



IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos

Harmonização entre Regulamentação Administrativa e Princípios Tributários

Elidie Palma Bifano

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEF. DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

Definindo termos

- Flexibilização da legalidade: flexibilizar é tornar menos rígido
- Harmonização: ação que põe em equilíbrio uma coisa com outra, afastando a discordância
- Regulamentação: conjunto de regras de caráter suplementar ou subsidiário que dispõem sobre a forma de se conduzir algo que já está previsto ou regulado
- **É possível flexibilizar princípios constitucionais por regulamentos?**

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

- CF arts. 84, 87, 156-B (IBS): poder regulamentar do Executivo
- CTN arts. 96 a 99: legislação tributária inclusive decretos

Constituição Federal

Lei Complementar
CTN

Lei ordinária

Decreto
Outros atos
administrativos

- Art. 97: instituição, extinção, majoração, redução de tributo, definição do fato gerador e de seu sujeito passivo; alíquota do tributo e base de cálculo, penalidades; exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou dispensa ou redução de penalidades.

Art. 99: decretos restringem-se ao conteúdo e alcance das leis que os regulamentam, não podendo legislar sobre as matérias do art. 97.

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

Limites da regulamentação à luz da hierarquia das leis: observância dos princípios constitucionais

Segurança jurídica: voltado à certeza na determinação das condições de exigibilidade do tributo

Legalidade: observância da lei matriz (estrita?)

O decreto pode determinar o que é indeterminado pela lei? Só o que a complementa, sem inovar (art. 99, CTN)? **É possível flexibilizar princípios constitucionais por regulamentos?**

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

A jurisprudência na solução da questão

- Atendimento à finalidade da competência regulamentar: “**produzir normas requeridas para a execução de leis quando estas demandem uma atuação administrativa** a ser desenvolvida dentro de um espaço de liberdade exigente de regulação ulterior, a bem de uma aplicação uniforme da lei, isto é, respeitosa do princípio da igualdade de todos os administrados” (ADI 4.218 AgR) (proteção às cavernas)
- O fato de a lei remeter ao regulamento a **complementação** dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" não implica ofensa aos princípios constitucionais da legalidade genérica (artigo 5º, inciso II) e da legalidade tributária (artigo 150, incisos I e IV). (RE 343446 –STF) (alíquotas de SAT)

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

A jurisprudência na solução da questão

- Decretos Presidenciais que dispõem sobre aquisição, cadastro, registro, posse e porte de armas de fogo, acessórios e munições (Decretos nºs 10.627, 10.628, 10.629 e 10.630, de 12 de fevereiro de 2021). Atos normativos editados com o propósito de promover a chamada “flexibilização das armas” no Brasil. (...) Os regulamentos estão subordinados às leis que lhes dão fundamento, devendo observância ao espaço restrito de delegação normativa. **O respeito a este limite de conformação regulamentar adquire relevância constitucional, na medida em que configura corolário do postulado da separação dos Poderes.** (...) (ADI 6.680 MC, 3-7-2023, P, DJE de 5-9-2023)

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

A jurisprudência na solução da questão

ADI 2.304 –RS - EMENTA : Ação direta de inconstitucionalidade. Lei estadual nº 11.453/2000. Vício de iniciativa. Inexistência. Princípio da legalidade. Parcelamento. Forma e condições. Delegação ao regulamento. Impossibilidade. Inconstitucionalidade. 1. (...)

2. Ao remeter a disciplina do parcelamento às regras atinentes à moratória, **a lei complementar exigiu que a legislação definidora do instituto promovesse a especificação mínima das condições e dos requisitos para sua outorga em favor do contribuinte.**

3. **Em matéria de delegação legislativa, a jurisprudência da Corte tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade, desde que o legislador estabeleça um desenho mínimo que evite o arbítrio.**

4. **O grau de indeterminação** com que operou a Lei Estadual nº 11.453/2000, **ao meramente autorizar o Poder Executivo a conceder o parcelamento, provocou a degradação da reserva legal**, consagrada pelo art. 150, I, da Constituição Federal. Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

A jurisprudência na solução da questão

Tema 939 STF: “É constitucional a **flexibilização da legalidade tributária** constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que **permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal**”.

