® BuscaLegis.ccj.ufsc.br

Considerações tributárias acerca do decreto regulamentar e possibilidade de controle de constitucionalidade concentrado

Danilo Theml Caram*

Decretos:

Os principais decretos que temos notícia no direito brasileiro são os seguintes:

1) Decreto autônomo;

2) Decreto regulamentar;

3) Decreto legislativo;

---

1) Decreto autônomo:

Características:

a) inova a ordem jurídica: ele impõe condutas jurídicas novas para os cidadãos, condutas nunca antes previstas em lei, ou se previstas, ele as revoga, tem a mesma força da lei ordinária;

b) é um ato normativo em sentido material: ele tem características de abstração (não se identifica para quem é) e generalidade (é para todos), ou seja, não é concreto (se identifica para quem é) nem individual (se dirige para aquela pessoa), não é ato normativo em sentido formal porque não é elaborado pelo Poder Legislativo;

c) é editado pelo Chefe do Poder Executivo: compete a este elaborar os decretos autônomos.

A Constituição de 1988 não traz a previsão de possibilidade de expedição de decreto autônomo pelo Presidente da República no artigo 84, o qual dispõe sobre as atribuições do Presidente da República.

No artigo 55 da Constituição de 1969, havia a previsão expressa de expedição de decretos autônomos, eram os chamados decretos-leis.

---

2) Decreto regulamentar (ou Regulamento executivo ou regulamento subordinado):

Dispositivos do CTN e da CRFB/88:

Os dispositivos que cuidam do decreto regulamentar são os seguintes:

Art. 99 do CTN: "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."

Art. 49, inciso V da CRFB/88: "Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites da delegação legislativa;"

Art.84, inciso IV da CRFB/88: "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;

..."

Objetivo: o decreto regulamentar tem por objetivo explicar a norma contida na lei, estipulando procedimentos a serem realizados pelos contribuintes junto à administração para que o comando da lei se realize.

Por que isto é feito pelo Poder Executivo e não pelo poder Legislativo?

R: Porque o Executivo é o Poder que administrará os efeitos oriundos do comando legal, ele que vai administrar o dia-a-dia prático daquela norma prevista na lei, por exemplo, atendendo os contribuintes, logo é ele o Poder mais indicado para dispor sobre o assunto e regulamentar como se materializará o comando normativo.

Competência:

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil (art.84,IV) competente privativamente ao Presidente da República expedir os ***decretos*** para regulamentar as leis.

Outrossim, a CRFB/88 (art.87,II) dispõe que compete aos Ministros de Estado expedir ***instrução*** para execução das leis.

Limitação material:

O decreto regulamentar nos termos do CTN e da CRFB/88 deve se manter fiel à lei que o mesmo visa regulamentar, ou seja, não pode criar obrigações que não foram criadas em lei.

O decreto regulamentar inova a ordem jurídica?

Roque Antonio Carrazza entende o seguinte:"É evidente que o regulamento inova a ordem jurídica, ainda que não o faça em caráter inaugural, já que deve respeitar os lindes da lei que o exige..."

Pensamos que primeiro deve se chegar a uma conclusão sobre o que se entende por *"inovação da ordem jurídica"*, para só então poder-se firmar uma posição.

Se *inovar a ordem jurídica* é trazer algo novo ao ordenamento jurídico, o decreto regulamentar o faz, e o faz de forma inaugural, pois os procedimentos que estipula são inéditos.

Se *inovar a ordem jurídica*, dentro de uma concepção **estritamente jurídica** e não lógico-prática é sinônimo de ser ato normativo *primário*, aí o decreto regulamentar não inova a ordem jurídica, pois o mesmo é ato legislativo *secundário*, uma vez que pressupõe a existência de uma lei para ser editado.

Pensamos que podemos juntar as duas concepções e fazer uma análise mais criteriosa:

a) do ponto de vista formal (enquanto ato normativo) o decreto regulamentar não inova a ordem jurídica, pois é ato secundário derivado da lei.

b) do ponto de vista material (enquanto estipulador de procedimentos) o decreto regulamentar inova a ordem jurídica, pois traz procedimentos e condutas até então inéditas, porém, esta inovação deve obediência ao comando legal.

O decreto regulamentar não pode criar obrigações para os contribuintes que não foram criadas em lei, mas pode criar direitos não previstos na lei para os contribuintes?

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello o decreto regulamentar "não pode incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos".

