

LIMITAÇÕES À COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA

Igor Lubiana Chisté

Resumo: No presente artigo buscaremos analisar o tema da competência regulamentar no âmbito específico do direito tributário. Embora o assunto já tenha sido bem delineado pela doutrina administrativista, ainda apresenta peculiaridades que merecem atenção quando averiguado na seara fiscal. Observa-se que órgãos do Poder Executivo têm se valido frequentemente desses atos normativos infralegais como instrumentos veiculadores de preceitos tributários sem quaisquer critérios que orientem o exercício dessa competência. Portanto, buscaremos por meio desse estudo identificar os diferentes contextos em que se exerce a atividade regulamentar tributária com a finalidade de traçar diretrizes orientadoras dessa atribuição conferida às autoridades administrativas.

1. BREVES NOTAS ACERCA DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR TRIBUTÁRIA E DE SEU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Dentre as competências tributárias atribuídas às pessoas políticas, credita-se à competência administrativa a aptidão imputada aos órgãos do Poder Executivo para editar atos infralegais voltados à aplicação das normas tributárias.¹

Enquanto a tradicional competência tributária legislativa refere-se à habilitação conferida aos órgãos legislativos das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para a criação de leis tributárias, a competência administrativa volta-se para a disciplina dos órgãos administrativos no desiderato de aplicação dessas leis.

Ainda dentro dessa classe abarcada pelo conceito de ‘competência administrativa tributária’ é possível vislumbrar duas espécies de competências distintas entre si: a competência para edição de atos veiculadores de normas individuais e concretas — os chamados atos de lançamentos ou autos de infração — e, ainda, a competência para edição de atos gerais e

¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 258

abstratos voltados a dar fiel cumprimento aquilo que fora prescrito apenas em termos esparsos na lei.

Atentemo-nos para essa última espécie de competência administrativa tributária a qual chamaremos de *competência regulamentar tributária*² sem perdermos de vista que o presente estudo poderá tratar, ainda que incidentalmente, de competência administrativa geral e abstrata exercido por outros órgãos do Poder Executivo (à exemplo das instruções normativas expedidas por Ministros de Governo ou Secretários de Estado, das resoluções veiculadas por órgãos colegiados, das definições técnicas advindas de agências reguladoras e etc.).

Verifica-se, no direito positivo brasileiro, alguns dispositivos que conferem fundamento constitucional ao que se chama poder regulamentar administrativo. Nesse sentido, o artigo 84, incisos IV da Carta Constitucional assim dispõem:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.**

Trata-se de típica competência administrativa enunciadora de preceitos gerais e abstratos conferida ao Chefe do Executivo.³

Uma segunda previsão de competência normativa geral e abstrata para órgãos do Poder Executivo está disposta no art. 87, inc. II da Constituição que atribui aos Ministros de Estado a competência para “*expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos*”. É previsão que merece atenção já que não é incomum a expedição de instruções normativas da Receita Federal ou Estadual cuja pretensão volta-se para a explicitação de conceitos relativos a elementos essenciais do tributo.

² A observação é necessária pois a expressão “competência regulamentar” é utilizada comumente para se referir à competência atribuída ao Chefe do Executivo para a criação de atos normativos gerais e abstratos voltados à fiel execução da lei (Vide art. 84, inc. IV da CF/88).

³ Ressalta-se que as Constituições Estaduais tendem a reproduzir a referida norma da Constituição Federal outorgando competência para que os Governadores possam editar decretos voltados para a fiel execução das leis estaduais. Nesse sentido é a literalidade do inciso III do artigo 47 da Constituição do Estado de São Paulo:

“Art. 47 - Compete privativamente ao Governador, além de outras atribuições previstas nesta Constituição: [...] III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como, no prazo nelas estabelecido, não inferior a trinta nem superior a cento e oitenta dias, **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução**, ressalvados os casos em que, nesse prazo, houver interposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a lei publicada [...]”. A disposição também é veiculada à nível municipal como faz crer a Lei Orgânica do Município de São Paulo: “Art. 69 - Compete privativamente ao Prefeito, além de outras atribuições previstas nesta Lei: [...] III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como, no prazo nelas estabelecido, não inferior a trinta nem superior a cento e oitenta dias, **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução**, ressalvados os casos em que, nesse prazo, houver interposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a lei publicada [...]”.

Em âmbito infraconstitucional, o art. 100 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) ao tratar das normas complementares também prevê atos normativos expedidos por outras autoridades administrativas. Vejamos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim colocados esses enunciados jurídico-positivos logo podemos perceber que há um fundamento de validade disposto em normas de hierarquia superior para que as autoridades e órgãos administrativos possam editar atos veiculadores de preceitos gerais e abstratos voltados para a pormenorização da disciplina legal. Frisa-se que as características de ‘abstração’ e ‘generalidade’ desses atos administrativos aludem ao fato de que seus preceitos se dirigem a um conjunto de sujeitos indeterminados (ou indetermináveis) e voltam-se para regular situações futuras e de possível ocorrência. Daí a generalidade e a abstração, respectivamente.⁴

Todavia, retenha-se: estamos tratando de uma competência administrativa cujo exercício deve se dar nos limites da Lei e para a “sua fiel execução”. Os únicos regulamentos conciliáveis com as exigências da Constituição são os que se subordinam inteiramente à lei, denominados executivos (ou de execução). Não é papel de órgãos administrativos criar inauguralmente direitos, obrigações ou deveres. Trata-se de uma decorrência necessária dos princípios da separação de Poderes (art. 2) e da legalidade (art. 5, inc. II) ambos dispostos na Carta Constitucional.

