva, em grande parte, de um contexto específico: no direito brasileiro, essa discussão sempre esteve intimamente ligada à polêmica da repartição constitucional das competências tributárias. Esse debate serviu de pano de fundo para o esforço doutrinário de erguer um sistema constitucional tributário de competências rigidamente estabelecidas. Nesse contexto dogmático é que surge a interpretação dicotômica do art. 146 da Constituição. Ela visa dar um conteúdo ao inciso III do art. 146 compatível com o princípio federativo da Constituição. Em consequência disso, as normas gerais de direito tributário do inciso III são entendidas não como uma função autônoma, mas como uma explicitação do caráter das normas dos incisos I e II. É dizer: todas as normas do art. 146 são normas gerais de direito tributário (III), mas as suas funções são apenas duas: resolver conflitos de competência (I) e regular as limitações ao poder de tributar (II). Por sua vez, a corrente tricotômica acredita que seria possível se falar em uma função autônoma do III, isto é, norma geral de direito tributário é uma espécie de lei complementar do art. 146, ao lado dos incisos I e II.

O grande problema dessa posição é que não se acaba definindo o campo de atuação da suposta função autônoma de dispor sobre normas gerais de direito tributário⁹, o que fez com que Paulo de Barros Carvalho apelidasse a corrente tricotômica de “escola bem-comportada do Direito Tributário brasileiro”, em razão da alegada passividade do intérprete em relação ao texto positivo¹⁰.

Conforme entendido por Souto Maior Borges em obra posterior, a interpretação do art. 146 dividida entre correntes dicotômicas e tricotômicas resulta em uma análise essencialmente redutora do alcance do dispositivo. Lido o inciso III à luz dos incisos I e II, a corrente dicotômica acaba por transformá-lo em letra morta, como se o Constituinte tivesse se descuidado do princípio federativo. Em sentido oposto, a corrente tricotômica, em razão da sua literalidade, acaba por

⁹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 314.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 222.

considerar que os incisos I e II não trariam normas gerais, mas somente o inciso III. De acordo com Borges, apenas uma interpretação que, ao mesmo tempo, integre todos os incisos enquanto normas gerais e não reduza as suas funções a somente duas, fará jus ao alcance semântico do art. 146¹¹.

Acreditamos que a dificuldade de se avançar em relação a uma interpretação semanticamente mais densa se dá em razão de que a doutrina tributária procurou analisar o conceito de normas gerais de direito tributário de forma apriorística, sem explicitar seu conteúdo a partir de sua aplicabilidade. Como observa Ávila, o conteúdo de princípios e conceitos que carecem de concretização posterior não pode ser obtido por operação meramente dedutiva, demandando um método dedutivo-indutivo em que as normas surgidas de situações concretas são reconduzidas a princípios aglutinadores¹². É esse instrumental que permite operacionalizar, no plano da indeterminação linguística, a orientação metodológica de Borges: o conteúdo das normas gerais não é deduzido aprioristicamente, mas especificado a partir das matérias que o art. 146, III, concretamente, autoriza regular¹³.

Diante do nível acentuado de vagueza e genericidade da expressão “norma geral”, a dificuldade de se delimitar um sentido minimamente objetivo para a expressão levou parte da doutrina a adotar uma dúvida cética em relação às normas gerais de direito tributário, em razão da suposta insegurança jurídica proveniente de conceitos indeterminados¹⁴.

No entanto, o problema da posição cética a respeito da determinação de um conteúdo semântico mínimo para normas gerais de direito tributário é que ela parte de premissas teóricas equivocadas sobre como termos jurídicos indeterminados operam dentro de um sistema normativo complexo. Conceitos jurídicos indeterminados em razão de vagueza ou genericidade não são necessariamente desprovidos de um núcleo mínimo de significação geral convencional. É possível, por um processo interpretativo de especificação, chegar a determinações legítimas de significação de conceitos vagos e genéricos em casos específicos de aplicação¹⁵.

Diz-se que uma expressão é vaga quando ela possui uma zona cinzenta de aplicação em casos-limite, isto é, quando há dúvida quanto à sua aplicação a determinado exemplo¹⁶. Por outro lado, diz-se que determinada expressão sofre de

¹¹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 48-51.

¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 23-4.

¹³ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 48.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 225.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm; São Paulo: Malheiros, 2025, p. 104.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm; São Paulo: Malheiros, 2025, p. 61.

genericidade quando aquilo que se exprime é demasiadamente amplo, de forma que há dificuldade na delimitação dos atributos de sua significação¹⁷. A expressão “norma geral” sofre dessas duas espécies de indeterminação linguística.

