



UFSC - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CCJ - CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

DANIEL BEZELGA OCTAVIANO

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Florianópolis
2008

DANIEL BEZELGA OCTAVIANO

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia submetida à Universidade
Federal de Santa Catarina para obtenção
do título de bacharel em Direito.
Orientador: Ubaldo César Balthazar

**Florianópolis
2008**



**Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito**

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada Análise Jurisprudencial da edição de medida provisória em matéria tributária, elaborada pelo acadêmico Daniel Bezelga Octaviano e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota _____ (_____), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, ____/____/____.

Ubaldo Cesar Balthazar
(orientador)

Murilo Corrêa
(membro titular)

Flávia Koerich
(membro titular)

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os que colaboraram na tarefa de realizar este trabalho, e a trilhar esta importante etapa de minha vida.

Em especial, agradeço aos meus pais, Antonio Octaviano e Fátima Bezelga Octaviano, que muito embora distantes, nunca deixaram de me auxiliar, sempre indicando o melhor caminho.

Da mesma forma agradeço ao meu irmão, Rafael Bezelga Octaviano, pelo carinho e pelas palavras de apoio em todos os momentos, principalmente naqueles de maior dificuldade.

Agradeço também aos meus amigos, que, de perto ou de longe, nunca deixaram de me ajudar, e sem os quais essa realização se tornaria tarefa muito mais árdua.

Não poderia deixar também de agradecer ao meu orientador neste trabalho, professor Ubaldo César Balthazar, não só pelos valiosos ensinamentos e conselhos durante a produção deste, bem como pelas aulas durante o curso, que muito ajudaram em minha formação acadêmica.

À Sarah.

RESUMO

A idéia de abordar a temática da análise jurisprudencial de edição de medida provisória em matéria tributária objetiva a verificação do respeito, ou não, à garantias constitucionais dos contribuintes, isso quando da utilização de tal veículo para a criação ou majoração de tributos. Consta no presente trabalho um estudo acerca da evolução da capacidade legislativa do Poder Executivo, que se encontra no primeiro capítulo. No segundo, há uma análise dos princípios constitucionais tributários da segurança jurídica, legalidade e anterioridade, bem como o estudo da natureza jurídica e dos pressupostos para edição de medida provisória, para, por fim, chegar à conclusão das implicações de se admitir medida provisória em matéria tributária. No último capítulo, consta a análise de diversos entendimentos jurisprudenciais de diferentes tribunais, e a verificação da conformidade deles com o exposto nos capítulos anteriores.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
CAPÍTULO I - CAPACIDADE LEGISLATIVA DO PODER EXECUTIVO	11
1.1 A EVOLUÇÃO DO RELACIONAMENTO ENTRE O PODER EXECUTIVO E O LEGISLATIVO	12
1.2 O DECRETO-LEI NO ORDENAMENTO BRASILEIRO E NO DIREITO COMPARADO.....	19
1.2.1 O Decreto-Lei no Direito comparado.....	19
1.2.2 O Decreto-Lei no Direito brasileiro.....	21
1.3 A MEDIDA PROVISÓRIA NA ATUAL CONSTITUIÇÃO	24
CAPÍTULO II - A EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	30
2.1 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	31
2.1.1 Princípio da Segurança Jurídica	31
2.1.2 Princípio da Legalidade	33
2.1.3 Princípio da Anterioridade	36
2.2 ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA E DOS PRESSUPOSTOS PARA A EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA.....	39
2.2.1 Natureza jurídica.....	39
2.2.2 Pressupostos para a edição de medida provisória.....	43
2.3 POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS VIA MEDIDA PROVISÓRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS	48
2.3.1 Princípio formal da legalidade da tributação e medida provisória	48
2.3.2 O princípio da anterioridade tributária e os pressupostos de relevância e urgência para as medidas provisórias.....	50
2.3.3 Princípio da Segurança Jurídica e medida provisória em matéria tributária	53
CAPÍTULO III - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	55

3.1 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	55
3.2 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS DEMAIS TRIBUNAIS ACERCA DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	63
CONCLUSÃO.....	70
REFÊRENCIAS	75

INTRODUÇÃO

A possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária é tema que há muito vem gerando debates entre os estudiosos do Direito Tributário. Desde a antiga modalidade de produção legislativa do Poder Executivo, o Decreto-lei, discute-se a viabilidade da criação ou da majoração de tributo, através de ato do chefe do Executivo, e não do Congresso Nacional.

Busca o presente trabalho promover uma análise da capacidade legislativa do Poder Executivo, em especial quanto a instituição da medida provisória e seus pressupostos, dos princípios constitucionais tributários, bem como da legislação tributária, para assim concluir sobre a possibilidade, ou não, de edição de medida provisória em matéria tributária.

Após a mencionada reflexão, será realizado um estudo dos entendimentos jurisprudenciais dos tribunais brasileiros acerca da matéria, e contrapostos aos estudos anteriormente realizados.

Relativamente ao tema apresentado, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 62, trouxe ao ordenamento brasileiro novo regramento à anterior possibilidade de edição de Decreto-lei, vigentes nas Constituições de 1967 e 1969, agora denominado de medida provisória, e com relevantes alterações.

Para tal, presentes os pressupostos de relevância e urgência, pode o chefe do Executivo, tendo em vista a demora do trâmite de projeto de lei convencional e evitando prejuízo à sociedade, editar as medidas provisórias, que possuem força de lei e devem de imediato ser submetidas ao Congresso Nacional para eventual conversão em lei.

Em sua redação original, não havia no texto constitucional limitação quanto às matérias passíveis de abordagem através das medidas provisórias. Desta forma, diversas discussões se travaram acerca das limitações do uso de tal instituto.

Dentre essas discussões, destaca-se aquela relativa à questão objeto do presente trabalho, acerca da possibilidade de se editar medidas provisórias para a criação ou a instituição de tributos.

Muitas foram as posições defendidas pela doutrina brasileira, bem como diversos foram os entendimentos jurisprudenciais aplicados.

Tendo em vista a ausência de limitação material do regramento original das medidas provisórias, e por conseqüência as numerosas discussões que se travavam, iniciou-

se um longo debate legislativo, que culminou na edição da Emenda Constitucional n° 32, em 11 de setembro de 2001, a qual expressamente permitiu a edição de medida provisória em matéria tributária, contrariando assim entendimento doutrinário predominante.

A mencionada autorização expressa, trazida pela EC 32/01, resolveu questões que se mantinham em constante debate, porém muitas outras acabou gerando, com suas inovações.

Resta saber se a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária trazida pela Emenda Constitucional é compatível com as garantias ofertadas ao contribuinte pela própria Constituição, o que será analisado nos capítulos 1 e 2, fazendo-se uma reflexão, dentre outras coisas, do princípio da segurança jurídica, da legalidade e da anterioridade, bem como da natureza jurídica e dos pressupostos para edição de tais atos normativos.

Após os mencionados estudos, pretende-se, no derradeiro capítulo, a realização de uma análise de julgados dos tribunais brasileiros, em especial os do Supremo Tribunal Federal, para assim se chegar a uma conclusão quanto aos entendimentos verificados e sua compatibilidade, ou não, com os elementos trazidos nos dois capítulos anteriores.

CAPÍTULO I

CAPACIDADE LEGISLATIVA DO PODER EXECUTIVO

Analisar-se-á, no presente capítulo, as possibilidades existentes para que o Poder Executivo atue em funções tipicamente inerentes ao Poder Legislativo e as implicações decorrentes de tal tipo de atividade.

Apesar da previsão clássica da divisão de três poderes independentes e harmônicos entre si na composição do Estado, prevista por Montesquieu, sabe-se que nenhum dos poderes tem única e exclusivamente características somente de seu ramo de atuação.

Quando idealizou a divisão dos poderes, o pensador francês objetivou um controle ou limitação do poder, pelo próprio poder. Assim, segundo ele, não pode o órgão que legisla ser o mesmo que executa, nem aquele que decide as controvérsias, sob pena de se consagrar um Estado despótico. Tal teoria, porém, não pode ser compreendida de maneira rígida para todas as situações como o era originalmente.

Ocorre que, ao contrário do que a dogmática interpretação produzida pela doutrina constitucional clássica previu, a teoria da separação dos poderes é muito mais uma teoria de separação da divisão e da cooperação entre os poderes, pois a todo momento existem interferências entre os poderes, e a nenhuma poder foi atribuído o controle exclusivo de sua função.

Desta forma, o Poder Executivo, essencialmente aquele que têm por competência a administração da máquina estatal, possui capacidades inerentes ao Poder Legislativo, tais como a possibilidade de veto à projeto de Lei aprovado no Congresso, a edição das chamadas Leis Delegadas e também a edição de medidas provisórias. Assim como a citada interferência do Executivo no Legislativo, o mesmo ocorre entre os três Poderes, a todo momento.

Importante salientar ainda que, atualmente, é justamente no Poder Executivo que se encontra o principal ator legiferante do Estado contemporâneo. No presente Capítulo, serão abordados os limites para a atuação do Poder Executivo na esfera do Legislativo, a maneira como esta função vem sendo desempenhada e as conseqüências da forte participação do Poder Executivo na formação da ordem jurídica.

1.1 A EVOLUÇÃO DO RELACIONAMENTO ENTRE O PODER EXECUTIVO E O LEGISLATIVO

De acordo com a previsão clássica, a iniciativa da elaboração de leis é função inerente ao Poder Legislativo. Fazendo-se uma análise histórica do surgimento da teoria da tripartição dos poderes é possível compreender a maneira como idealizou-se as divisões.

Iniciando, vê-se que com o surgimento do Estado absolutista, fundamentou-se a produção do direito pelo príncipe no fato de ele ter sido legitimado pela vontade de Deus. Era mediante manifestação divina, através do príncipe, que se produzia o ordenamento jurídico.