Tomadas essas considerações e antes de entrarmos no escopo central do trabalho, analisemos essa competência quando inserta e sujeita aos influxos próprios do sistema constitucional tributário.

⁴ Na esteira dos estudos de Paulo de Barros Carvalho ‘generalidade e individualidade’ da norma referem-se ao quadro de seus destinatários. É geral a norma que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, aquela que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a ‘abstração e a concretude’, ainda na trilha das lições do Professor, dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a condutida especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo. Saraiva, 2012, p. 57).

2. A COMPETÊNCIA REGULAMENTAR NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Consoante Geraldo Ataliba, por *sistema constitucional tributário* entende-se o “conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país (...)”.⁵

Ao tomarmos o sistema tributário constitucional, inserido, pois, no sistema constitucional brasileiro perceberemos que o princípio da legalidade fora reforçado em matéria tributária no artigo 150, inc. I da Carta Magna (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”).

Ressalta o princípio da legalidade em campo tributário que somente a Lei ordinária proveniente do Poder Legislativo está habilitada a instituir ou majorar tributos e, ainda, a criar deveres instrumentais, infrações ou sanções tributárias.

Não bastasse isso, para que a segurança jurídica possa ser proporcionada, parte considerável da doutrina⁶ aponta para uma necessidade de demarcação prévia e clara da regra matriz de incidência tributária em Lei ordinária. Parte-se da premissa de que não basta a mera existência de Lei para que a segurança jurídica seja observada em sua plenitude. Faz-se necessário ainda que tal lei possua conteúdo que garanta certeza e previsibilidade ao contribuinte.

Nessa senda, a legalidade supracitada, como meio de garantia da segurança jurídica e da proteção do contribuinte, reivindica um delineamento minucioso de todos os elementos essenciais do tributo em Lei. Isto é, além de determinar que o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a Lei, o princípio da estrita legalidade tributária estabelece a necessidade de que a Lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.⁷

Não obstante, é corriqueira a prática legislativa de condicionar o sentido e o alcance de conceitos indeterminados à regulamentação do Poder Executivo, conferindo a este, em última

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968. p. 08.

⁶ No sentido: Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 294); Alberto Xavier (*Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 95); Misabel de Abreu Dezi (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010, p. 193), entre outros.

⁷ CARVALHO, Paulo De Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.169.

instância, a faculdade de decidir quanto à amplitude de elementos essenciais da tributação. Muitas vezes, o legislador também se omite quanto à determinação desses critérios elementares da regra matriz tributária, sujeitando os destinatários dessas normas impositivas ao alvitre da Administração Pública.

A questão vindica uma atenta compreensão do princípio da legalidade em seu aspecto material. Roque Antonio Carrazza entende que o princípio da legalidade tributária proíbe a utilização de conceitos indeterminados na formulação de leis tributárias:

(...) A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhes é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar nas leis tributárias (nunca em normas de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério da decisão a tomar, diante do caso concreto.⁸

Na mesma linha de compreensão, Alberto Xavier assevera que o princípio da tipicidade exige que o conteúdo da decisão do administrador se encontre rigorosamente determinado na Lei⁹. Ainda, em sentido semelhante, mas com outras denominações, Misabel Derzi¹⁰ ressalta a prevalência dos conceitos determinados no Direito Tributário. Consoante os ensinamentos da jurista, a legalidade material requer uma prevalência de determinações conceituais. Nesse sentido, a autora assevera que “tipo”, em verdade, remete a uma estrutura flexível e gradual incompatível com a sistemática e os valores do sistema tributário.

Por outro lado, autores como Ricardo Lobo Torres admitem e consideram como inevitável a utilização dos conceitos indeterminados na seara tributária. Sob a ótica do professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, é inconcebível falar em tipicidade fechada. Dado a impossibilidade de a Lei abarcar conceitualmente todas as situações da realidade que toma como objeto, há que se possibilitar uma margem de atuação para a Administração Tributária

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 294.

⁹ Transcrevemos, dado a importância, as palavras do insigne jurista: “(...) Sabendo-se que o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar, dado o influxo dos ideais de segurança jurídica – sabendo-se, por outro lado, que a segurança jurídica está na base do princípio da determinação – então importa concluir que existe um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos ‘determinados’. Numa palavra: ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenção, de base de cálculo ou de alíquota”. (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 95).

¹⁰ Ressalta a autora que tecnicamente seria melhor denominar a legalidade tributária em seu aspecto material como “princípio da especificação conceitual”. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010, p. 193).

na edição de regulamentos, ressalvando-se sempre a possibilidade de revisão judicial¹¹. Nessa concepção, a segurança jurídica dependeria hoje não mais somente da Lei, mas também da Administração Pública e do Poder Judiciário¹².

Fugiria ao escopo do presente estudo adentrar na temática da legalidade tributária para enfrentar as diversas nuances que orbitam a dimensão do princípio constitucional. Pretenderemos ser mais singelos.