Já Hugo de Brito Machado entende que "... se um regulamento institui ou amplia indevidamente uma hipótese legal de isenção, não se há de invocar o princípio da legalidade contra o contribuinte. A isenção há de ser respeitada até que seja a norma regulamentar revogada, ou tenha declarada sua inconstitucionalidade. Havendo revogação, os efeitos desta

somente se produzem para o futuro. Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade, que em certos casos pode produzir efeitos para o passado, também se há de respeitar as situações já constituídas, em atenção ao princípio da segurança jurídica."

O argumento de Hugo de Brito Machado é tentador, pois efetivamente o princípio da legalidade tributária foi colocado na Constituição de 1988 em favor do contribuinte, uma vez que está entre as "Limitações ao Poder de Tributar", disposto da seguinte maneira:

"Art. 150. 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;

...."

Destarte, o princípio da legalidade visa proteger o contribuinte e não o Ente Federado.

Entretanto, tal dispositivo deve ser interpretado em harmonia com os demais dispositivos da Constituição, prevalecendo os dispositivos específicos face aos dispositivos mais genéricos.

Assim, como já visto acima, o artigo 84, inciso IV que trata especificamente do decreto regulamentar diz expressamente que o mesmo deve ser editado para fiel execução da lei.

Se a lei não concedeu aquele direito ao contribuinte, trata-se de avaliação levada adiante pelo Poder Legislativo segundo critérios políticos, não competindo ao Poder Executivo tal avaliação, ainda mais em sede de Poder Regulamentar, pois haveria invasão de competência e violação do princípio da separação dos poderes (art.2º da CRFB/88).

Ademais, tal concessão estaria em conflito com o artigo 84,IV da CRFB/88, o que não é possível.

Finalmente, há ainda outro empecilho expresso nos artigos 97, VI e 176 do Código Tributário Nacional quanto ao exemplo específico dado por Hugo de Brito Machado, a concessão ou ampliação de isenção a um contribuinte em sede de decreto regulamentar, vejamos os artigos:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades."

Art.176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para

sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

..."

Portanto, o raciocínio deve ser anterior ao exposto pelo ilustre Hugo de Brito Machado, não se trata de invocar contra o contribuinte o princípio da legalidade que visa protegê-lo.

Na verdade, o artigo 176 do CTN exige lei para concessão de isenção e tal norma se dirige para os poderes constituídos, se consubstanciando numa expressão do estado de Direito, ou seja, submissão de todos (inclusive o Estado) ao ordenamento jurídico, logo, pelo valor segurança jurídica, que informa o ordenamento jurídico antes mesmo do princípio da legalidade, é necessário que a isenção seja concedida por lei, justamente para proteção dos contribuintes.

Repita-se, a norma do artigo 176 do CTN visa a proteção dos contribuintes na medida em que seria *inseguro* (além de afrontar o texto constitucional indiretamente, como veremos adiante) deixar nas mãos do Chefe do Executivo a possibilidade de conceder benefícios aqui e ali em ato normativo secundário.

Tal reconhecimento poderia levar à concessão de privilégios para uns contribuintes em detrimento de outros contribuintes de determinado tributo.

Portanto, entendemos que deve ser visto com muita cautela a concessão de benefícios na via do decreto regulamentar, reservando tais possibilidades para aquelas hipóteses em que o decreto retrate a fiel execução da lei.

Natureza da lei que pode ser regulamentada:

O professor Roque Antonio Carraza expressa entendimento de que só as *leis administrativas em sentido amplo* (incluída a lei tributária) é que comportam regulamentação, nos permitimos discordar, pois entendemos que qualquer lei (civil; penal; processual) comporta regulamentação, desde que seja necessário para sua execução a estipulação de procedimentos dirigidos aos cidadãos.

Exemplo de lei penal que necessitou ser regulamentada foi a lei 9.437, de 20 de fevereiro de 1997, que instituiu o Sistema Nacional de Armas - SINARM, estabelecendo condições para o registro e para o porte de arma de fogo, definindo crimes e dando outras providências.

Abaixo transcrevemos alguns dos artigos da Lei 9.437/97:

"Art. 11. A definição de armas, acessórios e artefatos de uso proibido ou restrito será disciplinada em ato do Chefe do Poder Executivo federal, mediante proposta do Ministério do Exército.

Art. 17. A classificação legal, técnica e geral das armas de fogo e demais produtos controlados, bem como a definição de armas de uso proibido ou restrito são de competência do Ministério do Exército.

Art. 19. O regulamento desta Lei será expedido pelo Poder Executivo no prazo de sessenta dias.

Parágrafo único. O regulamento poderá estabelecer o recadastramento geral ou parcial de todas as armas."