Assim, teoricamente, o príncipe agia pautado pelo direito natural de ordem divina, direito esse que o príncipe não podia contrariar. O referido príncipe ainda submetia-se às Leis Fundamentais do Reino que até certo ponto restringiam o campo de atuação dele. Vê-se, através do demonstrado, a construção de uma teoria que objetiva o monopólio da produção das leis por parte do príncipe. Busca-se eliminar qualquer outro tipo de produção de ordenamento.

Avançando historicamente, percebe-se que após as revoluções burguesas, usou-se a mesma noção antes aplicada pelo príncipe, a de soberania, para justificar o monopólio do Estado, por intermédio do povo, na produção do ordenamento jurídico. Tal monopólio se encontrava nas mãos de um dos poderes do Estado, o Poder Legislativo.

Comentando essa transição, importante citar o comentário de Charvet:

“Sem dúvida seria absurdo negar a existência e a importância de uma série de textos permanentes, gerais, que pontuam o Antigo Regime e que muito freqüentemente os legistas revolucionários se limitarão a copiar, mas é certamente a Revolução que dará à lei sua legitimidade. O rei é até então fonte de toda legitimidade, e a legalidade é apenas uma das encarnações possíveis da vontade do soberano que, além disso, é vontade transcendente e divina. O `bel-prazer` e as `lettres de cachet`, por simbólica que seja a fórmula e rara a utilização da medida arbitrária no fim do Antigo Regime, permanecem até o fim o sinal de que toda soberania emana do rei. Além disso, esse soberano não é uma entidade, é uma pessoa física, ao menos na França, e não haverá aí um fenômeno de perda de posse gradual por um novo soberano - o conjunto dos súditos -, como ocorreu na Inglaterra. Michel Foucault, aliás, mostrou muito bem as consequências dessa encarnação física da soberania na descrição e na análise do suplício de Damians, último regicida da época clássica. A legitimidade da legalidade será então uma conquista e uma concessão efetuadas pela revolução triunfante e pelo capitalismo nascente. A leitura mais freqüente do fenômeno é, sem dúvida, a da conquista da elaboração da norma pelo povo soberano. Isso produzirá tanto as constituições, as declarações universais dos direitos do homem como a insígnia das guardas campestres ornada da palavra mágica: a Lei”.¹

¹ CHARVET, Dominique. *O Estado em crise*. Rio de Janeiro: Graal, 1977. p. 254

Apesar do idealismo dos revolucionários, imaginando que observando a vontade do povo, através do Poder Legislativo, se atingiria a liberdade e a justiça, viu-se que na realidade a justiça que se obtinha era a da classe que dominava o Poder Legislativo², ou seja, a da nova burguesia.

Posteriormente, principalmente com o advento do sufrágio universal, ocorre uma mudança na maneira da produção e do consenso quando da produção dos atos normativos. Passa então a não haver somente uma linha de raciocínio e um ideal na construção do ordenamento.

Relativamente a este assunto comenta Clémerson Merli Cléve:

“Tudo muda com o sufrágio universal. Os novos eleitores farão novos representantes. O parlamento deixa de ser o lugar da identidade ideológica. Ao contrário, significativas fissuras manifestam-se no seio das casas legislativas. Fendas que darão lugar aos partidos políticos organizados, substitutos dos antigos blocos parlamentares. O debate parlamentar contamina-se pela diferença ideológica, em que distintas concepções a respeito do papel do direito e do Estado haverão de confrontar-se. A lei não consistirá mais na expressão da vontade geral. Não é possível encontrar uma vontade geral descoberta pelo debate parlamentar orientado pela razão. A lei substancia, talvez, apenas expressão de uma “vontade política”. A vontade política do grupo majoritário no seio do Parlamento. Aparece aqui o primeiro atentado contra a concepção sacralizadora da lei”³.

Tendo em vista a divergência entre os diversos grupos que passaram então a compor o Poder Legislativo, a lei perdeu o caráter de “vontade geral” antes idealizado. A partir desse momento passou-se muito mais a enxergar a lei como sendo “forma”. A discussão passa então a ser acerca do processo legislativo e de suas diversas etapas, e não mais a respeito do conteúdo e da maneira como aquele dispositivo afetaria a vida da sociedade.

Surge então o chamado Estado Social, que tem como característica marcante a forte atuação do Poder Executivo na busca da solução dos problemas que atingem a sociedade. Passa-se a ter um aumento significativo na produção de leis (aumento proporcional à demanda por novas leis) e cada vez mais o Estado passa a atuar com o amparo de outros instrumentos que não a lei.

Ante o aumento da demanda legislativa, somado ao fato do considerável avanço científico e técnico, que por consequência faz com que o conhecimento daquele que produz

² Visto que à época somente se admitia o voto censitário

³ CLÉVE, Clémerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. São Paulo: RT, 2000. p. 50

normas tenha que ser amplo e abrangente, ocorre uma impossibilidade do Poder Legislativo dar uma resposta satisfatória a todos os anseios.

Desta forma, cada vez mais foi acontecendo uma transferência do poder legiferante do Legislativo para outros poderes, em especial ao Poder Executivo, dando assim mais ênfase ao cunho prático, em detrimento ao ideal democrático em sua essência idealizada pela escola clássica.

Relativamente ao fenômeno da sobrecarga do Legislativo:

“(...) Desenvolveu-se, nos últimos anos, uma teoria ancorada na convicção de que o Legislativo não está apto a exercer a atividade legislativa na sociedade técnica. Nessa medida, o exercício da atividade normativa deveria ser substituído pelo incremento da função de controle dos atos e órgão do Governo. Em síntese, caberia ao parlamento menos legislar e mais controlar”.⁴

Assim, tendo em vista o inchaço do Poder Legislativo, a variedade de conhecimentos necessários, que por muitas vezes extrapolam o dos legisladores, somado ainda à rapidez com que a tecnologia avança e por consequência a necessidade por novos ordenamentos mais especializados, cada vez mais o Poder Executivo foi se tornando ator da função legiferante.

Desta forma, o Poder Legislativo passou a ter características principais diferentes daquela que possuía antes. Accioly Filho⁵, em artigo se valendo dos estudos de Michel Mezey, da Universidade do Havaí, monta uma nova classificação do Parlamento em quatro categorias: Legislativo ativo, Legislativo reativo, Legislativo consultivo e Legislativo legitimador. Na primeira categoria, o Legislativo tem poderes de rejeitar e modificar as proposições do Executivo, e de estabelecer parâmetros, enquanto no Legislativo reativo este dispõe das mesmas prerrogativas do primeiro, exceto a de rejeitar as propostas do Executivo. No Legislativo consultivo, ao Parlamento remanesce apenas estatuir padrões, dominando o Governo todo o procedimento decisório e tendo os seus projetos aprovados sem debate. Por último, no Legislativo legitimador, o Parlamento não pode rejeitar, emendar e sequer estabelecer diretrizes a serem seguidas pelo Governo. Isso leva o conspícuo lente concluir que somente os Parlamentos ativos constituem, na atualidade, a única expressão do Poder Legislativo.

Vale citar as palavras de Alexandre de Moraes:

⁴ CLÉVE, op. cit., p. 53

⁵ FILHO, Accioly. Quem legisla no mundo moderno. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 50, p. 43-54

“A continuidade da atenuação das idéias liberais clássicas da impossibilidade absoluta de delegação legislativa é uma consequência do novo panorama administrativo do Estado, que exige a *descentralização* e que traz consigo novas exigências de *celeridade, eficiência e eficácia fiscalizatória* incompatíveis com o modelo anacrônico da burocracia tradicional gerada pelas idéias liberais de separação de Poderes e inaplicável em face do aumento de ingerência do Poder Público na sociedade”.⁶

Passando então à análise dos limites e da forma como o Poder Executivo atua com funções, a princípio, tipicamente do Poder Legislativo:

Conforme explica De Plácido e Silva:

“Competência legislativa é o poder que se confere a uma instituição, para que possa elaborar leis sobre determinados assuntos. Por ela, então, ficam traçados os limites, em razão da matéria, dentro dos quais podem ser elaboradas as leis e regulados os assuntos, a que se referem. A Constituição Federal marca a competência legislativa dos Estados e dos Municípios, e da União, indicando as que são privativas ou exclusivas a cada um deles”.⁷

Apesar de, em regra, a iniciativa das leis ser uma função inerente aos membros do Poder Legislativo, há também a participação do Poder Executivo no processo de produção das leis, que pode inclusive ser iniciado pelo chefe do Executivo. Sobre tal assunto comenta Ernest Fincher:

“o Chefe do Executivo tem o direito de dizer *por favor* ao Congresso, significando que ele pode recomendar leis. Ele pode dizer *sim*, significando que a medida torna-se lei com sua assinatura. Ele também pode dizer *não*, significando que ele pode vetar a legislação. Em outras palavras, ele pode desaprovar projetos aprovados pelo Congresso e retorná-los à legislatura com suas objeções”.⁸

Em todas as Constituições brasileiras, sempre o chefe do Poder Executivo teve a possibilidade da iniciativa das leis.

Comentando acerca dessa possibilidade diz Annibal Freire Fonseca:

“o Poder Executivo pode oferecer projectos à consideração do poder legislativo, contendo medidas que entender convenientes. Na factura material e na ultimação das leis, collabora com a sancção ou promulgação”.⁹

⁶ MORAES, Alexandre de. Presidencialismo. A evolução entre os Poderes Executivo e Legislativo. *Vocabulário Jurídico*, Rio de Janeiro, RT-817, p. 738, 1997

⁷ SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 17. ed.. Rio de Janeiro, p. 187, 2000

⁸ FINCHER, Ernest Barksdale. *The president of the United States*. New York: Abelard-Schuman, 1955. p. 92

⁹ FONSECA apud MORAES, op. cit., p. 738

Além de oferecer projetos para a análise do Poder Legislativo, ou seja, de oferecer projetos de lei, possui o chefe do Poder Executivo um instrumento largamente utilizado, que é o do veto à projeto de lei aprovado pelos membros do Legislativo.

Pode o chefe do Executivo se valer do instrumento do veto quando entender que o projeto aprovado no Legislativo é contrário ao interesse público ou quando entender que o projeto fere os ditames constitucionais.