“Norma geral” é uma expressão genérica, na medida em que não se especificam os atributos que o comando (norma) deve possuir para ser caracterizado como geral. É a norma considerada geral em relação ao seu objeto, isto é, ao seu grau de abstração de classe de coisas que determinada expressão engloba? Ou uma norma é considerada geral não em relação ao seu objeto, mas aos seus destinatários? Nesse sentido subjetivo, uma norma poderia ter um objeto “específico” (baixo grau de abstração) e, ao mesmo tempo, destinar-se a uma generalidade de indivíduos, da mesma forma que uma norma poderia ter alto grau de abstração, mas ser direcionada a apenas uma classe de indivíduos¹⁸.

Mas “norma geral” também é uma expressão que pode sofrer de vagueza em sua aplicação. Mesmo com um processo interpretativo que defina o conceito de norma geral como uma determinada norma jurídica contendo certos atributos de abstração e universalidade, ainda assim a sua aplicação a determinado exemplo poderá gerar incerteza quanto à presença ou não de um grau de abstração suficiente para que o exemplo seja contido no conceito de norma geral. Nessa hipótese, estaremos diante de um caso de vagueza.

Desafiar a aparente indeterminação do conceito de norma geral demanda, portanto, um trabalho interpretativo de densificação da norma a partir do sistema constitucional tributário. Isso porque a norma geral de direito tributário no contexto da Constituição não é primeiramente um conteúdo de lógica jurídica, mas de direito positivo; isto é, norma geral tributária é aquilo que o Constituinte diz que é em seu art. 146, III¹⁹.

Conforme indicado, na teoria geral do direito, a generalidade diz respeito à destinação do comando normativo, ou seja, ao grau de universalidade dos indivíduos a quem a norma se dirige. Se adotarmos essa interpretação, “norma geral em matéria de legislação tributária” indicaria apenas a determinação constitucional de que a lei complementar tributária deve tratar de temas de interesse direto de todos os entes políticos de direito interno. Embora as matérias de legislação tributária aplicáveis a todos os entes políticos (como critérios de lançamento, prescrição e decadência) tendam a ser suficientemente abstratas para se relacionar com a generalidade desses entes, isso seria apenas uma decorrência da generalidade subjetiva da norma geral de direito tributário.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. Salvador: Juspodivm; São Paulo: Malheiros, 2025, p. 56.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Arianí Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 176.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 48.

Não obstante, entendemos que o Constituinte, ao se referir a normas gerais de legislação em matéria tributária, não tinha em vista apenas o aspecto subjetivo do conceito de generalidade, mas também o seu aspecto objetivo, isto é, o seu grau de abstração. Indício disso é a forma como o Constituinte busca precisar o sentido de norma geral através de uma descrição ostensiva de exemplos contidos nas alíneas *a* e *b* do inciso III. Em vez de uma definição do conceito, a Constituição opta por indicar o conteúdo das normas gerais de direito tributário (*explicandum*) de modo extensional, isto é, por exemplificação de casos que comportam a classe de normas gerais (*explicatum*). Nas alíneas do art. 146, III, o Constituinte não se remete apenas àquelas categorias que servem à generalidade dos entes políticos (alínea *b*, “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”), mas também à definição dos elementos da regra-matriz de incidência de cada imposto discriminado na Constituição (alínea *a*).

Uma interpretação possível dessa conjunção entre os elementos objetivo e subjetivo da norma geral tributária seria a de que ambos devem estar presentes para que a norma seja caracterizada como matéria reservada à lei complementar. Por esse caminho, Humberto Ávila procura limitar o sentido do alcance das normas gerais de direito tributário afirmando que somente podem ser consideradas como normas gerais no sentido do art. 146, III, aquelas normas que possuem como destinatários todas as classes de entes políticos tributantes, em contraposição àquelas normas subjetivamente individuais que se destinam a apenas uma classe de entes tributantes (Municípios, por exemplo). Logo, para Ávila, haveria uma cumulatividade de universalidade subjetiva e objetiva para que uma norma seja considerada norma geral de direito tributário no sentido do art. 146, III²⁰.