Ementa: “3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. **Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.**”

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

A jurisprudência na solução da questão

- Instrução Normativa RFB n. 1.765/2017: condiciona o recebimento **de pedidos de restituição e declarações de compensação** à transmissão da Escrituração Fiscal Contábil (ECF) (AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2124803 - RJ (2024/0051521-6))

*“O acórdão recorrido não comporta reparos, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que **'não existe óbice à regulamentação quanto à forma e procedimentos para a efetivação da compensação tributária, bem como à imposição de limites ao seu exercício, por parte do legislador ordinário, desde que obedecidos os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional'** (REsp 1.309.265/RS, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 3/5/12)”*

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

Quando a jurisprudência é incerta

- **Instrução Normativa SFR n. 243/2002 (preços de transferência):** extrapolou limites e aumentou a onerosidade tributária das empresas de forma indevida?
- **Tratamento** divergente entre os colegiados de Direito Público do STJ:
 - (i) 1ª Turma: a regulamentação feita pela Fazenda é ilícita e não deve prevalecer;
 - (ii) 2ª Turma: a regulamentação é legítima e evita a evasão fiscal das multinacionais
 - (iii) O que fazer?
- Admissão de Embargos de Divergência opostos no EREsp 1787614/SP para resolver a controvérsia entre as Turmas de Direito Público sobre a legalidade da metodologia de fixação de preços de transferência prevista na Instrução Normativa SFR n. 243/2002

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

- **Outras questões não examinadas**
- Instrução Normativa n. 2205/24: restringiu as hipóteses de exclusão de multas aplicadas em auto de infração, em decisões por voto de qualidade, **nos casos de multas isoladas, aduaneiras, moratórias, por responsabilidade tributária**, de existência de direito creditório e nos casos em que for constatada a decadência em desacordo com o disposto no art. 25-A do Decreto n. 70235/72
- ADI n. 10/07, RFB: restringiu o conceito de serviços hospitalares para fins de determinar a base de cálculo do IRPJ no lucro presumido, abandonando os conceitos da ANVISA

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

O outro lado da questão: ato normativo que extrapola em favor do contribuinte:

- Instrução Normativa n. 1911/2011, art. 171, §3º, I: tratou como serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição
- Regime de crédito presumido e suspensão nas aquisições - arts. 8º e 9º da Lei 10925 (produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal):
 - Art. 2º da Lei n. 12.839 excluiu os produtos do NCM 1701.14.00
 - Instrução Normativa n. 2121/2022, art. 560 e 574, expressamente autoriza NCM 1701.14.00
- Orientação do fisco “ilegal” favorece contribuinte?
 - Art. 100, parágrafo único, do CTN, afasta multa e juros
 - “*Non venire contra factum proprium*”
 - Segurança jurídica

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

- **Autoridade do CONFAZ (prenúncio para o Comitê Gestor?)**
- ADI n. 5.929 DF: Concessão de Incentivo fiscal de ICMS. Natureza autorizativa do CONVÊNIO CONFAZ. 1. Princípio da legalidade específica em matéria tributária. 2. Transparência fiscal e fiscalização financeiro – orçamentária.
 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizas do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da **EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine)**.
 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.
 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.
 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

Regulamentação administrativa e Princípios Tributários

IX CONGRESSO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025
Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50
anos

- Consequências da extrapolação dos limites legais por atos administrativos
 - Aumento da insegurança jurídica
 - Aumento do contencioso tributário contrariando orientação do CNJ
 - Aumento do comprometimento do PL das empresas com contingências tributárias
 - Aumento da busca de garantias em discussões judiciais



Obrigada.

elidie.bifano@marizadvogados.com.br

IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO

TRIBUTÁRIO ATUAL - 2025

Transformações do Direito Tributário
Brasileiro: avanços e retrocessos



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

REALIZAÇÃO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DFP - DIREITO ECONÔMICO,
FISCALIDADE E TRIBUTÁRIO



AJUFESP