É um importante e valioso instrumento na mão do Poder Executivo, sendo inclusive considerado por alguns autores que a possibilidade do veto transforma o chefe do mencionado Poder em um terceiro ramo da legislatura.

Diz-se que há o veto pelo aspecto formal quando se entende que o projeto de lei fere a Constituição, e pelo aspecto material quando não atende aos anseios da sociedade. Importante mencionar ainda que o veto pode possuir um caráter misto, ou seja, sendo portanto um veto no aspecto formal e material.

A respeito da possibilidade do veto, importante citar a manifestação de Montesquieu:

“se o Poder Executivo não tiver direito de frear as iniciativas do corpo legislativo, este será despótico. Porque, podendo atribuir-se todo poder imaginável, aniquilará os demais poderes”.¹⁰

Desta forma, é compreensível e necessário que haja a possibilidade de veto à projeto de lei aprovado pelas casas do Legislativo, vez que se assim não o fosse, o Poder Legislativo poderia aprovar ordenamentos que impedissem a atuação dos demais Poderes, transformando-se assim num Poder acima de qualquer outro.

Deve o veto sempre ser formal, por escrito, e conter suas razões, devendo sempre ser motivado, no sentido de que exponha aos membros do Legislativo o porque da discordância com o projeto aprovado (até para que se propicie uma eventual mudança ao projeto de lei anteriormente aprovado).

Não é possível a discussão judicial acerca das razões do veto pelo Chefe do Executivo. A única exceção que se faz é para um eventual veto fora do prazo estabelecido pela Constituição.

Extraindo-se da Constituição Federal o dispositivo relativo ao veto à projeto de lei:

¹⁰ MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 174

“Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

§ 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto”.

Importante salientar que a previsão da Constituição em relação ao veto se dá tanto na modalidade total, quanto na parcial¹¹, ou seja, pode o Presidente da República vetar parcialmente um projeto de lei aprovado.

Em Constituições, a possibilidade de veto parcial surgiu através da Emenda Constitucional 3, de 03/09/1926, ainda sobre a égide da Constituição de 1891. Após essa aparição, tal possibilidade de veto apareceu em todas as próximas Constituições.

A possibilidade de veto parcial surgiu após um fenômeno observado quando tal instrumento não existia. O Poder Legislativo, quando da elaboração de projetos de lei cuja matéria era de grande importância e relevância social, aproveitava para acrescentar disposições que nada tinham de relação quanto à matéria do projeto, porém eram de interesse dos membros do legislativo a sua aprovação. Dessa forma, o Presidente se via com a única opção de sancionar o projeto, sob pena de em caso de eventual veto ser massacrado pela opinião pública.

Acerca dessa questão, comenta Alexandre de Moraes:

“A razão da existência do veto parcial visa atender a uma necessidade universal, qual seja, fornecer ao Poder Executivo os meios necessários para expurgar dos textos legislativos as denominadas *riders* (causas legais), que constituíam disposições que, sem conexão com a matéria principal tratada, eram enxertadas pelos parlamentares, forçando o Presidente da República a aceitá-las, sancionando-as, sob pena de fulminar todo o projeto com o veto total”.¹²

Para finalizar a análise do veto à projeto de lei, é essencial frisar que o mesmo não tem caráter absoluto. Assim, ainda que vetado pelo Presidente da República, pode o projeto vir a ser aprovado, desde que em nova votação seja o voto rejeitado com a aprovação de maioria absoluta dos Deputados e Senadores.

Outra importante incursão do Poder Executivo em matéria que a princípio seria de competência do Poder Legislativo se dá através da legislação delegada.

¹¹ desde que o veto parcial atinja texto integral de artigo, parágrafo, inciso ou alínea, não podendo assim haver o veto à frase ou oração isolada, no sentido de se evitar a alteração de sentido da proposta legislativa (§ 2º do art. 66 da CF de 1988)

¹² MORAES, op. cit., p. 735.

Acerca das leis delegadas explica Gastão Alves de Toledo:

“instrumento constitucional de que se pode valer o Executivo, com a aquiescência do Legislativo, para dispor sobre matérias específicas, mediante critérios materiais fixados na Constituição e abrangência definida pelo Congresso”.¹³

Desde a Constituição de 1946, através da Emenda Constitucional 4, do ano de 1961, existe a possibilidade de delegação da função legiferante, desde que previamente autorizado, em certas matérias e com limites, por parte do Poder Legislativo ao Poder Executivo. Tal, porém, não significa que pode o Poder Legislativo tudo delegar ao Executivo, sob pena de se desrespeitar completamente o princípio da separação dos Poderes. Deve, portanto, a delegação ter um caráter de excepcionalidade.

Relativamente à matéria que pode ser tratada por lei delegada, importante salientar o previsto no art. 68, § 1º da Constituição. Tal ordenamento impede que sejam delegados os atos de competência exclusiva do Congresso, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada pela Constituição à lei complementar, à legislação sobre organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros, bem como nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos, eleitorais e planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamento.

Importante salientar que a autorização dada pelo Poder Legislativo à solicitação encaminhada pelo chefe do Executivo só vale para uma legislatura, sob pena de se abdicar perpetuamente o Poder Legislativo de legislar acerca de determinada matéria.

O Poder Legislativo fixa as restrições de conteúdo e os parâmetros para a execução da função legiferante por parte do Executivo. Caso venha o chefe do Executivo a extrapolar as condições estabelecidas pelo Poder Legislativo, este pode, através de votação, sustar os efeitos da lei delegada.

Acerca da necessidade de criação desse mecanismo, comenta Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“a necessidade da legislação delegada adviria de vários fatores. O primeiro deles seria a urgência em adotar-se técnica adequada para acelerar a criação de regras jurídicas novas. Outro seria o sigilo reclamado para impedir, em determinados casos, que, no período de debates, o Parlamento propicie, aos mais astutos, manobras tendentes a anular de antemão os efeitos da lei projetada”.¹⁴

¹³ TOLEDO, Gastão Alves de. Lei Delegada. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, p. 22

¹⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989-1997. p. 356

Ultrapassada a discussão acerca da legislação delegada, de vital importância para a compreensão da atividade legislativa do Poder Executivo, matéria essencial reside no estudo e na análise daquele que é o instrumento que confere o maior poder legiferante ao Executivo que é o mecanismo da medida provisória, atualmente amplamente utilizado e por diversas vezes de maneira completamente distorcida.

Antes, porém, necessário se faz o estudo acerca do antecessor da medida provisória no ordenamento brasileiro, o antigo decreto-lei, muitas vezes utilizado e autorizado pela Constituição anterior à de 1988.

1.2 O DECRETO-LEI NO ORDENAMENTO BRASILEIRO E NO DIREITO COMPARADO

Na atual Constituição Federal, existe a possibilidade do Presidente da República emanar atos normativos primários, as chamadas medidas provisórias. Esse instituto é recente e teve como antecessor o mecanismo do decreto-lei, previsto nas Constituições anteriores, de 1967 e 1969.

Importante ressaltar que o decreto com força de lei já fora utilizado muito antes no Brasil. Fazendo-se uma análise histórica nacional, os mencionados decretos já vinham sendo utilizados desde o surgimento da República, em especial nos decretos ditatoriais da época de revolução de 1930 e os decretos-lei do Estado Novo, possuindo previsão na Constituição de 1937.¹⁵

1.2.1 O Decreto-Lei no Direito comparado

O surgimento da figura do decreto-lei, muito embora comumente faça-se relação com a aparição no ordenamento italiano, não é consenso entre os historiadores. Segundo Brasilino Pereira dos Santos, a mais antiga previsão constitucional dos decretos-lei parece ser a constante na Constituição da Prússia de 1850, em seu art. 63, cuja redação era a seguinte: “Art. 63 – Só nos casos em que haja necessidade urgente de manutenção da segurança pública ou de superação de um extraordinário estado de necessidade, poderão ser expedidos decretos, sob a responsabilidade de todos os Ministros de Estado, decretos esses

¹⁵ A Constituição de 1937 não chegou a entrar em vigor e surgiu numa época delicada para o direito constitucional brasileiro, devendo o Estado Novo ser considerado um Estado de exceção, dado o processo legislativo autocrático realizado pelo chefe do Poder Executivo. O decreto-lei na CF de 1937 possui características diferentes daquele que veio surgir na Constituição de 1967, sendo que somente neste veio surgir a previsão da participação do Poder Legislativo em sua criação.

que não poderão ofender a Constituição, mas que poderão alterar leis. Os decretos deverão ser submetidos à aprovação das Câmaras na sessão seguinte”.¹⁶

Regressando ainda mais em sua análise histórica, importante citar Carlos Roberto Ramos:

“Revisando a história, de forma sintética, pôde-se observar que a elaboração da lei pertenceu àquele poder (referindo-se ao Poder Executivo) que se destacou mais no tempo. Numa primeira fase ao Executivo, unipessoalmente na pessoa do rei; noutra fase, coincidente com as grandes conquistas democráticas, ao Parlamento, por entenderem lá a representação máxima da nação; e, por último, aos dois poderes citados para que se complementem e se fiscalizem, colaborando-se reciprocamente, muito embora no mundo contemporâneo o monopólio da lei resida no Poder Legislativo. (...) A origem histórica da legislação governamental se encontra na Itália, muito embora existam registros que nos dão conta de que, nos Estados que formavam o Império alemão, já se conheciam os decretos-leis”.¹⁷

Para o surgimento do decreto-lei nas Constituições de 1967 e 1969, o modelo que se valeu o constituinte foi o utilizado na elaboração da Constituição da República italiana de 1947.

Há no art. 77 da mencionada Constituição a previsão dos *decreti-legge in casi straordinari di necessita e d'urgenza* (decretos-lei em casos extraordinários de necessidade e urgência). Ocorre, então, a permissão ao chefe do Poder Executivo, em caso de necessidade e urgência, emanar decretos com força de lei. No mesmo dia de sua publicação, deve o decreto-lei ser levado à apreciação da Câmara, para sua eventual conversão, ficando sujeito ainda a perder sua eficácia no caso de rejeição por parte da Câmara, ou de não aprovação no prazo de 60 dias.