Parece-nos que o critério estabelecido por Ávila somente serve àquelas hipóteses em que a norma geral de direito tributário irá regular determinados institutos jurídicos que dizem respeito às obrigações tributárias em geral, como prescrição e decadência. Contudo, inexistente razão para afastar o caráter de norma geral de uma disposição que defina a regra-matriz de incidência de um imposto de competência exclusiva de um ente político, mesmo que essa definição contribua secundariamente para a delimitação de competência *entre* os entes políticos.

Portanto, é perfeitamente possível haver normas gerais tributárias que sejam objetivamente gerais, mas subjetivamente destinadas a uma parcela da classe de entes tributantes, ou a apenas uma única classe, como a União (classe composta por um único elemento), no caso de a norma geral tratar de elementos fundamentais da regra-matriz de incidência de imposto de competência exclusiva daquele ente político²¹.

²⁰ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 710.

²¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 178; BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 70-1.

Reconhecido que a Constituição admite a existência de normas gerais de direito tributário apenas objetivamente gerais, o desafio passa a ser indicar um critério que consiga distinguir uma norma objetivamente geral de uma norma particular; trata-se de indicar, em cada caso, o ponto da gradação entre abstração e concretude em que uma norma jurídica tributária deixa de ser geral. Ao se estabelecer uma estrutura em que o legislador ordinário se submete materialmente ao legislador complementar quanto aos contornos gerais traçados a respeito dos institutos jurídico-tributários, sobressai-se a função de sobrenorma das normas gerais de direito tributário. São, em grande parte, normas delimitadoras do campo material de atuação do legislador ordinário, a quem cabe, este sim, emitir normas instituidoras de tributo do seu campo de competência constitucionalmente outorgado.

Por conseguinte, é possível que uma norma geral de direito tributário se destine (i) à União, aos Estados e aos Municípios; (ii) aos Estados e aos Municípios somente; (iii) à União e aos Estados somente; (iv) à União e aos Municípios somente; e (v) exclusivamente à União, aos Estados ou aos Municípios. Uma norma tributária que se destina exclusivamente à União, como a delimitação dos elementos mínimos para a caracterização da regra-matriz de incidência de um imposto de sua competência, não perde em razão da individualidade subjetiva o seu caráter de norma geral de direito tributário do art. 146, III. Basta-lhe que a norma busque regular os critérios elementares mínimos de instituição de imposto de competência da União, que deverá ser feita por meio de lei ordinária.

3. Genealogia da Lei Complementar n. 224/2025

Na exposição de motivos do texto original do Projeto de Lei Complementar que originou a Lei Complementar n. 224/2025, o PLP n. 128/2025, é possível verificar que inicialmente a maior preocupação do legislador estava em realizar uma revisão dos benefícios fiscais federais a fim de garantir sustentabilidade orçamentária para os próximos exercícios, especialmente com vistas à viabilização do *superávit* primário do biênio 2025-2026²².

De acordo com a exposição, o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2025 prevê que o total dos gastos tributários federais estaria em 540 bilhões de reais, equivalente a 4,4% do PIB do país, de modo que “a proliferação de regimes especiais e benefícios setoriais tem gerado um sistema tributário cada vez mais complexo, oneroso e ineficiente, além de criar inequidades entre contribuintes e setores econômicos.”²³

²² BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2025.

²³ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2025, p. 3.

Posteriormente na tramitação, o PLP n. 128/2025 veio a ser aprimorado por meio de um Texto Substitutivo²⁴, de relatoria do Dep. Federal Aguinaldo Ribeiro (PP/PB), da Comissão de Desenvolvimento Econômico, em que passa a prever o lucro presumido como benefício fiscal.

Apesar de não mencionada nominalmente, fica claro que o movimento de redução geral de benefícios fiscais federais do PLP n. 128/2025 está em sintonia com a nova lógica de benefícios fiscais instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023 (“Reforma da Tributação sobre o Consumo” ou “Reforma Tributária”). Com a Reforma Tributária, as isenções, as reduções de alíquota, as concessões de crédito presumido, entre outros regimes de desoneração fiscal, passam a ser exceções taxativamente previstas no texto constitucional (art. 159-A, inciso X), a maioria voltada para incentivos fiscais de cunho social ou ambiental (arts. 8º e 9º da Emenda Constitucional n. 132/2023). Os benefícios fiscais de subvenção econômica, por seu turno, transmutam-se em incentivos financeiros, decorrentes de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, voltado unicamente para esse fim (art. 159-A).