Considerando, como já ficou demonstrado, a existência de normas que conferem competências aos órgãos do Poder Executivo para criarem atos gerais e abstratos na seara específica do Direito Tributário, o propósito da presente pesquisa será delinear critérios delimitadores do exercício da competência administrativa regulamentar no que diz respeito ao limite material para tratar de conceitos previstos em leis.

3. LIMITAÇÕES MATERIAIS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA REGULAMENTAR

3.1 A INDISPENSABILIDADE DA ATIVIDADE REGULAMENTAR NA PRÁXIS TRIBUTÁRIA

Conceitos indeterminados ou não, cláusulas gerais ou não, tipos abertos ou tipos fechados, ao se tomar o conjunto de normas tributárias e o sistema como um todo, uma constatação parece inegável: a lei ordinária, por si só, não é capaz de regular minuciosamente e de forma perfeita todas as situações da complexa e dinâmica realidade social. Entre a lei genérica e abstrata (oriunda de órgãos investidos de funções legislativas) e o derradeiro momento de sua aplicação ao fato concreto há uma multiplicidade de soluções possíveis que a norma legal aceita.

Aliomar Baleeiro, em época remota, já apontava com maestria a dificuldade de estabelecer um regramento tributário completo tão somente por meio de Lei:

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, V. 2, p. 425.

¹² Idem, p. 433.

(...) a complexidade da matéria, a necessidade de adaptação a cada zona geográfica ou a cada setor econômico, a peculiaridade do tributo e outros motivos, exigem pormenores impróprios da concisão e generalidade da lei. Por isso, os regulamentos de execução da lei e os chamados regulamentos ‘internos’ que não decorrem da lei, traçam normas subsidiárias e de pormenorização. Mas não só eles, senão também outros atos administrativos integrantes da ‘legislação tributária’, no conceito especial do CTN, arts. 96 a 100.¹³

Nas sociedades contemporâneas, a chamada competência regulamentar acaba por ganhar foros de relevância na medida em que as constantes mudanças da realidade social exigem respostas rápidas do Direito. No campo da tributação, verifica-se a interferência de normas tributárias em diversos outros setores e áreas cada vez mais específicas (fiscalização ambiental e minerária, setores de energia elétrica, telecomunicações, petróleo e gás, entre outros). Mesmo assim, a despeito desse alargamento prático da função regulamentar, sob a perspectiva jurídica — aquela que toma o direito positivo como objeto de estudo — persiste o questionamento acerca dos critérios para se aferir a compatibilidade ou a incompatibilidade material do regulamento com a Lei. Qual os limites dos regulamentos (e de outros atos normativos administrativos) em matéria tributária?

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao tratar dos regulamentos no campo do direito administrativo parece oferecer um ponto de partida para a compreensão da questão. Consoante o Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo os regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade quando, no interior das possibilidades comportados pelo enunciado legal, servirem a um dos seguintes propósitos:

(I) limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o *modus procedendi* da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) *caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos* cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices, fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para a garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém.¹⁴

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 989

¹⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28. Ed. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 374.

Também Tácio Lacerda Gama¹⁵, em estudo sobre a competência tributária, assevera que a competência administrativa regulamentar está relacionada à criação de atos infralegais voltados a prescrever, em termos analíticos, aquilo que a lei prescreve em termos sintéticos.

Como relatado, no âmbito específico do Direito Tributário, estribado na estrita legalidade, os regulamentos não poderão criar de forma inovadora novos tributos ou instituir de forma originária deveres instrumentais ou infrações e sanções tributárias. A despeito disso, possuem utilidade e veiculam novos preceitos reguladores da conduta ora da autoridade administrativa, ora do administrado. Até porque se apenas reproduzissem aquilo que já está previsto na Lei seriam desnecessários.

Na *práxis tributária* verifica-se que esses instrumentos secundários de introdução de normas são comumente utilizados para: **I)** criação de deveres instrumentais tributários por delegação legislativa; **II)** criação de infrações e sanções tributárias decorrentes do descumprimento de deveres; **III)** instituição de normas isentivas; **IV)** instauração de preceitos de caráter técnico e procedimental que possibilitem o cumprimento de deveres instrumentais; **V)** criação de parâmetros e critérios circunscritores da discricção da autoridade administrativa e que aproximem a situação fática de seu enquadramento normativo; **VI)** explicitação analítica de conceito sintético usado na Lei.

Já consignamos que atos administrativos normativos não podem veicular deveres instrumentais tributários. Somente lei ordinária, reitera-se, por força dos artigos 5º, inc. II e 150, inc. I da Constituição, pode criar obrigações ou deveres que, ao fim e ao cabo, afetem a liberdade ou a propriedade dos indivíduos. Mesmo assim, o legislador das pessoas políticas comumente vale-se da chamada “delegação disfarçada” atribuindo a órgãos atrelados à Administração Pública, em termos genéricos e amplos a competência para a criação de deveres instrumentais quaisquer sem o delineamento da matriz originária desses deveres em lei. À título de exemplo, pode-se citar o artigo 16 da Lei 9.779/99 cuja disposição concebe habilitação à Secretaria da Receita Federal para dispor sobre obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrado com a atribuição, ainda, de estabelecer a forma, o prazo e as condições para seu cumprimento.¹⁶

¹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 259.