Regulamentação: só da lei tributária não-auto executável:

Observação interessante do Professor Roque Antonio Carraza no sentido de que só as leis tributárias não auto-executáveis demandam regulamentação.

Realmente, se uma lei é auto-executável ela se aplica imediatamente e prescinde de regulamentação.

A lei não auto-executável pode ser aplicada independente de regulamento?

O Poder Judiciário vêm entendendo que a não feitura do regulamento pelo Chefe do Executivo ou pelo Ministro de Estado não pode impedir a produção dos efeitos de uma lei emanada do Congresso Nacional.

Neste sentido a decisão transcrita abaixo:

"TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. ART. 3º, §2º, III, LEI N. 9.718/98. DEDUÇÃO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1.O regulamento a ser expedido pelo Poder Executivo para possibilitar a aplicação do art. 3º, §2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, não poderá contrariar o referido dispositivo, apenas explicitá-lo. O contribuinte não pode sofrer prejuízos em face da ausência de regulamentação do dispositivo em questão, razão pela qual é possível deduzir da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que computados como receita, foram transferidos a outras pessoas jurídicas.

[...]" (Ap. Civ. 2001.72.05.004225-6/SC, Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma - TRF 4ª Região)

Porém, o reconhecimento da produção de efeitos pela lei não auto-executável pelo Poder Judiciário esbarra no seguinte empecilho:

1) Assim como o Poder Executivo não pode deixar de regulamentar a lei, não pode o Judiciário legislar, ao reconhecer os efeitos da lei que demandava o decreto regulamentar para produção de feitos, é exatamente isso que acontecerá, logo haverá invasão de competência, violando o princípio da separação dos poderes (artigo 2º da CRFB/88);

Na verdade, entendemos que o sistema jurídico é omisso neste ponto, deveria haver uma previsão legal para estes casos, ou a própria lei prever em seu bojo que caso não fosse regulamentada a lei num prazo *X*, a mesma valeria no sentido mais amplo possível em benefício do contribuinte.

Entretanto, se o sistema não prevê mecanismos para que a lei tenha eficácia sem o decreto regulamentar, não pode o Poder Judiciário suprir esta lacuna legal e tornar a lei obrigatória, tampouco pode regulamentar a lei, ambas as hipóteses representariam ferimento do princípio da separação dos poderes.

Na verdade, o que poderia ser feito é a apuração da responsabilidade das autoridades que deveriam expedir o decreto regulamentar pelo Ministério Público competente.

Co-assinatura do auxiliar imediato no decreto regulamentar:

Para Roque Antonio Carraza o decreto regulamentar assinado pelo Chefe do Executivo deve ser assinado em conjunto com o auxiliar imediato a que diga respeito a matéria, (exemplo: no caso do Presidente da República, o decreto deve ser assinado em conjunto pelo Ministro de Estado; no caso do Governador, o decreto deve ser assinado em conjunto pelo Secretário de Estado; no caso do Prefeito, o decreto deve ser assinado em conjunto pelo Secretário do Município), sob pena de ser formalmente inconstitucional, já que sua publicação sem o cumprimento deste requisito violará o artigo 87, par. único, inciso I da CRFB/88, ***in verbis***

"Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I – exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;"

No caso do decreto expedido pelo Presidente da República, além de ser assinado pelo Ministro de Estado, como vimos acima, deve ser o Ministro de Estado que tenha atribuição sobre aquela matéria que está sendo regulamentada, ou pode ser qualquer Ministro de Estado?

R: Para o Prof.: Roque Antonio Carraza deve ser o Ministro de Estado com atribuição sobre aquela matéria, uma vez que o artigo 87 da CRFB/88 fala em competência, logo, deve ser subscrito pelo Ministro de Estado competente ou com atribuição na matéria que está sendo regulamentada.

Acrescenta ainda o autor que se o regulamento tratar de matérias atribuídas a mais de um Ministro, todos devem subscrever o regulamento em conjunto.

Finalmente, se o decreto regulamentar trata de matéria tributária, é o Ministro da Fazenda que deve subscrever o mesmo junto com o Presidente da República.

Instrução do Ministro de Estado:

O artigo 87, inciso II dispõe que compete ao Ministro de Estado *"II – expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;"*, assim pode o Ministro de Estado também **regulamentar** uma lei através de uma instrução.