A LC n. 224/2025, para além de ter sido votada com o quórum de lei complementar, considera que seu objeto é, efetivamente, materialmente lei complementar. Na exposição de motivos do Substitutivo há, inclusive, manifestação expressa da intenção do parlamento de conceber a LC n. 224/2025 como reguladora de normas gerais de direito tributário (art. 146, III) e de direito financeiro (art. 163, IX)²⁵.

Vê-se que é possível identificar dois fundamentos no PLP n. 128/2025: de um lado, a efetivação normativa de um novo modelo econômico-financeiro de tributação, em alinhamento com as ECs n. 109 e n. 132 e, de outro, o aumento de arrecadação da União em curto e médio prazo por meio de elevação indireta de carga tributária via diminuição de benefícios fiscais.

Há, portanto, uma tensão no texto da LC n. 224/2025, que vai além do fundamento de justiça tributária e transparência de gastos públicos. Buscando maximizar a arrecadação federal, o texto da LC n. 224/2025 deixa de ser uma mera regra de transição de modelo de incentivos fiscais para incluir institutos tributários que em nada se igualam ao conceito de benefício fiscal, por mais elástico que este seja. Em razão disso é que o Texto Substitutivo do PLP n. 128/2025 passa a prever o lucro presumido como espécie de benefício fiscal.

²⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pelas Comissões de Desenvolvimento Econômico, de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania ao Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 16 dez. 2025.

²⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pelas Comissões de Desenvolvimento Econômico, de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania ao Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 16 dez. 2025, p. 8.

O instituto do lucro presumido está previsto originalmente no Código Tributário Nacional, que em seu art. 44 classifica as formas de apuração de base de cálculo do Imposto sobre a Renda: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Em sua aparente singeleza, o art. 44 do CTN estabelece a base de cálculo presumida como um método legal de apuração ao lado do lucro real e do lucro arbitrado. As leis federais que instituem e regulamentam o regime preveem uma série de faixas de alíquota de presunção de acordo com diferentes atividades empresariais, oferecida indistintamente a todos os contribuintes que cumpram os requisitos para a adesão ao regime. Há uma presunção relativa de que o contribuinte que pratica determinada atividade econômica auferir em média uma determinada quantidade de lucro, presunção essa de percentual ajustado de acordo com a realidade econômica de cada setor produtivo.

Por sua vez, os incentivos fiscais, nas suas mais diversas modalidades, são técnicas de desoneração de tributos com a finalidade de atender a algum objetivo extrafiscal protegido pelo ordenamento jurídico por meio do estímulo ao surgimento de determinadas relações jurídicas de cunho econômico²⁶.

Desse modo, não há dúvida de que a LC n. 224/2025 acabou por alterar substancialmente o *status* do regime do lucro presumido no direito tributário brasileiro ao transmutar o lucro presumido em uma forma de benefício fiscal, e não mais em um método de apuração de base de cálculo previsto em lei. A questão que permanece é de outra ordem: sendo a LC n. 224/2025 formalmente complementar, ela teria aptidão normativa para modificar o status jurídico do lucro presumido tal como definido pelo art. 44 do CTN?

4. A relação entre o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025 e o art. 44 do CTN

Que a LC n. 224/2025 seja lei complementar em sentido formal não há nenhum questionamento, pois foi aprovada com o quórum de maioria absoluta de deputados federais e senadores (art. 69). Mas a lei complementar tem natureza ontológico-formal, pois seu objeto é determinado pela Constituição, de forma expressa ou implícita. Para fins desta investigação, que é precisar a possibilidade ou não da LC n. 224/2025 de modificar a natureza jurídica do lucro presumido previsto no art. 44 do CTN, é preciso esclarecer dois pontos: (i) se o art. 44 do CTN pode ser considerado norma geral de direito tributário (art. 146, III); e, caso seja, (ii) se o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025 pode ser considerado materialmente norma geral de direito tributário capaz de derogar parcialmente o conteúdo do art. 44 do CTN.

²⁶ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13-4.

O art. 44 está inserido no primeiro livro do CTN, intitulado “Sistema Tributário Nacional”, que trata do conceito de tributo e suas espécies, bem como delimita os elementos da regra-matriz de incidência dos impostos individualmente considerados. O segundo livro, por sua vez, é denominado “Normas Gerais de Direito Tributário”, que trata de categorias gerais do direito tributário, como obrigação tributária, lançamento, responsabilidade, prescrição e decadência. Uma interpretação literal indicaria, portanto, que o primeiro livro não teria sido sequer recepcionado pela Constituição de 1988, uma vez que esta traz consigo as regras de competência inteiramente discriminadas no texto constitucional.