¹⁶ “Art. 16. *Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.*”

Verifica-se que parte da doutrina, com respaldo no artigo 113, § 2º do CTN aponta que a expressão “legislação tributária” disposta no enunciado permitiria a veiculação de obrigações acessórias por meio de atos normativos infralegais bastando que essas obrigações decorressem de uma autorização legal.¹⁷ Não compactuamos desse entendimento. Delegações imprecisas e abrangentes como a citada conferem à autoridade administrativa verdadeira atribuição normativa para criar obrigações e deveres referentes a determinados temas. Criou-se no caso em comento hipótese não autorizada de instrução normativa autônoma. Não faz mal lembrar que o cumprimento de tais ‘obrigações acessórias’ geram elevados custos aos contribuintes (são os chamados ‘custos de conformidade’) e afetam, assim como o valor do tributo em si, a sua propriedade.

No que consente à criação de infrações e sanções tributárias por meio de ato proveniente de autoridade ou órgão atrelado ao Poder Executivo não se demorará em apontar sua evidente inconstitucionalidade. A matéria deve ser tratada por meio de lei originária das casas legislativas.¹⁸ Não remanesce dúvidas sobre essa constatação. Eventual ato normativo que veicule sanção é ato existente, mas inválido.

O mesmo se diga em relação a isenções criadas por atos normativos infralegais. Lembra Roque Carrazza¹⁹ que tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade. Consoante entendimento do autor a própria Constituição não teria deixado dúvidas de que ninguém deve recolher o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de Lei. Ademais, no plano infraconstitucional, o próprio Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) dispõe em seu artigo 97, VI que só à lei é dado “estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário”, uma das quais é justamente a “isenção” (cf. art. 175, I). Nessa toada, ato normativo infralegal que veicule isenção antes de inconstitucional, será ilegal por malferimento da lei complementar em matéria tributária.

¹⁷ Nesse sentido, ressalta Luís Eduardo Schoueri “(...)Também merece nota que o § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional quando fala da ‘obrigação acessória’, dispõe que ela decorra da ‘legislação tributária’(...) Evidencia-se dispensa de lei formal que preveja o dever instrumental(...)”. Em parágrafo subsequente, ressalva o autor que sob o ponto de vista do princípio da Legalidade não há como negar que o dever instrumental tributário deve decorrer de lei: “(...) daí não ser necessário que a lei institua o dever instrumental, bastando que este decorra de mandamento legal, i. e., que haja lei atribuindo à determinada autoridade a competência de instituir os deveres instrumentais. (...)”. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 489).

¹⁸ Em matéria de direito sancionador a Constituição é expressa: “Art. 5º, XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

¹⁹ CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 986.

Tomadas essas considerações, pode-se desde logo perceber que as matérias dispostas nos itens I, II e III, a despeito de no plano pragmático serem comumente criadas por meio de atos normativos administrativos, somente podem ser veiculadas por leis em sentido estrito, isto é, por instrumento primário de introdução de normas. Ademais, os órgãos legislativos não possuem autorização constitucional (salvo em restritíssimas hipóteses²⁰) para delegar competência legislativa à órgãos administrativos. Assim, eventual delegação de atribuições normativas a autoridades administrativas para que possam dispor, ao seu modo, sobre obrigações acessórias, sanções tributárias ou isenção estará eivada de inconstitucionalidade.

Por outro lado, em uma primeira análise não se verifica maiores impedimentos para que as matérias avançadas nos itens IV, V e VI posam ser veiculadas por meio de ato administrativo abstrato e generalizante. Todavia, como buscaremos demonstrar, existem limitações para o exercício dessa competência administrativa regulamentar. O órgão administrativo deverá empreender um esforço de compatibilização material de sua atividade enunciativa com os limites materiais da Lei, sob pena de extrapolar sua função regulamentar. É o que veremos nos itens subsequentes.

3.2 REGULAMENTOS COMO INSTRUMENTOS APTOS À VEICULAÇÃO DE PRECEITOS DE CARÁTER TÉCNICO E PROCEDIMENTAL

Já ressaltamos que a complexidade dos acontecimentos da realidade social é inalcançável em sua integralidade pela Lei geral e abstrata. A captação do fato com suas peculiaridades perpassa antes pela observância de certos parâmetros seja pelo contribuinte no cumprimento de suas obrigações acessórias, seja pela autoridade administrativa na tarefa de aplicar a lei.

A uniformidade do cumprimento dos deveres pelo contribuinte e da aplicação das Leis pelos órgãos fiscais é um imperativo de segurança jurídica. Não se imaginaria, por exemplo, que dois contribuintes, em idêntica situação jurídica, e sujeitos a uma mesma lei que os obrigassem a emitir notas fiscais, assim o fizessem cada um deles em notas de tipo, modelo e formas distintas, com preenchimento diferenciado dos itens e com procedimento de registro

²⁰ Tal como se dá no procedimento das “leis delegadas” disciplinado no artigo 68 da CF.

diverso. A ausência de critérios orientadores abriria um leque de opções e de possibilidades anômalas no cumprimento do dever instrumental. Mais uma vez, nos serviremos das inolvidáveis lições de Roque Carrazza:

“(…) o regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental tributário criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenche-los, de molde a facilitar-lhes o manuseio.”²¹

No campo tributário é essa a função por natureza dos atos regulamentares. Voltam-se para a pormenorização técnica e procedimental dos deveres criados pelas leis. É verdade que, em regra, os regulamentos voltam-se para os agentes da Administração Pública, isto é, para os funcionários subordinados hierarquicamente aos órgãos do Poder Executivo já que são esses os responsáveis pela aplicação das leis. Contudo, observa-se que no universo fiscal, marcado pela “*privatização da gestão tributária*”²², há um progressivo aumento da delegação de deveres formais aos particulares. Assim, não se pode negar que os atos regulamentares na medida em que veiculam preceitos operacionalizadores do cumprimento dos deveres tributários acabam também por disciplinar e circunscrever a conduta do particular-contribuinte.