Comentando o porquê da inserção do decreto-lei na Constituição italiana de 1947, diz Carlo Esposito:

“movendo-se pela idéia de que o estado de necessidade, do qual (afirmava-se) depende a emanação dos decretos-leis, não poderia ser ignorado, e pela consideração realista da inevitabilidade e periculosidade do fenômeno, decide-se dar a ele rígida disciplina formal”.¹⁸

¹⁶ SANTOS, Brasilino Pereira. *As medidas provisórias no direito comparado e no Brasil*. São Paulo: Ltr, 1993. p. 87

¹⁷ RAMOS, Carlos Roberto. *Da medida provisória*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 17

¹⁸ ESPOSITO, Carlo. *Decreto-legge, Enciclopedia de Diritto*. Milão: Giuffrè, 1958. p. 832

1.2.2 O Decreto-Lei no Direito brasileiro

O art. 58 de nossa Constituição de 1967 previu a possibilidade do Presidente da República editar decretos com força de lei, o chamado decreto-lei.

Assim era a redação do mencionado dispositivo, posteriormente alterado através da emenda constitucional 1, de 1969:

“Art. 58. Pode o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesas, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias:

- I – Segurança Nacional;
- II – finanças públicas.

Parágrafo único. Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo. Se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido como aprovado”.

Após a Emenda 1, de 1969 (não mais tratando como decreto com força de lei, mas sim como decreto-lei):

“Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

- I – segurança nacional;
- II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e
- III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art. 51.

§ 2º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência”.

Para compreensão do disposto, assim dispunha o § 3º, do art. 51 da Constituição de 1969:

“§ 3º Na falta de deliberação dentro dos prazos estipulados neste artigo e parágrafos anteriores, considerar-se-ão aprovados os projetos”.

Posteriormente, a Emenda Constitucional 22, de 1982, veio a alterar o disposto no § 3º do art. 51:

“§ 3º Na falta de deliberação dentro dos prazos estabelecidos neste artigo e no parágrafo anterior, cada projeto será incluído automaticamente na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões subseqüentes em dias sucessivos; se, ao final dessas, não for apreciado, considerar-se-á definitivamente aprovado”.

Das palavras de Ubaldo César Balthazar acerca dos Decretos-Leis:

“(...) surgido com a Carta de 67, foi estendido ainda mais sob a Emenda nº 1/69. Assim tínhamos o artigo 58, da Carta de 67, dando competência ao Presidente da República para expedir decretos-leis “com força de lei” sobre matérias que versassem sobre “segurança nacional” e “finanças públicas”, desde que se verificassem os pressupostos de urgência ou o interesse público relevante, sendo que dos mesmos não poderia resultar aumento de despesa”.¹⁹

Tendo em vista o ordenamento do decreto-lei trazido na Constituição anterior, fazendo a previsão de aprovação tácita no caso de não apreciação por parte do Congresso, ocorreu uma inversão. Buscou-se com o dispositivo fazer com que o Poder Legislativo tivesse que se manifestar acerca do decreto-lei editado, sob pena de não o fazendo, o decreto-lei ser tacitamente aprovado.

Ocorre que, como já se poderia prever, a aprovação tácita passou a ser um fenômeno freqüentemente presente.

Quando da edição de decreto-lei, a base governista trabalhava para se evitar uma deliberação acerca da aprovação ou não do decreto-lei editado pelo Poder Executivo.

Tendo em vista o tempo exíguo para a deliberação por parte do Congresso, através de manobras no intuito de dificultar as deliberações, via de regra os decretos-leis acabavam tacitamente aprovados.

Acerca dessa inversão, comenta Auro Augusto Caliman:

“Durante a vigência da Constituição anterior, a aprovação tácita dos decretos-lei por decurso do prazo tornou-se a regra, e não a exceção. O Executivo não encontrava dificuldades para evitar o veto legislativo aos decretos-lei. Os representantes dos partidos que davam sustentação ao Presidente encarregavam-se da ação obstrutiva, que consistia em discutir à exaustão a proposição, para que ela não fosse levada a votos na Ordem do Dia das sessões legislativas e, pois, não corresse o risco de ser rejeitada”.²⁰

Tendo em vista o hábito que se tornou a aprovação dos decretos-leis de forma tácita, o instituto que fora criado para situações que dada sua urgência e seu caráter de extraordinariedade necessitavam de uma ação célere e que não podiam aguardar por um moroso processo legislativo, agora na realidade havia se tornado uma maneira para o chefe do Poder Executivo burlar as regras de criação de ordenamento, o que não era compatível

¹⁹ BALTHAZAR, Ubaldo César. *Princípio da Legalidade Tributária e Decreto-Lei*. Dissertação – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1983. p.28

²⁰ CALIMAN, Auro Augusto. *Leis Delegadas e Medidas Provisórias: Notas sobre a atividade legislativa do Executivo no Brasil*. *Revista Jurídica “9 de Julho”*, São Paulo, Julho de 2003, p. 198

com o espírito democrático que revestia a criação da Constituição Federal de 1988, surgida logo após o período de autoritarismo militar.

Assim, na nova Constituição, criou-se um novo instituto que objetivava, até certo ponto, o mesmo que o decreto-lei, mas de uma forma muito mais democrática e que passasse pelo crivo e pela análise do Congresso Nacional.

Idealizou-se assim o instituto da medida provisória, que diferentemente e de maneira inversa ao anterior decreto-lei, não admite aprovação tácita ou ficta, mas somente de maneira expressa, ou seja, com a participação do Congresso Nacional.

Além dessa já mencionada diferença entre o decreto-lei e a medida provisória, existem algumas outras diferenças.

Relativamente a esse tema comenta Clémerson Merlin Cléve:

“Há importantes diferenças entre a medida provisória e o antigo decreto-lei. Deveras, (i) os pressupostos autorizadores não são exatamente os mesmos. A medida provisória pode ser adotada em caso de relevância e urgência (os dois pressupostos reclamam realização simultânea); já o decreto-lei tinha como supostos habilitante a urgência ou o interesse público relevante; (ii) o Executivo não estava, por intermédio de decreto-lei, autorizado a aumentar as despesas públicas, sendo certo que essa restrição não ocorre em relação às medidas provisórias; (iii) a eficácia temporal da medida provisória corresponde a trinta dias²¹, enquanto a do decreto-lei era de sessenta dias; (iv) a Constituição de 1988 não definiu, expressamente, as matérias suscetíveis de tratamento pela medida provisória²²; já a Constituição revogada autorizava a edição de decretos-leis, apenas, nos casos de a) segurança nacional, b) finanças públicas, inclusive normas tributárias e c) criação de cargos públicos e fixação de vencimentos; (v) se não convertidas em lei no prazo constitucional, as medidas provisórias perdem eficácia desde sua edição (*ex tunc*); já os decretos-leis, ultrapassado o prazo de sessenta dias, observado o disposto no art. 51, § 3º, da Constituição revogada, com a redação oferecida pela Emenda Constitucional 22/82, sem manifestação do Congresso Nacional, eram tidos por aprovados; (vi) conquanto não haja disposição expressa a respeito, tem-se que, no processo de conversão da medida provisória em lei formal, pode o Legislativo valer-se do poder de emenda; ao contrário, o texto constitucional anterior vedava expressamente a possibilidade de qualquer tipo de emenda ao decreto-lei; (vii) a rejeição da medida provisória ou a sua não conversão em lei no prazo de trinta²³ dias implica a nulidade dos atos praticados sob sua égide, o que incoorria na hipótese de rejeição do decreto-lei; (viii) em relação às medidas provisórias há dispositivo conferindo ao Congresso Nacional o dever de regular as relações jurídicas decorrentes em caso de não conversão em lei no prazo previsto; idêntica previsão não teria sentido em relação aos decretos-leis, que, caso rejeitados, não implicavam a perda de eficácia *ex tunc*”.²⁴

²¹ Após a alteração trazida pela Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, a medida provisória passou a vigorar durante sessenta dias (§ 3º do art. 62 da Constituição Federal)

²² Há, apenas, vedação relativamente a algumas matérias, trazidas também pela Emenda Constitucional 32 de 2001

²³ Sessenta, após a Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001

²⁴ CLÉVE, op. cit., p. 157/158

Feita então a análise do antecessor da atual medida provisória, parte-se então para a análise do presente mecanismo de atividade normativa primária por parte do Poder Executivo.

1.3 A MEDIDA PROVISÓRIA NA ATUAL CONSTITUIÇÃO

Durante a vigência das Constituições de 1967 e 1969, por muitas vezes se verificou um abuso quando da edição de decretos-leis, especialmente pelo fato dos mesmos poderem ser aprovados pelo decurso do tempo, quando o Congresso não se manifestava dentro do prazo possível previsto.

Dessa forma, por diversas vezes se valeu o governo militar da edição de decretos-leis para editar medidas de cunho autoritário e opressor, o que fez com que essa modalidade de criação de ordenamento ficasse intimamente ligada à normas de caráter pouco democrático.

Quando foi formada a Assembléia Nacional Constituinte para a criação da Constituição de 1988, era clara a busca por um Estado de características amplamente democráticas. Através dessa busca, o constituinte objetivava retirar todos os resquícios de autoritarismo que se encontravam presentes nas Constituições anteriores.

Percebeu-se que não havia mais espaço, dentro do novo pensamento democrático que movia a nação e por conseqüência também a Assembléia Nacional Constituinte, para a possibilidade de o governo criar medidas de caráter autoritário, como aquelas que eram aprovadas através dos decretos-leis.

Assim, a idéia de inserção de qualquer dispositivo que trouxesse alguma semelhança com a anterior previsão do decreto-lei era prontamente refutada pelos constituintes.