Essa, entretanto, não é a melhor interpretação. Isso porque o CTN foi promulgado em 1966, antes do advento da Constituição de 1967, que passou a prever, ainda em redação rudimentar, a competência da lei complementar para a edição de normas gerais de direito tributário. Não havia em 1967 um sentido bem determinado do que seria norma geral de direito tributário. Mesmo antes da Constituição de 1988, o STF já havia reconhecido, por exemplo, que os arts. 29 e 32 do CTN, que tratam do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), são normas gerais de direito tributário, pois contribuem para delimitar os fatos geradores desses tributos e, com isso, impedir conflitos de competência com a União, a quem compete legislar sobre o ITR (RE n. 93.850/MG). Após a Constituição de 1988 e a sua superlativa indicação de normas gerais de direito tributário no art. 146, III, *a*, todos os elementos essenciais à definição dos tributos e suas respectivas bases de cálculo e contribuintes foram inseridos como tais.

Ives Gandra Martins levantou uma objeção à possibilidade de norma geral delimitar “internamente” a base de cálculo de um imposto. Segundo o autor, a quantificação da base de cálculo seria elemento reservado à lei ordinária, sendo a reserva da lei complementar apenas destinada às disposições que delimitam a base de cálculo expressamente de forma “internormativa” (diferenciação de base de cálculo de um tributo em relação a outro), sob pena de usurpação de competência²⁷.

A observação de Ives Gandra é pertinente, sobretudo porque o autor se considera um adepto da corrente tricotômica. Embora não duvidemos de que normas gerais sobre delimitação da regra-matriz de incidência possam, em casos concretos, gerar tensões de competência, essa delimitação, por si só, não constitui usurpação. Isso porque as normas gerais de direito tributário servem para dar estabilidade na aplicação das categorias elementares de direito tributário, o que implica limitar o campo de atuação do legislador pela construção de regras que impe-

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A função da lei complementar tributária: legalidade do Decreto n. 3.070/99 e da I.N. – SRF 060/99; possibilidade de adoção de imposto fixo no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65. São Paulo: Dialética, 2001, p. 150.

çam, por exemplo, a desvirtuação de conceitos estruturantes da fisionomia de um tributo. Essa função não se esgota na delimitação internormativa, mas atua na constituição intranormativa da norma, como veremos a respeito do art. 44 do CTN.

Tal observação, paradoxalmente formulada por um adepto declarado da corrente tricotômica, retoma uma preocupação histórica da corrente dicotômica com o federalismo fiscal, o que obscurece a função puramente delimitadora das normas gerais. Restringir as normas gerais ao plano exclusivamente internormativo esvaziaria sua função estabilizadora. Se as normas gerais não pudessem definir os contornos internos de cada tributo, o legislador ordinário ficaria livre para desfigurar os elementos essenciais cuja definição a Constituição reservou à lei complementar, tornando a proteção constitucional da fisionomia dos tributos meramente nominal.

Isso se confirma pelo fato de que a Constituição de 1988, não obstante o rigoroso regime de repartição de competências do poder de tributar, não esgota necessariamente os elementos estruturantes do Sistema Tributário Nacional. A rigidez em discriminar todas as competências tributárias, inclusive regulando a competência residual para a criação de outros impostos não contidos na Constituição, não implica que o Constituinte tenha explicitamente definido todos os termos que compõem a hipótese de incidência²⁸.

Portanto, as normas gerais de direito tributário cumprem essa função propriamente de complementaridade na estruturação da ordem tributária quanto à definição dos contornos das regras-matrizes de incidência, ao lado e em conjunto com as regras de limitação ao poder de tributar e de resolução de conflitos de competência. Quando orientada à definição da regra-matriz de incidência, a norma geral possui a função primária de delimitar a moldura normativa de instituição do tributo pelo ente político competente e, de forma secundária e em decorrência dessa delimitação, de impor limites indiretos ao poder de tributar e de resolver os conflitos de competência.

A norma geral de direito tributário delimitadora funciona muitas vezes como uma espécie de sobrenorma jurídica que estipula explicitamente um campo de atuação *possível* do legislador ordinário. Isso é feito pelo CTN, não raramente, por meio de operadores deônticos permissivos, como “a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário” (art. 172), ou “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam” (art. 45, parágrafo único).

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm; São Paulo: Malheiros, 2025, p. 170.