3.3 REGULAMENTOS COMO INSTRUMENTOS APTOS À TIPIIFICAÇÃO DE PARÂMETROS E CRITÉRIOS CIRCUNSCRITORES DA DISCRICÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

Além do intento pela pormenorização procedimental dos deveres instrumentais tributários dos contribuintes e das atividades de controle e fiscalização dos agentes fiscais, a pragmática tributária demonstra que os atos regulamentares são também comumente utilizados como

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 44.

²² A expressão pertence à Ferreiro Lapatza. (Ferreiro Lapatza, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. Civitas – REDF, v. 37, pp. 81 e ss. apud HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p.71).

instrumentos jurídicos aptos à tipificação de critérios que orientem a autoridade administrativa na tarefa de aplicação da lei.

Por outras palavras, não raramente a lei tributária vale-se de determinados conceitos cuja compreensão envolve inevitavelmente um juízo técnico que dependerá da mensuração de dados da realidade social. Como forma de padronização dos critérios a serem utilizados para a colheita desses elementos concretos, faz-se uso dos regulamentos.

Vislumbra-se que a criação desses atos administrativos generalizantes voltados para a tipificação de critérios envolve no fundo uma certa conflitualidade entre o intento por simplificação e praticabilidade tributária de um lado, e o particularismo do caso concreto de outro. Não se poderia compelir, por exemplo, para fins de cobrança de IPTU, os agentes municipais a passarem de propriedade em propriedade verificando exatamente as reais dimensões de cada imóvel, seu estado de conservação e o exato valor de mercado consoante as últimas atualizações e de acordo com as mais recentes projeções do mercado imobiliário da região. Tal propósito tornaria a lei tributária inexecutável em detrimento de uma excessiva discriminação do caso concreto fato que, inevitavelmente, provocaria prejuízos à arrecadação tributária. Por outro lado, as pessoas políticas e suas administrações em nome dessa pretensa “eficiência fiscal” não podem eleger critérios excessivamente generalizantes e que desborem das raias da legalidade.

A dificuldade, contudo, reside em apontar quando e em que momento a Administração Pública, à pretexto de atuar com praticabilidade e simplificação, acaba por extrapolar sua função regulamentar. A questão sem dúvida envolve uma certa zona de incerteza na medida em que as peculiaridades de cada caso concreto dificultam a delimitação de diretrizes e critérios para se aferir i) se a delegação realizada pela Lei é constitucional e ii) se o regulamento é ou não compatível com os limites materiais da Lei que toma como fundamento. Aliás, reitera-se, o regulamento em nosso sistema jurídico deve estar sempre subordinado à lei tributária à qual se refere, devido à proeminência desta sobre ele. Portanto, deve guardar com ela uma relação de absoluta compatibilidade.

Para fins elucidativos e com o objetivo de se extrair possíveis diretrizes para o desate da controvérsia, buscaremos analisar três casos que se enquadram no contexto de atividade regulamentar ora esboçado: **i)** o caso das contribuições ao SAT **ii)** o caso da taxa devida em razão da anotação de responsabilidade técnica **iii)** o caso da “margem de valor agregado” do ICMS substituição tributária.

3.3.1 O CASO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO CUSTEIO DO SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO (SAT)

A Contribuição social para o custeio do Seguro Acidente do Trabalho fora instituída pela Lei 7.787/89 e incidia a uma alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditas pelas empresas aos seus segurados empregados e avulsos. Contudo, com o advento da Lei 8.212/91 foram fixadas alíquotas distintas entre 1%, 2% e 3% aplicáveis segundo a classificação dos riscos de acidentes de trabalho apresentados pela atividade preponderante da empresa.

Assim, nesse caso discutiu-se a possibilidade de o Poder Executivo interpretar e completar, por meio de regulamento, os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave” da lei para fins de enquadramento das empresas.

Consoante o entendimento consignado no Recurso Extraordinário 343.446/SC a delegação ao Poder Executivo da atribuição para delimitar conceitos necessários à aplicação concreta da norma não viola o princípio da legalidade genérica ou da estrita legalidade tributária. No referido julgado fez-se uma distinção entre “delegação pura” não permitida pela Constituição e atribuição de poderes — segundo parâmetros fixados na Lei — para aferição de dados e elementos em concreto. Com isso, concluiu-se que o regulamento voltado para a complementação dos conceitos constantes do art. 22 da Lei 8.212/91 seria “*intra-legem*” e, portanto, condizente com a ordem jurídico-constitucional.