Mais ainda, os meios de comunicação, também imbuídos pela busca pelos ideais democráticos e marcado pelo regime militar que acabava de findar, veiculavam informações contrárias à possibilidade de ser dado ao chefe do Executivo a possibilidade de tomar medidas que lembravam o anterior instrumento do decreto-lei.

Sobre isso, comenta Brasilino Pereira dos Santos:

“Numerosos Constituintes insurgiram-se contra a reintrodução desse instituto. Conforme argumentavam, ele viria a autorizar maiores excessos que os praticados através dos decretos-leis. Viria, conforme era de se esperar, para instalar no País maior desordem jurídica, principalmente pela falta de determinação das matérias

que podem ser objeto de medida provisória adicionada ao exíguo prazo de trinta dias²⁵ para a aprovação pelo Parlamento, aprovação esta sob pena de nulidade de todos os atos com base nela praticados, incluídos, aí, tanto os atos de governo como os atos jurídicos em geral decorrentes.

Os órgãos de comunicação social, destacadamente a imprensa escrita, a falada e a televisada, combateram duramente a reintrodução desse instituto, às vezes, até cognominando-o de “decreto-lei disfarçado””. (sic)²⁶

Surge então a figura do Constituinte Bernardo Cabral, que através dos debates na Assembléia Constituinte buscou demonstrar aos demais membros que a adoção das chamadas medidas provisórias, inspirado no modelo italiano da Constituição de 1947, eram absolutamente necessárias e que a adoção dela no regime que se imaginava à época que seria o adotado pelo Brasil, o Parlamentarismo, não traziam consigo o caráter de autoritarismo e opressão antes trazido pelo decreto-lei.

Através de longas argumentações nos debates, buscava ele demonstrar que seria de suma importância a necessidade da criação de um mecanismo que possibilitasse ao Presidente da República dar respostas eficazes e num tempo satisfatório à situações que possuíssem caráter de urgência e com relevância à sociedade. Isso não era possível através do processo legislativo ordinário, dado a lentidão de sua conclusão.

Relativamente a este tema, escreveu Carlos Roberto Ramos:

“Os casos de necessidade e urgência não podem ficar sotopostos à lentidão da atividade administrativa. Justifica-a também o despreparo do legislador para inúmeras matérias legais. Não só as de natureza puramente técnica e inerente a certas profissões e atividades, como mesmo a relativa a certos setores do direito, como fiscal, trabalhista, administrativo etc.

(...)

Há ainda que ressaltar a probabilidade de uma legislação mais perfeita por parte do Executivo, em face da sua vivência direta e concreta dos problemas a serem regulados e seu contato imediato com a realidade fática subjacente”.²⁷

Assim sendo, após a demonstração que no Regime Parlamentarista idealizado à época a medida provisória não poderia ser usada de maneira abusiva, sob pena do Primeiro-Ministro cair juntamente com seu gabinete, somado à preocupação com as situações de caráter de relevância e urgência, previu o legislador constituinte a possibilidade da edição por parte do Presidente da República das chamadas medidas provisórias.

Fazendo-se uma análise histórica do processo constituinte da Constituição de 1988 (entendendo-se o processo como iniciado com a Comissão conhecida como Afonso Arinos, pelo Decreto nº 91.450, de 18/07/1985), vê-se que até à Comissão de Redação Final,

²⁵ Atualmente sessenta dias com a alteração trazida pela Emenda 32, de 11 de setembro de 2001

²⁶ SANTOS, op. cit., p. 284/285

²⁷ RAMOS, op. cit., p. 19

estabelecida de 12 a 18 de setembro de 1988, não havia nenhuma referência ao Decreto-Lei, que veio surgir, com diferenças e agora denominado de medida provisória, num curto espaço de tempo antes da promulgação da nova Constituição, o que demonstra a inicial aversão do Constituinte por mecanismos dessa natureza.

Após muita discussão, foi inserido então no novo texto constitucional os seguintes dispositivos:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

V – medidas provisórias;”

Tratando especificamente das medidas provisórias, com texto original sem a alteração ocasionada pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo máximo de cinco dias.

Parágrafo único: As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas dela decorrentes”.

Dentro das Atribuições do Presidente da República, inseriu a seguinte previsão de atuação:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

XXVI – editar medidas provisórias com força de lei, nos termos do art. 62;”

Posteriormente, após ampla utilização das medidas provisórias pelos Presidentes da República²⁸, muitas vezes de forma discutível, foram surgindo diversas proposições normativas no Congresso Nacional, no sentido de alterar o regramento original trazido pela Constituição de 1988.

²⁸ O jornalista Fernando Mitre, em artigo publicado no *Jornal da Tarde*, de 15.02.1997 fez um levantamento do número de medidas provisórias editadas e reeditadas pelos Presidentes da República após a promulgação da Constituição de 1988, até a data do artigo publicado. Os resultados de sua pesquisa foram: Em matéria de edição, o campeão até então era o Presidente Itamar Franco, com 141 edições, na seqüência vinha José Sarney, com 125, Fernando Collor com 87 e, na lanterna, Fernando Henrique, com 73. Com relação às reedições, o campeão até então era Fernando Henrique Cardoso, com 1.068, seguido por Itamar Franco, com 364, Fernando Collor com 73 e por último José Sarney com 22.

Buscava-se dar uma nova configuração ao instituto da medida provisória, objetivando assim limitar seu uso, restringir as matérias passíveis de sua edição e fixar regras para sua tramitação, reedição e vigência.

Depois de diversas sugestões colhidas durante debates parlamentares, surgiu então a Proposta de Emenda Constitucional nº 472/1997, que tramitou durante cinco anos no Congresso e gerou uma ampla discussão envolvendo não somente o Poder Legislativo, mas também o Poder Executivo. Após esse longo período de debates, foi promulgada então a Emenda Constitucional nº 32/2001.

Com relação à aprovação da referida Emenda Constitucional, comenta José Levi Mello do Amaral Júnior:

“A Emenda em causa é o reconhecimento de que a existência de um poder normativo primário confiado ao Governo é inevitável, não devendo resultar tão livre como se não fosse regulado, mas também sem que a respectiva regulamentação seja tão estreita a ponto de tornar a potestade governativa ineficaz ou, até mesmo, ilusória”.²⁹

Desta forma, a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, alterou o art. 62, da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o

²⁹ JÚNIOR, José Levi Mello do Amaral. *Medida Provisória e a sua conversão em lei*. São Paulo: RT, 2004. p. 213/214

Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10º É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso do prazo.

§ 11º Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12º Aprovado o projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Com a nova redação trazida pela Emenda Constitucional nº 32/01, buscou-se dar um regramento maior às medidas provisórias, vedando sua edição em determinadas matérias e, além disso, a Emenda visou também resolver um problema que atingia a medida provisória desde sua inserção na Constituição de 1988, que era a questão de sua possibilidade infinita de reedições.

Através de seu § 10º, a EC 32/01 impediu que, numa mesma sessão legislativa, o Presidente pudesse reeditar medida provisória rejeitada ou que não tivesse sido convertida em lei no prazo legal. Tal previsão não existia no regramento inicial das medidas provisórias, o que abria a possibilidade ao Presidente da República reeditar suas medidas quantas vezes entendesse.

Outra questão importante trazida através da citada emenda foi uma maior segurança jurídica em casos de edição de medida provisória, vez que no caso de rejeição ou não aprovação, ela pode continuar a reger os casos concretos afetados pela matéria nela exposta. Para isso, ainda existe a previsão do Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas ocorridas enquanto a medida provisória era eficaz, porém não o fazendo,

conforme previsão do § 11º da EC 32/01, até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas permanecem por ela regida.

Todas adaptações trazidas pela Emenda tiveram que ser realizadas tendo em vista o regime de governo, o presidencialista. Inicialmente, como já exposto, a medida provisória foi idealizada para aplicação no regime parlamentarista. Como o parlamentarismo não foi escolhido como o regime de governo brasileiro, a sua utilização pelo Presidente não gerava qualquer consequência em caso de rejeição ou de não aprovação. Desta forma, o legislador brasileiro se viu obrigado a dar um novo regramento visando inibir essa utilização desvirtuada.

Acerca desse tema, escreve Sérgio Resende de Barros:

“(…) A adaptação (trazida pela EC 32/01) deve retirar a provisoriedade da eficácia e a incondicionalidade da matéria. Tamanhas – quase absolutas – incondicionalidade e provisoriedade só são possíveis no parlamentarismo, porque aí são relativizadas pela relação de dependência ou interpenetração entre Governo e Parlamento. No presidencialismo, tendo o Chefe de Governo mandato próprio, definido com independência em relação ao Legislativo, essas condições quase absolutas não têm o menor cabimento. Se não forem desfeitas pela adaptação necessária, levam o instituto à total degeneração. (...)”³⁰

Outra questão encerrada através da Emenda Constitucional nº 32/01 foi o cabimento de edição de medida provisória que institua ou majore imposto. Muito embora no § 2º da Emenda haja tal previsão, vê-se que nos parâmetros estabelecidos, passando a produzir efeitos apenas no exercício financeiro seguinte, há uma incoerência com a previsão do *caput*, do art. 62 da CF, que fala em relevância e urgência. Tal incoerência será melhor abordada e demonstrada no decorrer desse trabalho.

No próximo capítulo, serão abordados os princípios constitucionais tributários, bem como será feita uma análise sobre a natureza jurídica e os pressupostos para a edição de medida provisória, no sentido de proceder uma análise crítica a respeito da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária.

³⁰ BARROS, Sérgio Resende de. Medidas, provisórias? *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 53, p. 80

CAPÍTULO II

A EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Tratar-se-á, no presente capítulo, da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, seus limites e suas conseqüências, através de uma análise sistêmica à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Para tanto, inicialmente serão estudados os princípios constitucionais norteadores do Direito Tributário, em especial os princípios da legalidade, da anterioridade e o da segurança jurídica, essenciais no estudo acerca da edição de medidas provisórias em matéria tributária.

Na seqüência, complementando o estudo realizado no primeiro capítulo, será feita uma análise da natureza jurídica e dos pressupostos para a edição de medida provisória.