Assim, o art. 44 do CTN estabelece que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Sob a aparente forma declaratória, o dispositivo atua como norma de estrutura que delimita o campo de competência do legislador ordinário por meio de uma definição. Não se trata de um operador deôntico permissivo de livre escolha, pois o preceito institui uma estrutura condicionada e subsidiária: enquanto o critério para quantificação da base de cálculo do lucro real se apresenta como o paradigma deôntico de signo presuntivo de capacidade contributiva, o lucro presumido figura como uma permissão simplificadora por meio de correspondência aproximativa ao lucro real, e o lucro arbitrado, por sua vez, funciona como um critério subsidiário condicionado a determinada hipótese (ausência ou erro no cumprimento de obrigação acessória contábil suficiente para aferição dos resultados operacionais do contribuinte), proibindo-se a adoção de qualquer outra técnica de apuração, sob pena de se extrapolarem essas balizas fundamentais²⁹.

Em outros termos: o CTN não busca instituir o lucro presumido para o Imposto sobre a Renda, mas sim incluir o lucro presumido entre as técnicas de apuração possíveis à disposição do legislador ordinário federal. Portanto, como norma geral de direito tributário sobre base de cálculo de imposto constante da Constituição (art. 146, III, *a*), o art. 44 apenas traça a moldura normativa para que o legislador ordinário opte pela instituição ou não do critério. O fato de a norma geral tributária funcionar primariamente como delimitadora de competência revela com clareza que a regra do inciso III do art. 146 pode não estar necessariamente adstrita a resolver conflitos de competência de forma primária, ainda que o faça secundariamente, já que a delimitação atua indiretamente nas fronteiras entre as competências tributárias.

Em termos de elemento subjetivo da norma, não descaracteriza a natureza de norma geral de direito tributário o fato de o art. 44 do CTN ser direcionado exclusivamente ao ente político competente para a instituição do Imposto sobre a Renda, a União. Disso decorre o argumento de Souto Maior Borges no sentido de que mesmo uma norma tributária apenas delimitadora de tributo de competência da União é norma geral e nacional de direito tributário, e não apenas federal³⁰.

De que forma, então, o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da Lei Complementar n. 224/2025 (chamaremos de “A”), relaciona-se com o art. 44 do CTN (chamaremos de “B”), diploma recepcionado com *status* de lei complementar pela Constituição de 1988? Logicamente, admitindo-se a relação de hierarquia entre norma geral de direito tributário e lei ordinária, as únicas quatro hipóteses são as seguintes: (i) *A*, sendo material e formalmente lei complementar, assim como *B* (pois recep-

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 401.

³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 70-1.

cionado com *status* de lei complementar), derroga parcialmente o conteúdo desta pelo critério da *lex posterior*, dada a paridade hierárquica entre ambas; (ii) *B*, por não conter materialmente nenhuma hipótese de reserva de lei complementar do art. 146 da Constituição e, portanto, ter sido recepcionado como lei ordinária, é derrogado parcialmente por *A*, que é apenas formalmente lei complementar, mas materialmente lei ordinária, pelo critério da *lex posterior*; (iii) *A*, sendo apenas formalmente lei complementar, mas materialmente lei ordinária, relaciona-se hierarquicamente com *B*, caso esta última seja materialmente complementar, o que impede a eficácia jurídica de *A* em face da reserva de matéria de *B*; e (iv) *A*, sendo material e formalmente lei complementar, relaciona-se hierarquicamente com *B*, caso esta seja apenas materialmente lei ordinária, hipótese em que a eficácia jurídica de *B* é afastada pela supremacia material de *A*, independentemente do critério cronológico.

Posto que chegamos à conclusão de que o art. 44 do CTN é uma norma geral de direito tributário, no sentido específico do art. 146, III, *a*, as opções “ii” e “iv” são logicamente excluídas. Logo, restam-nos apenas duas hipóteses: ou a LC n. 224/2025 é ontológica e formalmente lei complementar e revoga parcialmente o conteúdo do art. 44 do CTN, ou ela é materialmente lei ordinária e, portanto, tem sua eficácia limitada pelo art. 44 do CTN. Por conseguinte, a resolução da controvérsia é saber se o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da Lei Complementar n. 224/2025 é materialmente lei complementar no sentido do art. 146 da Constituição.