Impende destacar em análise à *ratio decidendi* do referido precedente que naquelas situações nas quais se verifica uma necessidade técnica de aferição de elementos e dados concretos para a aplicação da lei, a delegação ao Poder Executivo da atribuição para regulamentar certos conceitos do instrumento legal não será inconstitucional desde que: **i)** não se trate de uma delegação pura (o que poderíamos interpretar como uma mera conferência ao Poder Executivo da competência para manejar da forma como lhe convier o critério quantitativo da exação) **ii)** a lei venha a traçar certos parâmetros e padrões que vinculem a atuação regulamentar (observa-se que no caso as alíquotas são fixadas e limitadas em 1%, 2% e 3% alterando-se tão somente, mediante regulamento e com base em estatísticas de acidentes de trabalho, o que se enquadra e o que não se enquadra como atividades de risco leve, médio ou grave).

3.3.2 O CASO DA TAXA DE ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA COBRADA PELOS CONSELHOS FEDERAL DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA

Em recente julgamento do Recurso Extraordinário 838.284/SC, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 2º da Lei 6.994/82 que permite ao CONFEA (Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia) fixar, por meio de ato normativo infralegal, as taxas referentes à anotação de responsabilidade técnica observado o limite máximo de 5 MVR – Maior Valor de Referência.

Conforme entendimento delineado no voto relator do Ministro Dias Toffoli, em razão da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços sujeitos ao poder de polícia, nada impediria que os regulamentos fixassem, dentro dos limites estipulados, o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. Nesses casos, o diálogo entre a lei e o regulamento estaria autorizado posto que se daria em termos de “subordinação, desenvolvimento e complementariedade”.

Destacou o eminente ministro que no caso SAT (RE nº 343.446/SC) teriam sido assentados alguns critérios para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar, quais sejam: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa *standarts* ou padrões que limitam a ação do delegado; c) a razoabilidade da delegação”.

Ademais, também acentuou na linha do entendimento renunciado no caso das contribuições ao SAT que em determinadas situações o ato normativo infralegal estará autorizado a tocar nos elementos essenciais do tributo por razões de ordem técnica ou fática. Transcreveremos, para fins elucidativos, a passagem do voto em que o ministro faz coro a esse argumento:

“(…) a razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.”²³

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 838.284/SC*. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Julgamento: 19 out. 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 22 set. 2017.

Com isso, concluiu-se que o CONFEA, por sua íntima relação com o exercício de poder de polícia, teria maior potencial para, conhecendo da realidade, complementar o aspecto quantitativo da taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Assim, tais conselhos estariam autorizados para, dentro do limite da lei, estipular valores fixos de taxa. Observa-se que em regra as resoluções emitidas por esses órgãos de classe estipulam valores fixos de taxa de acordo com cada classe de valor do contrato. Mesmo assim, a Corte Constitucional considerou legítima essa atuação sob a justificativa de ser possível presumir que quanto maior a classe do valor do contrato, de maior vulto será a execução de obra ou a prestação de serviço profissional referente à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia e, conseqüentemente, maior a extensão e a intensidade do Poder de Polícia exercido.

Ainda na linha do que já tínhamos relatado, o referido julgado também parece considerar como legítima a atuação regulamentar com o objetivo de tipificar critérios que permitam a aferição concreta de certos elementos do tributo. Todavia, assim como no caso SAT é possível extrair do referido acórdão certos requisitos autorizativos para esse tipo de delegação: **i)** a lei delegadora deve estipular os limites dessa atuação (*in casu*, verifica-se que o instrumento legal delimitou o limite máximo de 5 MVR para a determinação do valor da taxa) **ii)** o diálogo entre regulamento e lei deve se fazer em termos de “subordinação, desenvolvimento e complementariedade” o que, por outras palavras, pode ser compreendido no sentido de que o regulamento deve ser utilizado tão somente para viabilizar a aplicação da lei sempre dentro de seus limites.

3.3.3 O CASO DAS PAUTAS FISCAIS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Um outro exemplo de atividade de tipificação regulamentar está na utilização de pautas fiscais como instrumento apto a estimar o valor presumido da venda futura da mercadoria para fins de cobrança do ICMS substituição tributária.

É que o parágrafo 4º do art. 8º Lei Complementar 87/96²⁴ atribuiu à Administração Tributária a incumbência de estipular a “margem de valor agregado” utilizada para determinação de parcela da base de cálculo referente às operações ou prestações subsequentes.

Na ADI 1851-4 de 2002 foi declarado a constitucionalidade do uso de pautas fiscais para fins de cálculo do ICMS. Embora o julgado não tenha examinado o decreto de natureza regulamentar, ficou assentado que a delegação ao poder executivo da atribuição para estipular, com base em dados da realidade, a “margem de valor agregado” das mercadorias não é inconstitucional.

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário 593.849 (Relator Ministro Edson Fachin) de 2016 sobreveio entendimento segundo o qual nas hipóteses em que ficar comprovado que o valor da base de cálculo efetiva da operação for inferior ao da base presumida, o contribuinte poderá pleitear a restituição da diferença. Assim ficou consignado em trecho do acórdão:

[...] É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral [...]”²⁵

²⁴ “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes [...] § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 593.849*. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento: 19 out 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 05 abr 2017.