Após esse estudo, juntando então a análise dos princípios que regem o Direito Tributário com o estudo realizado acerca das medidas provisórias, será feita uma análise da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária e suas eventuais incoerências com os preceitos constitucionais e tributários.

Anteriormente à Emenda Constitucional n° 32, de 11 de setembro de 2001, tendo em vista que Constituição Federal tratava de forma concisa a questão das medidas provisórias, travou-se muitas discussões relativamente a este tema.

A referida Emenda Constitucional, que alterou sensivelmente o artigo 62 da Constituição, buscou solucionar uma série de problemas, em especial a falta de previsão expressa acerca da possibilidade ou não da edição de medida provisória em matéria tributária, o trato de matéria reservada à lei complementar e a questão do princípio da anterioridade tributária, quando da edição de medida provisória que criava ou majorava imposto.

Com o novo regramento trazido pela Constituição Federal à edição de medidas provisórias, novas discussões surgiram inclusive no âmbito do Direito Tributário, o que será abordado no presente capítulo.

2.1 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

Tendo em vista a possibilidade do poder de tributar se tornar um poder arbitrário, existem princípios que regem a relação entre a Fazenda e os contribuintes, e que objetivam transformar essa relação a mais estável e justa possível.

Esses princípios podem ser invocados para proteger os cidadãos e contribuintes de um eventual abuso de poder daquele que tem a capacidade de tributar.

Sobre esse assunto comenta Hugo de Brito Machado:

“Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco*, e o da *liberdade de tráfego*”.³¹

2.1.1 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica, que, embora não explicitamente, se encontra presente no ordenamento brasileiro é basilar no direito tributário brasileiro. A partir dele emergem diversos outros princípios, como o da legalidade e anterioridade, falando-se especificamente do direito tributário.

Conforme Américo Lacombe:

“O princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição, mas, além de ser decorrência lógica da isonomia, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança jurídica, ele vem implementado pelo princípio da legalidade, pela garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis. Vem ainda implementado pelo princípio da separação dos poderes e pela possibilidade de recurso à Justiça, exercida por magistratura independente”.³²

Busca o princípio fazer com que o ordenamento jurídico promova o maior grau de estabilidade e previsibilidade possível entre as relações das pessoas na sociedade. Assim, deve a relação entre os diversos participantes da sociedade possuir o máximo possível de certeza e de igualdade, cabendo ao universo jurídico garantir que isso aconteça.

Das palavras de Roque Antonio Carrazza:

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 62

³² LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 50

“O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc”.³³

Especificamente em relação à tranqüilidade e à estabilidade trazidas através do respeito ao princípio da segurança jurídica, explica Paulo de Barros Carvalho:

“tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas de direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça um clima de segurança das relações jurídicas”.³⁴

Como em tantos outros ramos do direito, também no direito tributário o princípio da segurança jurídica tem o seu reflexo. Buscando garantir a estabilidade nas relações jurídicas, a certeza e a igualdade entre as pessoas da sociedade, tem-se que em matéria tributária não se pode exigir ou aumentar tributo sem prévia previsão legal, e, ainda mais, não se pode fazê-lo sem tempo hábil para que possa o contribuinte se adequar àquilo que foi estabelecido, possibilitando assim o total reconhecimento por parte do contribuinte do que será exigido pela Fazenda Pública.

Desta forma, quando da criação de tributo, deve a lei estabelecer com riqueza de detalhes todos os elementos que vão compor determinado tributo e esclarecer de forma inequívoca em quais circunstâncias haverá a incidência do tributo estabelecido, por obediência ao princípio da segurança jurídica.

Importante citar o ensinamento de Roque Antonio Carrazza:

“Na tributação tais objetivos são alcançados³⁵ quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma *ação-tipo* (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo.

Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstracto* o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária (...).³⁶

Após a análise deste princípio, passa-se então ao princípio da legalidade

³³ CARRAZZA, op. cit., p. 395

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 146

³⁵ Os objetivos trazidos pelo princípio da segurança jurídica, como o da certeza e da igualdade nas relações

³⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 396

2.1.2 Princípio da Legalidade

Prevê o art. 5º da Constituição Federal:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”.

Já no art. 150 da Carta Magna:

“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;”.

Ainda, diz o art. 9º do Código Tributário Nacional:

“Art. 9. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65”.

Somente o art. 5º, II, da CF já bastaria para se observar o princípio da legalidade no âmbito tributário em nosso país. Porém, tamanha a preocupação do constituinte, há ainda o art. 150 da CF, que de forma expressa impede que se institua ou aumente tributo sem lei.

Tal princípio foi consagrado na Inglaterra, através da Magna Carta de 1215, do monarca João Sem Terra, que teve como obrigação posta pelos barões ingleses, tendo em vista os constantes abusos praticados pela monarquia, a necessidade do consentimento dos súditos quando da criação de tributos pela coroa. Trata-se do princípio inglês do *no taxation without representation*.

No dispositivo constitucional já mencionado, fica claro o fato de que apenas o parlamento, ou seja, o povo através de seus representantes eleitos pode instituir ou majorar impostos.

Sendo assim, teoricamente, o povo que define quais situações que devem gerar tributos, o próprio povo que se tributa e decide quando e como deve o Estado retirar parte do patrimônio do particular e usá-lo em prol da coletividade.

Vale citar as palavras de Ubaldo Cesar Balthazar:

“Percebe-se que o nascimento do Parlamento está “intimamente ligado ao consentimento dos impostos”, assim como sua evolução. Importa notar que o surgimento da regra da legalidade, como é evidente, não é resultado de movimentos populares. Como deixa bem claro UCKMAR, citando MITCHELL e KEITH, é fruto de ressentimento das classes nobres e do clero, contra as imposições dos reis”.³⁷

O princípio da legalidade, somado ao da segurança jurídica, faz com que haja a exigência da reserva absoluta de lei formal para quando se crie ou majore imposto.

Quanto ao princípio da reserva da lei formal, escreve Alberto Xavier:

“Se o princípio da preeminência da lei representa muito mais a defesa da própria idéia de generalidade – da *volonté générale* – numa fase de evolução do poder administrativo concebido essencialmente como ampla esfera de autonomia ou mero âmbito de licitude, que a lei se limitava exteriormente a demarcar, já o princípio da reserva a lei desempenha basicamente uma função de garantia dos particulares contra as intervenções do poder. Isto mesmo o revela a gênese do referido princípio que, tendo nascido no Direito Tributário, veio a alastrar para o Direito Penal e para todas as atividades administrativas, como a imprensa, a polícia, a emigração, que constituem as mais visíveis de todas as intervenções diretas (*unmittelbarer Eingriffe*) na esfera dos particulares”.³⁸

Importante, ainda, citar as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho acerca do princípio da legalidade:

“Tanto quanto o Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O *jus puniendi* e o *jus tributandi* foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, repete-se por toda parte: *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão”.³⁹

Vale também o Princípio da Legalidade para garantir que a relação entre o Estado, sujeito ativo da relação tributária, e o contribuinte, sujeito passivo da relação, tenha o máximo possível de segurança jurídica.

Relativamente a esse assunto, escreve Hugo de Brito Machado:

“Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só

³⁷ BALTHAZAR, op. cit., p. 12

³⁸ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 14-15

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 213

isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária”.⁴⁰

Deve a lei prever com riqueza de detalhes tudo o que compõe a relação jurídica tributária, não bastando que apenas mencione a hipótese de incidência ou que aponte diretrizes genéricas. Bem por isso, no Brasil, mais do que a existência do princípio da legalidade, existe o princípio da estrita legalidade, que faz com que o legislador ao instituir um tributo deva mencionar tudo aquilo que é objeto da relação tributária, como a hipótese de incidência, o mandamento, o fato temporal, a prestação e a sanção no caso de uma eventual inadimplência, fazendo assim uma tipificação do tributo de forma precisa, exaustiva e taxativa de tudo aquilo que gera a obrigação tributária e permite sua fiscalização pela fazenda pública.

Desta forma, vê-se que o objetivo do princípio da legalidade é retirar qualquer traço de discricionariedade para a administração pública quando da cobrança de tributos, devendo ela se pautar única e exclusivamente nos ditames legais.

Não pode a Fazenda Pública, no caso de eventual omissão por parte do legislador, corrigir a lei, ou se valer de qualquer analogia *in malam partem*. Deve aplicar aquilo que foi previsto em lei, e nada mais do que isso.

Através do exposto, percebe-se então que, através da legalidade tributária, a instituição do tributo exige uma caracterização ainda mais exata e detalhada do que aquela existente no Direito Penal, vez que neste ramo o legislador fixa um parâmetro que o julgador, através de ponderações, pode atuar, não havendo então uma fixação exata como aquela que há no Direito Tributário e que não permite nenhum traço de discricionariedade.

Quanto a isso, explica Roque Antonio Carraza:

“Aliás, a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio Direito Penal. Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão”.⁴¹

⁴⁰ MACHADO, op. cit., p. 63

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 244

Ante o exposto, vê-se que o Fisco não tem autonomia para se valer de critérios que de qualquer forma prejudiquem ou beneficiem parte dos contribuintes. Trata-se de um órgão da administração pública que tem a sua atuação rigorosamente atrelada aos ditames postos pelo Parlamento e postos pelo ordenamento legal. Vale também dizer que a Fazenda, exceto nos casos expressamente autorizados, não pode abrir mão de créditos tributários ou se valer do instituto da transação quando entender conveniente.

Mais do que em qualquer outra área do Direito, as autoridades fazendárias tem o dever de atuar da forma mais rigorosa possível àquilo que é posto em lei, sob pena de se ferir o princípio da segurança jurídica, e fugir ao ideal exposto em nossa Constituição Federal.

Vencida a análise do princípio da legalidade no Direito Tributário, importante a compreensão do princípio da anterioridade para o estudo do tema objeto deste trabalho.

2.1.3 Princípio da Anterioridade

Relativamente a certos tributos, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a regra da impossibilidade da retroatividade de tributos, quanto a fatos geradores pretéritos à lei, e que seja prejudicial ao contribuinte.