Conforme dito no tópico anterior, a LC n. 224/2025, para além de alterar dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e de Sigilo Fiscal (art. 2º), *institui* uma redução linear de uma série de benefícios fiscais federais (art. 1º) já existentes (art. 4º) e, simultaneamente, *institui* os critérios e as metas para uma maior e futura redução gradual dos benefícios fiscais federais (art. 5º).

Não há na LC n. 224/2025 uma conceituação sobre o que é benefício fiscal nem sobre quais são as condições legais para a sua instituição, tampouco uma regulação geral sobre o processo de verificação e acompanhamento dos resultados fiscais e econômicos dos benefícios fiscais instituídos ou futuros. Não se trata de uma norma complementar que condiciona materialmente a edição de normas ordinárias, determinando uma moldura normativa.

Embora já tenhamos demonstrado que não necessariamente uma norma geral de direito tributário tenha sempre uma função exclusiva de sobrenorma, as normas gerais de direito tributário, quando instituídas para serem diretamente aplicadas, servem para dar uniformidade na aplicação do direito tributário pela Administração Pública, bem como para orientar a conduta dos contribuintes (segurança jurídica na sua dimensão prospectiva), como as normas sobre lançamento tributário, prescrição e decadência.

Não é o que ocorre com a Lei Complementar n. 224/2025. A possibilidade de uma norma geral de direito tributário ser subjetivamente direcionada a apenas

um ente político, como o art. 44 do CTN, apenas se justifica quando essa norma visa regulamentar os contornos elementares de matéria de competência tributária exclusiva de um ente tributante, como é o caso da delimitação de base de cálculo e fato gerador de imposto previsto na Constituição (art. 146, III, *a*). Não é possível, porém, instituir categorias gerais de direito tributário aplicáveis à generalidade das relações tributárias, como uma norma geral que regulasse benefícios fiscais na forma de redução de tributo ou concessão de crédito presumido, direcionada apenas a uma parcela dos entes políticos, sob pena de violação ao princípio da igualdade federativa dos entes políticos de direito interno³¹. É dizer: não entendemos que as normas da LC n. 224/2025 sejam em termos objetivos normas gerais, mas, ainda que se admitisse a existência do aspecto objetivamente geral da norma, a instituição de uma regra de diminuição linear de benefícios fiscais e parametrização de futuras concessões de benefícios é uma norma de lei ordinária federal, pois não há reserva material de lei complementar para esse caso.

A LC n. 224/2025, em seu art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, insere a apuração de base de cálculo de IRPJ/CSLL na forma do lucro presumido entre os benefícios fiscais a serem reduzidos. Esse novo diploma legal não derroga a norma geral do CTN contida no art. 44, porque ela não busca alterar os contornos essenciais da apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, mas apenas *institui* uma majoração indireta da base de cálculo. A derrogação parcial do art. 44 do CTN apenas poderia ocorrer na edição de uma norma geral de direito tributário aprovada com quórum de lei complementar (aspecto ontológico-formal do regime de lei complementar) que alterasse não apenas a definição de base de cálculo do IRPJ, mas o próprio conceito geral de benefício fiscal.

5. Conclusão

A Lei Complementar n. 224/2025, incluindo o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, é lei que regula matéria de competência de lei ordinária federal, pois institui, por opção política circunstancial, a redução linear de benefícios fiscais no âmbito federal e estabelece parâmetros para futuras concessões de benefícios pela União. Sendo apenas formalmente lei complementar, mas materialmente lei ordinária, a norma vale como lei ordinária, sendo a denominação “lei complementar” apenas *nomen iuris*.

Sendo assim, o art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025 se relaciona hierarquicamente com o art. 44 do CTN, recepcionado como lei complementar reguladora do art. 146 da Constituição, hipótese em que a sua eficácia jurídica é afastada pela supremacia material do art. 44, que define o lucro presumido como um dos possíveis modos de aferição de base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

³¹ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 709-10.

Por eficácia da norma jurídica queremos indicar algo que não se confunde com a validade, mas que igualmente se distingue da eficácia em sentido social. A eficácia da norma em sentido sintático diz respeito à capacidade da norma de produzir efeitos no mundo jurídico em relação a outras normas do ordenamento jurídico. Sob esse aspecto, a norma jurídica pode ter a sua aplicabilidade obstada não em razão de um fator extrajurídico, isto é, social, mas em razão de uma outra norma ou ausência de norma, sem que isso se configure como um caso de invalidade³². Essa inaplicabilidade da norma em razão de outra norma se dá, por exemplo, quando uma norma depende da complementação de outra norma para ser aplicável, como no caso das normas constitucionais de eficácia limitada.