Observa-se que embora o acórdão trate da questão relacionada à prevalência do valor presumido ou do valor efetivo da base de cálculo para fins de recolhimento do ICMS-substituição, infere-se que esse julgado (assim como a ADI 1851-4) já parte da premissa de que a utilização das pautas fiscais — atos normativos infralegais — como mecanismos de tipificação de padrões é constitucional e não malferem o princípio da legalidade.

3.4 REGULAMENTOS COMO INSTRUMENTOS NORMATIVOS EXPLICITADORES DE CONCEITOS SINTÉTICOS CONSTANTES EM LEI

Além desses casos em que o regulamento exerce uma função de tipificar critérios e padrões que permitam a exequibilidade e a aplicação concreta da lei, verifica-se hipóteses em que atos administrativos normativos são utilizados tão somente para explicitar em termos analíticos a extensão semântica de conceitos estipulados no instrumento legal. Diferentemente dos casos denunciados, em que os atos regulamentares exercem uma função de colher, por amostra, dados da realidade concreta circunscrevendo-se a discricionariedade (ou o juízo técnico) das autoridades administrativas, aqui o regulamento simplesmente define conotativamente ou denotativamente um conceito da lei.²⁶

É verdade que em ambas as situações há presença de conceitos vagos. “Atividade preponderante”, “graus de risco”, “valor da taxa”, “margem de valor agregado” são todos conceitos pouco precisos semanticamente. Contudo, nesses casos confere-se a autoridade administrativa competência para que, tendo em vista sua proximidade com a realidade concreta, trace critérios que venham orientar a aplicação uniforme da norma tributária.

²⁶ Sobre a diferença entre definições conotativas e denotativas, Lucas Galvão de Brito alude que “(...) a atividade definitória, sendo o meio pelo qual se demarca o campo de aplicabilidade de um conceito, atua ora pela extensão

– por meio das definições denotativas – ora pela intensão – as chamadas definições intensivas ou conotativas. Numa e noutra, demarca-se uma classe: nas primeiras, ao elencar seus elementos, nas segundas, ao dar os critérios para que se possa submeter os objetos da experiência à prova, ainda que não os conheçamos todos de antemão.” (BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014, p. 342).

Em contrapartida, depreende-se que em algumas hipóteses a lei ordinária faz uso de conceitos vagos cujo estado de indeterminação mantém-se tão somente em razão da falta de precisão linguística. Assim, diante desse estado premente de indeterminação do conceito, a Administração Pública acaba ficando incumbida de defini-lo por meio de regulamento, sob pena da lei não poder ser aplicável. A controvérsia surge na medida em que os órgãos administrativos, ao exercerem sua competência regulamentar definitiva, podem ora alargar, ora restringir os conceitos da lei. Inevitavelmente, cairemos em um problema de interpretação.²⁷

Para exemplificar o que estamos alegando, tomemos a Instrução Normativa 1.500 de 29 de outubro de 2014 que se volta para regular a aplicação de dispositivos das leis pertinentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. O artigo 92 desse ato infralegal estatuiu que uma série de gastos como as “despesas com uniforme, material, transporte escolar, cursos de idiomas estrangeiros, entre outros” não estão abarcadas pelo conceito de “despesas de instrução” definido em Lei para fins de dedução da base de cálculo do tributo. Exsurge assim a indagação se a Secretaria da Receita Federal estaria habilitada a discriminar do conceito de “despesas de instrução” os referidos gastos ou se pelo contrário, ao assim atuar, estaria extrapolando os limites materiais do conteúdo da lei.

A questão envolve um dilema de interpretação referente à determinação do sentido, alcance e extensão do conceito de “despesas de instrução”. O observador do sistema poderá apontar eventual abuso da função regulamentar evocando interpretação que confira uma delimitação do conceito diversa daquela pretendida pela Fazenda. Mas o desate somente poderá ser solucionado pelo Poder Judiciário, intérprete autêntico que apontará com foros de definitividade qual interpretação é válida.

Reitera-se que por força do princípio da legalidade tributária os conceitos essenciais do tributo (critério material, base de cálculo, sujeito passivo...) devem estar delineados em lei. Todavia, não se pode negar que, para fins de aplicação da lei, conceitos que indiretamente podem influir na aferição do “quantum tributário” terão seus limites semânticos firmados em atos normativos infralegais. A função regulamentar de pormenorizar e esmiuçar o instrumento legal se traduzirá, muitas vezes, em um juízo de legalidade com a externalização da interpretação da Administração Tributária de conceitos indeterminados utilizados na Lei.

²⁷ O artigo 99 do Código Tributário Nacional é expresso ao estabelecer que os decretos devem se ater aos limites materiais da Lei. Vejamos: “Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

Nesses casos não há de plano uma inconstitucionalidade na Lei. Se todas as leis que fazem uso de conceitos indeterminados a serem explicitados por atos infralegais fossem inconstitucionais, boa parte da legislação tributária seria eivada de inconstitucionalidade. Entretanto, como relatado, a interpretação administrativa firmada no regulamento poderá ser questionada sob a alegação de que a definição por ela enunciada não corresponde ao conceito da lei.

4. CONCLUSÃO

Ao término desse estudo podemos verificar no contexto do direito tributário uma utilização crescente por parte de órgãos do Poder Executivo de atos normativos administrativos voltados para viabilizar o cumprimento das leis.