Porém, para a maioria dos tributos, vigora o princípio da anterioridade da lei tributária, estabelecendo que somente é possível a cobrança de tributo pela Fazenda Pública no exercício financeiro seguinte àquele em que houver sido publicada a lei que instituiu o tributo.

Tal princípio vem estampado nos arts. 150, III, *b* e *c*, 150, § 1º, e 195, § 6º, da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*;

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

O princípio da anterioridade é um princípio exclusivamente do direito tributário, e faz com que os tributos por ele atingidos, que muito embora entrem em vigor normalmente, só tenham eficácia a partir do exercício financeiro seguinte.

O exercício financeiro vem disciplinado através da lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro e coincide com o ano civil, tendo início no dia 01 de janeiro e término no dia 31 de dezembro.

Mais do que determinar que a lei que institui ou aumenta tributo só terá eficácia a partir do exercício financeiro seguinte, a CF ainda impõe que o tributo, ou o aumento dele, só possa ser cobrado 90 dias após sua publicação. Assim o é, para evitar que lei aprovada nos últimos dias do exercício financeiro atual, já tenha eficácia no exercício financeiro seguinte.

Nos dizeres de Luciano Amaro:

“A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. Isso significa que, se o fato “a” é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X., somente a partir de 09 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fatos do tipo “a” irão gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X+1”.⁴²

O princípio constitucional tributário da anterioridade foi estabelecido objetivando que o contribuinte tenha plena certeza dos tributos que terá que recolher (ao menos naquele exercício financeiro), bem como se planeje quanto à eventual criação ou majoração de tributo. Trata-se, portanto, de garantia de que o contribuinte não será pego de surpresa por lei tributária, comprometendo assim seu planejamento financeiro.

⁴² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 121

Antes do princípio da anterioridade, existe o princípio da segurança jurídica. Admitir-se que lei que crie ou majore imposto passe a ter eficácia num curto espaço de tempo, seria fazer com que o contribuinte não pudesse ter o mínimo de planejamento, comprometendo sua vida financeira.

Vale citar as palavras de Roque Antonio Carrazza:

“De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica”.⁴³

Importante ainda as palavras de Aliomar Baleeiro:

“Segundo o aspecto da justiça da norma, entendido como relação de correspondência entre os valores perseguidos pelo ordenamento (o espírito do sistema) e a atuação da norma, a verificação da correta compreensão depende desse contraste entre o que é real e o que é ideal. (...). Ora, sob essa perspectiva, a única interpretação compatível é aquela que permite a adequada proteção da segurança jurídica, pela abolição da “surpresa” tributária. Aliás, a evolução histórica do princípio da anterioridade, originária do anterior princípio da autorização orçamentária, somente corrobora a idéia de que, ao ser publicada a lei tributária, dissocia-se sua vigência de sua eficácia”.⁴⁴

Ante o princípio da anterioridade, somado ao da segurança jurídica, fica claro que somente poderá ser cobrado tributo, no exercício financeiro seguinte ao da criação ou majoração de tributo por lei. Nesse sentido, impossível se interpretar o termo *cobrar*, do art. 150, da CF, como mero ato administrativo de lançamento ou arrecadação, podendo assim a Fazenda Pública cobrar, no exercício financeiro seguinte, por fatos imponíveis do mesmo exercício financeiro de que a lei entrou em vigor. Somente desta maneira se excluirá a surpresa da vida financeira do contribuinte.

O § 1º do art. 150, CF, estabelece alguns tributos que não obedecem ao princípio da anterioridade. São eles: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, o IPI, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, os impostos lançados por motivo de guerra e os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

⁴³ CARRAZZA, op. cit., p. 179

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 103

2.2 ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA E DOS PRESSUPOSTOS PARA A EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA

Como já abordado anteriormente no presente trabalho, tendo em vista os constantes abusos praticados quando da edição de medidas provisórias, foi promulgada em 11/09/2001 a Emenda Constitucional número 32, que promoveu uma série de alterações no art. 62 da Constituição Federal.

Fazendo-se uma análise das atuais características da medida provisória na Constituição Federal, importante analisar sua natureza jurídica, bem como os pressupostos para sua edição.

2.2.1 Natureza jurídica

A questão da natureza jurídica das medidas provisórias, tendo em vista suas peculiares características, é motivo de intensa discussão doutrinária. Tendo em vista tais discussões, há aqueles que defendem tratar-se de ato administrativo com força de lei, outros tratar-se de lei e ainda outros que as entendem como ato de governo.

Os que defendem que a natureza jurídica das medidas provisórias é de ato administrativo, assim o fazem pelo seguinte raciocínio: tendo em vista que Poder Legislativo emite ato legislativo, por consequência, os atos do Poder Executivo são atos administrativos. Defendem a idéia de que entender a medida provisória como lei é negar o princípio da separação dos poderes, gerando uma enorme confusão entre eles, e ainda fazem menção ao texto constitucional deixar claro que medida provisória tem *força de lei*, não sendo, portanto, lei.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, defensor da natureza jurídica das medidas provisórias como atos administrativos:

“A medida provisória é convertida em lei, logo, em si mesma não é lei, pois não se converte o que já é. Quanto à natureza, não difere de um decreto, é ato administrativo com força de lei, igualmente um ato oriundo do Poder Executivo. A competência que ele se apoia não é legislativa em sentido técnico”.⁴⁵

Dissertando acerca do entendimento de Marco Aurélio Greco, afirma Brasilino Pereira dos Santos:

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Ed. RT, 1991. p. 15

“A *medida provisória*, tal como prevista no art. 62, da Constituição de 1988, é, para ele⁴⁶, na verdade um *ato administrativo* geral editado pelo Presidente da República em razão da situação constitucionalmente descrita. Quanto ao órgão de emanção, é administrativo. Quanto à função que lhe dá origem, é igualmente a de gerir os interesses nacionais, o que já se chamou de função de governo.

A previsão contida no art. 59 de que o processo legislativo compreende também as Medidas Provisórias não lhes outorga natureza legislativa, pois o sentido da inclusão está em que elas tendem a se converter em lei (art. 62, parágrafo único)⁴⁷. Ou seja, é uma hipótese especial de produção legislativa.

Em suma, conclui *Marco Aurélio*, a Constituição, no seu art. 62, autoriza o Presidente a praticar um ato de natureza administrativa, pois corresponde à aplicação dos princípios maiores que regem o ordenamento constitucional, ao qual ela atribui força de lei, força esta que não teria se não houvesse tal previsão expressa⁴⁸.

Vale ainda citar as palavras do Ministro Sydney Sanches em um de seus julgamentos:

“Como se tratam de atos administrativos, as Medidas Provisórias tem que enquadrar-se dentro de parâmetros legais que as autorizam, conforme o mandamento constitucional. Deverão estar presentes, os indispensáveis requisitos de urgência, relevância, devidamente comprovados, para justificar a sua emanção”⁴⁹.

Por outro lado, divergindo do entendimento da natureza jurídica das medidas provisórias como ato administrativo, há os que entendem tratar-se, na realidade, de lei ou de ato de governo. Isso, pois, para os que defendem esse entendimento, não há que se falar nas medidas provisórias como atos administrativos, tendo em vista o princípio da legalidade que impera como característica destes atos. Assim, sendo que a medida provisória inova o ordenamento jurídico, e dado o seu caráter de generalidade e abstração, fica clara a impossibilidade de se caracterizar as medidas provisórias como atos administrativos.

Nesse sentido, vale citar as palavras de Joel de Menezes Niebuhr:

“o fato de a medida provisória não ser produto do Poder Legislativo, embora impeça qualificá-la como lei em sentido formal, não é o bastante para justificar entendimento de que ela seja ato administrativo. A medida provisória constitui espécie normativa que inova a ordem jurídica, revestindo-se dos atributos

⁴⁶ para Marco Aurélio Greco

⁴⁷ anterior à EC 32/01

⁴⁸ SANTOS, op. cit., p. 303

⁴⁹ STF. ADIN 1516 Rel. Min. Sydney Sanches

referentes à generalidade e à abstração, desenhando ato político, porém não administrativo”.⁵⁰

Citando José Afonso da Silva:

“São⁵¹, como se nota, medidas de lei (têm força de lei) sujeitas a uma condição resolutiva, ou seja, sujeitas a perder sua qualificação legal no prazo de 120 dias”.⁵²

Comentando ainda acerca da natureza jurídica das medidas provisórias, escreve Alexandre Macedo Tavares:

“Com efeito, ato administrativo, face ao indeclinável respeito ao postulado da legalidade, encontra-se abaixo e umbilicalmente vinculado a prévio autorizativo legal, vocacionado a cumprir a missão de conferir-lhe executoriedade. Acontece que não há uma relação de precedência de validade condicionada entre uma medida provisória e uma lei, como ocorre com todo o ato administrativo, ao revés, neste contexto, essa reflete a sombra de uma anômala “espécie de lei sob condição resolutiva”, como assevera Szlarowsky.⁵³

Divergindo ainda tanto da possibilidade da natureza jurídica das medidas provisórias como ato administrativo, quanto a se tratar de lei, defende Celso Antonio Bandeira de Mello a idéia de que como os atos administrativos tem um regime jurídico próprio, são infraconstitucionais e respeitam o princípio do interesse público sobre o privado, não há que se falar em natureza jurídica de ato administrativo, vez que não há o respeito ao citado regime jurídico pelas medidas provisórias.⁵⁴

Ainda, o mencionado autor cita cinco características que impedem a classificação da natureza jurídica das medidas provisórias como de lei:

“A primeira diferença entre umas e outras reside em que as medidas provisórias correspondem a uma forma especial de regular certos assuntos, ao passo que as leis são vias normais de discipliná-los.

A segunda diferença está em que as medidas provisórias são, por definição, efêmeras, enquanto as leis, além de perdurarem normalmente por prazo indeterminado, quando temporárias têm seu prazo por elas mesmas fixado, ao contrário das medidas provisórias, cuja duração máxima já está preestabelecida na Constituição: 120 dias.