Outro exemplo mais próximo do presente caso, porém, seria o da legislação concorrente do art. 24 da Constituição: nas matérias concorrentes, a competência da União para legislar se limita a estabelecer normas gerais (§ 1º). Na ausência de edição de normas gerais pela União, os Estados podem editar normas gerais para atender às suas peculiaridades (§ 3º), sujeitando-se, contudo, à suspensão de sua eficácia naquilo em que contrariarem eventual legislação federal superveniente sobre o tema (§ 4º).

Não se trata, no caso do art. 24, de ineficácia da norma em razão de uma relação de dependência com outra norma que a complemente, mas de ineficácia em razão de que o conteúdo de outra norma obsta a sua aplicabilidade, sem que com isso a norma afetada seja retirada do ordenamento jurídico. Revogada a norma que obsta a produção de efeitos, por exemplo, a norma até então ineficaz volta a ser plenamente aplicável.

De forma análoga, a relação entre o art. 44 do CTN e a Lei Complementar n. 224/2025 se dá, quanto à eficácia sintática, de forma materialmente hierárquica: o dispositivo do CTN estabelece um quadro limitador de atuação do legislador ordinário. O conteúdo materialmente específico e instituidor do art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025, logicamente, não invade a competência ontológico-formal que a Constituição outorga à lei complementar, por ser específico e não geral. Não obstante a validade e vigência da norma, sua eficácia jurídica é limitada em razão da disposição do art. 44 do CTN, que conceitua o lucro presumido de modo incompatível com a disposição do art. 4º, § 2º, inciso II, *a*, da LC n. 224/2025.

Dessa forma, a ineficácia da Lei Complementar n. 224/2025 em razão da hierarquia material do art. 44 do CTN pode ser considerada um caso-limite que demonstra a possibilidade de uma norma geral de direito tributário, em seu as-

³² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática teórica*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 117; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 178.

pecto objetivo, exercer função primariamente delimitadora da moldura normativa do tributo. Sob o aspecto subjetivo de norma geral de direito tributário, por sua vez, o caso analisado demonstra como é possível haver norma geral direcionada exclusivamente a um ente político interno, a União. O art. 44 do CTN funciona como delimitador do quadro de atuação do legislador ordinário federal, de modo que não seja possível a este subtrair o instituto do lucro presumido de sua natureza de método legalmente previsto de aferição da base de cálculo e, por ficção jurídica, inseri-lo no conceito de benefício fiscal.

Referências

- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542>. Acesso em: 15 mar. 2026.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm; São Paulo: Malheiros, 2025.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.
- BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150. São Paulo: Dialética, mar. 2008, p. 67-78.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 48-65.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2025a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2926623&filename=PLP%20128/2025. Acesso em: 14 mar. 2026.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer de Plenário pelas Comissões de Desenvolvimento Econômico, de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania ao Projeto de Lei Complementar n. 128, de 2025*. Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 16 dez. 2025b. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?-codteor=3069250&filename=Tramitacao-PLP%20128/2025. Acesso em: 15 mar. 2026.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 93.850-8/MG. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 20 de maio de 1982.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2021.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*: ensaio de pragmática teórica. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A função da lei complementar tributária: legalidade do Decreto n. 3070/99 e da I.N. – SRF 060/99; possibilidade de adoção de imposto fixo no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65. São Paulo: Dialética, 2001, p. 146-162.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- OLIVEIRA, Raphael Okano Pinto de; SANTOS, Joelson Vitor Ramos dos. Quando método de apuração vira benefício fiscal: a incoerência do Fisco entre a LC 224 e a Cosit n. 6. *Consultor Jurídico*, 10 fev. 2026. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2026-fev-10/quando-metodo-de-apuracao-vira-beneficio-fiscal-a-incoerencia-do-fisco-entre-a-lc-224-e-a-cosit-no-6/>. Acesso em: 6 mar. 2026.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- SEHN, Solon. A lei complementar no sistema de fontes do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 82. São Paulo, jul. 2002, p. 114-133.
- SILVA, Matheus Pelegrino da. Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária: uma proposta de solução do problema a partir da teoria da construção escalonada do direito de Merkl. *Revista de Investigações Constitucionais* v. 9, n. 3. Curitiba, set./dez. 2022, p. 681-706. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/85615>. Acesso em: 15 mar. 2026.