Neste caso entendemos como Carraza, o Presidente da República é responsável com seu auxiliar imediato (Ministro de Estado) pela instrução expedida por este último, pelos seguintes motivos:

1) é o Presidente da República que escolhe o Ministro de Estado para o cargo exercido em confiança, logo deve responder junto com seu escolhido em caso de agressão à ordem jurídica;

2) poderia ter regulamentado a lei por decreto mas não o fez, logo não pode fugir da responsabilidade;

Na prática a responsabilidade pessoal destas autoridades pela não expedição dos regulamentos ou pela sua expedição equivocada é de difícil determinação, pois normalmente o Poder Judiciário atribui a fatores políticos a conduta da autoridade, se esquivando de enfrentar a questão diretamente e atribuir as responsabilidades, porém, em tese é possível responsabilizá-los pela inércia na prática do ato normativo.

Decreto Regulamentar e controle de constitucionalidade:

Regra: Segundo já decidido pelo STF (ex: ADIMC/561, Rel. Min. Celso Mello) o decreto regulamentar está sujeito ao controle de legalidade na via difusa, ou seja, como ele busca seu fundamento de validade na lei, se exceder esta, deve ter sua legalidade questionada, pois somente indiretamente teria ferido a Constituição, logo não ensejaria o controle na via concentrada.

Exceção: O STF vem admitindo implicitamente, ou seja, sem dizer os motivos, sem enfrentar a questão diretamente, o controle de constitucionalidade concentrado de decretos: ex.: ADI 902-SP, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 1999, Rel. Min. Octavio Gallotti.

Entretanto, na ADI 2.155-9-PR, Rel. Min. Sydney Sanches, também foi admitido o controle concentrado contra decreto do Governador do Estado do Paraná, sendo que da leitura do voto do Ministro pode se abstrair a tentativa de formulação de alguns critérios para a admissão da ADIN contra decreto regulamentar, ***in verbis***

" . . .

3. Vale dizer, quanto a esses pontos, a Lei conferiu certa autonomia ao Poder Executivo, ressalvando, apenas, a observância das normas da Constituição e da legislação complementar.

4. Assim, o Decreto nº 2.736, de 05.12.1996, o Regulamento do ICMS, no Estado do Paraná, ao menos nesses pontos, não é meramente regulamentar, pois, no campo referido, desfruta de certa autonomia, uma vez observadas as normas constitucionais e complementares."

5.6 Naturalmente, para admitir a A.D.I., em situações como as referidas, há de ter partido o Tribunal da consideração, não só de que certas normas dos Regulamentos de ICMS, nos Estados, nem sempre são estritamente regulamentares de lei, mas, também, de que tais regulamentos têm sido ultimamente utilizados como armas na chamada *"guerra fiscal"*, que precisa ser coibida, com maior eficácia, no controle concentrado de constitucionalidade, e não apenas pelo sistema difuso, que com suas várias instâncias jurisdicionais, provoca grandes demoras e prejuízos, não só para os contribuintes, quanto para o Poder Público."

Os critérios para admissão da ADIN contra dispositivo de decreto regulamentar expostos no voto acima são os seguintes:

1) autonomia: O decreto regulamentar tem certa autonomia conferida pela lei;

2) urgência e relevância: necessidade de urgência na suspensão da norma estatal tendo em vista o prejuízo que pode causar aos contribuintes e Poder Público;

Na verdade se o decreto é regulamentar ele não possui autonomia, o que pode ter é discricionariedade, porém, dentro dos limites da lei que regulamenta, assim quanto a este aspecto entendemos inadequada a posição do STF.

Se o decreto regulamentar tiver autonomia entendemos que é o caso de controle de legalidade na via difusa.

Com relação à questão da urgência e relevância do provimento jurisdicional, entendemos ser o único critério que pode ser utilizado com o intuito de inovar o entendimento prevalecente no STF (de que contra o decreto caberia apenas controle de legalidade na via difusa).

Parece que o STF cada vez mais vem admitindo o controle de constitucionalidade concentrado contra decreto regulamentar, desde que haja urgência e relevância neste controle.

---

3) Decreto legislativo:

É um ato normativo emanado do Congresso Nacional não sujeito à sanção do Presidente da República (art.48 CRFB/88) para regular algumas matérias, as quais estão especificadas no artigo 49 da CRFB/88.

O quórum de aprovação é o do artigo 47 da CRFB/88: maioria simples presente a maioria absoluta dos membros.

O decreto legislativo tem previsão no texto constitucional no artigo 59, inciso VI da CRFB/88

BIBLIOGRAFIA:

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo. Malheiros, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. 1. ed. São Paulo. RT, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

*Procurador da Fazenda Nacional em Porto Alegre (RS)

Disponível em: < http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3266 >. Acesso em: 03/07/07