Observamos inicialmente que em razão do princípio da estrita legalidade tributária, ínsito ao sistema constitucional tributário, o exercício dessa competência veiculadora de preceitos gerais e abstratos haverá de ser mais delimitado. Nesse sentido, embora seja corrente na *práxis tributária* a veiculação de deveres instrumentais tributários, sanções, infrações e isenções tributárias por meio de ato infralegal, tais preceitos deverão de ser considerados inválidos posto que produzidos por órgão incompetente. Na mesma linha, eventual delegação por órgão legislativo de atribuições normativas para que autoridades administrativas tratem dessas matérias também estará eivada de inconstitucionalidade. Reiteramos que somente órgãos investidos de função legislativa é que podem inovar no sistema jurídico criando inauguralmente obrigações, deveres ou direitos. No ambiente tributário, esse imperativo é reforçado com a exigência de que a lei descreva minuciosamente os elementos essenciais do tributo restando, em regra, ao regulamento a função de assegurar a execução dos comandos da lei.

A despeito dessas constatações percebemos que a veiculação de atos administrativos normativos é atividade indispensável para a correta e uniforme aplicação da lei tributária. Entre o comando legal e a criação das normas individuais nos atos de lançamento há uma multiplicidade de caminhos possíveis, todos assimiláveis pela moldura da lei. Os

regulamentos, ao apontarem para um desses caminhos, viabiliza a execução e o cumprimento isonômico do mandamento legal.

A par dessas proposições teóricas, identificamos três contextos diversos nos quais a atividade regulamentar tributária pode ser exercida.

O primeiro deles está relacionado com a função aparentemente prioritária dos regulamentos em sentido amplo, qual seja, a pormenorização de deveres, tanto deveres instrumentais atribuídos ao contribuinte, como deveres funcionais a que devem observância as autoridades fiscais. Como relatado, nessas situações os regulamentos voltam-se para instaurar preceitos de ordem técnica, procedimental, orgânica e operacional com a finalidade de disciplinar de forma uniforme todo o processo de apuração, cobrança, fiscalização e controle do tributo. É o regulamento que vai determinar o tipo e o tamanho dos livros fiscais, os itens que deverão constar nas notas, os formulários a serem preenchidos e etc.

Uma segunda função a que se destina esses atos normativos administrativos está relacionada com a tipificação de critérios e parâmetros que possibilitem a captação, por amostra, de dados da realidade concreta e viabilizem a aplicação da lei. Observamos que nesses casos a impossibilidade de se aplicar o comando legal advém de uma necessidade em se aferir elementos de ordem fática e técnica. Ressaltamos que tendo em vista a praticabilidade tributária, não se poderia compelir a Administração Tributária a realizar uma análise excessivamente particularista de cada caso concreto que se amolda à norma tributária. Tendo isso em vista, a utilização dos regulamentos como instrumentos aptos à tipificação de critérios aplicáveis em massa e de forma padronizada ressairia como legítimo. Todavia, frisamos que essa “tipificação” não pode ser realizada fora dos limites da lei. Ao elucidarmos alguns julgados do Supremo Tribunal Federal que dizem respeito à temática, extraímos algumas diretrizes que podem balizar a constitucionalidade das leis que delegam esse tipo de atuação:

- i)** a lei não poderá simplesmente realizar uma delegação pura e genérica atribuindo aos órgãos do Executivo autorização para que “tratem de certa matéria” ou disciplinem ao seu bel prazer elementos essenciais do tributo (critério material, base de cálculo, sujeito passivo...)
- ii)** a lei deverá apontar o critério e o elemento indicativo desse critério a ser utilizados na atividade regulamentar (no caso das contribuições ao SAT, por exemplo, a lei indicou como critério o “grau de risco da empresa” e como elemento indicativo desse critério “as estatísticas de acidente de trabalho” — art. 22, inc. II e § 3º da Lei 8.212/91, respectivamente)
- iii)** a lei deverá estabelecer limites objetivos naquelas hipóteses em que a atuação regulamentar direta ou indiretamente influir no critério quantitativo.

Por fim, vimos que em algumas situações os atos administrativos normativos terão como propósito explicitar em termos analíticos a extensão semântica de conceitos estipulados no instrumento legal. Percebemos que nesses casos o estado de indeterminação do conceito persiste não em função da ausência de uma aferição de dados concretos da realidade, mas tão somente em razão da falta de precisão linguística. Portanto, ao exercer a competência regulamentar o órgão ou a autoridade administrativa definirá denotativamente ou conotativamente o conceito constante da lei. Nesses casos, não vislumbramos a possibilidade em se delinear previamente diretrizes para aferir se a delegação feita pela lei é constitucional ou inconstitucional. Em verdade, a autoridade administrativa, no intuito de explicitar a lei, realizará sua interpretação. Caso o observador do sistema entenda que a interpretação administrativa não está em conformidade com o sistema jurídico, poderá provocar o Poder Judiciário, único habilitado a indicar a interpretação válida e definitiva.

5. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 593.849*. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento: 19 out 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 05 abr 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 838.284/SC*. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Julgamento: 19 out. 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 22 set. 2017.

BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.).

Lógica e Direito. São Paulo: Noeses, 2016. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo De Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997, p.71.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28. Ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, V. 2.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.