A terceira diferença consiste em que as medidas provisórias são precárias, isto é, podem ser infirmadas pelo Congresso a qualquer momento dentro do prazo em

⁵⁰ NIEBUHR, Joel de Menezes. *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001. p.81

⁵¹ as medidas provisórias

⁵² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 534

⁵³ TAVARES, Alexandre Macedo. *Medida provisória em matéria tributária*. Florianópolis: Momento Atual, 2005. p. 57

⁵⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1988. p. 64

que deve apreciá-las, em contraste com a lei, cuja persistência só depende do próprio órgão que emanou (Congresso).

A quarta diferença resulta de que a medida provisória não confirmada, isto é, não transformada em lei, perde sua eficácia desde o início; esta, diversamente, ao ser revogada, apenas cessa seus efeitos *ex nunc*.

Finalmente, a quinta e importantíssima diferença procede de que a medida provisória, para ser expedida, depende da ocorrência de certos pressupostos, especificamente os de “relevância e urgência”, enquanto, no caso da lei, a relevância das matérias não é condição para que esta seja produzida; antes, passa a ser de direito relevante tudo o que a lei houver estabelecido. Demais disso, inexistente o requisito de urgência”.⁵⁵

Dado o caráter peculiar de inovação de ordenamento trazido através das medidas provisórias, fica claro o seu caráter de excepcionalidade. Acerca disso, comenta Agapito Machado Júnior:

“O constituinte ao transferir a função legislativa ao executivo, não o fez para dar margem a contrariar a harmonia entre os poderes do Estado. Fê-lo, portanto, em caráter de plena excepcionalidade, para regular situações emergenciais e precárias, desde que preenchidos os requisitos de admissibilidade para edição da medida provisória”.⁵⁶

Muito embora seja a lei de conversão da medida provisória um ato complexo, tem-se que a edição de medida provisória se trata de um ato simples, vez que depende única e exclusivamente da vontade do Presidente da República.

Acerca disso, vale citar a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“É ela um típico ato normativo primário e geral. Edita-o o Presidente no exercício de uma competência constitucional, de uma competência que, insista-se, lhe vem diretamente da Constituição. Manifesta assim a existência de um poder normativo primário, próprio do Presidente e independente de qualquer delegação”.⁵⁷

Após a análise dos mais diversos entendimentos, vê-se pelos argumentos expostos, em especial os de Celso Antonio Bandeira de Mello, que é impossível a consideração das medidas provisórias como sendo lei. Trata-se, portanto, de ato precário, temporário e efêmero do chefe do Executivo que possui força de lei, sendo então posteriormente posto à análise do Parlamento, o que claramente não satisfaz o princípio da legalidade para a edição de medidas provisórias em matéria tributária.

Feita essa análise, não menos importante a análise dos pressupostos para a sua edição.

⁵⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 119

⁵⁶ MACHADO JUNIOR, Agapito. *O uso abusivo de medidas provisórias no âmbito do direito administrativo*. RT nº 761, março de 1999, p. 18/19

⁵⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 231

2.2.2 Pressupostos para a edição de medida provisória

Anteriormente à Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, a questão da restrição quanto às matérias que poderiam ser abordadas através de medida provisória não encontrava limitação expressa no texto constitucional.

Dessa forma, buscou a doutrina brasileira, através de uma análise sistemática do ordenamento jurídico, limitações às matérias passíveis de abordagem via medida provisória.

A respeito das mencionadas limitações escreve José Levi Mello do Amaral Júnior:

“Não havia, no texto constitucional originário de 1988, nenhuma limitação material explícita relativamente à medida provisória. Não obstante, a doutrina sustentava a existência de limites materiais implícitos à edição de medida provisória. Em uma interpretação sistemática e lógica da Constituição de 1988, a doutrina inclinou-se no sentido de negar à medida provisória as matérias que a própria Constituição retira do campo temático da lei delegada, porquanto nitidamente reservadas às Casas do Congresso Nacional, a saber:

1. atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, bem assim os de competência privativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal;
2. a matéria reservada à lei complementar;
3. a legislação sobre organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia dos seus membros;
4. a legislação sobre nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; e
5. a legislação sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos”.⁵⁸

Muito embora a análise sistêmica realizada pela doutrina anteriormente à Emenda Constitucional 32, muitas das vedações verificadas não acabaram sendo respeitadas quanto à edição de medidas provisórias.

Dentre as matérias que houve respeito ao entendimento doutrinário trazido, está a não utilização de medida provisória em matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional e privativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, a não utilização em matéria afeta à lei complementar, bem como a organização do Poder Judiciário, também quanto a nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos, eleitorais e matéria orçamentária, penal e processual penal.

Também não se utilizou a via da medida provisória para regulamentar artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de

⁵⁸ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida Provisória e a sua conversão em lei*. São Paulo: RT, 2004. p. 133/134

1995, conforme o disposto no art. 246 da Constituição de 1988, com o acréscimo trazido pelas ECs 6 e 7, de 15/08/1995.

Em especial quanto a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, objeto do presente trabalho, muito embora a vedação por grande parte da doutrina quanto a edição relativamente a este tema, já anteriormente à EC 32, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela possibilidade de edição de medida provisória que crie ou majore tributo. Tal entendimento veio conforme a própria jurisprudência existente no STF com relação aos anteriores decretos-leis.

Com a edição da Emenda Constitucional 32/01, vedou-se expressamente a possibilidade de edição de medida provisória relativamente a certas matérias, indo ao encontro dos entendimentos que já se encontravam presentes na doutrina brasileira e já mencionados no presente tópico.

O já citado parágrafo § 1º do art. 62, trazido pela EC 32 (citado às fls. 17), traz quais são as vedações matérias expressa agora presente na Constituição Federal.

Quanto aos pressupostos da medida provisória discorre José Afonso da Silva:

“Os pressupostos materiais (das medidas provisórias) extraem-se do disposto no § 1º do art. 62, que arrola matérias vedadas às medidas provisórias, tais como: I – as relativas a (a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (b) direito penal, processual penal e processual civil; (c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares; II – que visem a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservadas à lei complementar; IV – já disciplinadas em projeto aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. Concluído pelo Juízo prévio de admissibilidade da medida provisória, previsto no § 5º do art. 62, que ela versa qualquer dessas matérias, deve ser simplesmente arquivada, assim também se concluir que falta um dos pressupostos formais *relevância* ou *urgência* – um ou outro, porque se exige que sejam conjuntamente atendidos.

Perdura a limitação às medidas provisórias introduzida pela EC 6/95, pela qual é vedada sua adoção na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995. O objetivo imediato consistiu em estabelecer limites de atuação do Poder Executivo quanto às leis mencionadas nas ECs-5, 6, 7 e 8 relativamente à regulamentação das matérias ali previstas que eram monopólios. E aí seu alcance é importante. Abriam-se os monopólios, mas se estabelece regra de controle dessa abertura pelo Congresso Nacional”.⁵⁹

Dessa forma, conforme previsto no art. 62, da Constituição Federal, pode o Presidente da República se valer do instrumento da medida provisória para regular

⁵⁹ SILVA, op. cit., p. 533

quaisquer matérias não previstas no § 1º, desde que presentes os requisitos da relevância e da urgência.

Das palavras de José Afonso da Silva:

“As *medidas provisórias*, com força de lei, podem ser adotadas pelo Presidente da República, as quais, no entanto, para serem legítimas, não de atender a pressupostos formais e materiais e, ainda, a regras de procedimento que agora se exigem no art. 62 da CF com o enunciado oferecido pela EC-32/2001. Os *formais* são a relevância e a urgência; os *materiais* dizem respeito à matéria que pode por eles ser regulamentada”.⁶⁰

Tanto no texto Constitucional originário, em 1988, quanto após a Emenda Constitucional 32/01, os requisitos de relevância e urgência se fazem presentes para a edição de medida provisória.

Inicialmente, importante salientar que ambos requisitos devem ser respeitados, não bastando apenas um deles. Isso fica claro através da leitura do dispositivo constitucional, o qual se vale da expressão “relevância e urgência”, claramente com o caráter da adição dos requisitos para a possibilidade de uso do instituto.

Discorrendo acerca do art. 62, da CF, afirma Roque Antonio Carrazza:

“Nele (no art. 62, da CF) está estatuído que as medidas provisórias só tem cabida em caso de relevância e urgência.

Assim, não é por qualquer motivo que elas podem ser validamente baixadas. Por igual modo, é insuficiente existir relevância ou urgência para que tais atos normativos sejam constitucionais. Para isto, é imprescindível que à relevância se some a urgência”.⁶¹

Partindo-se para a análise dos requisitos propriamente ditos, vê-se que não há possibilidade de se definir exatamente aquilo que é relevante e urgente, tratando-se inclusive de requisitos com natureza eminentemente política, o que faz com que não se tenha como estabelecer objetivamente e abstratamente em quais casos encontram-se presentes os pressupostos.

Como já exposto no presente trabalho, por um bom tempo discutiu-se no Congresso Nacional projetos de Emenda Constitucional objetivando dar um melhor regramento às medidas provisórias.

Durante essas discussões, veio a tona a questão dos pressupostos de relevância e urgência, alguns defendendo a idéia de se conferir maior objetividade aos requisitos.

⁶⁰ SILVA, op. cit., p. 532

⁶¹ CARRAZA, op. cit., p. 262

Importante citar as palavras de José Eduardo Dutra, na Ata Circunstanciada da 2ª reunião da comissão designada pelo Senado Federal para a discussão da Emenda Constitucional que alterou o dispositivo constitucional da medida provisória, em 23/05/1996:

“impossível que em lei se estabeleça o que é necessário ou relevante, porque isso depende até de uma orientação política. Essa é uma discussão política. Não podemos optar por um raciocínio cartesiano de primeiro discutir isso e depois aquilo, porque a relevância da necessidade se confunde com o mérito, e isso está relacionado até com a própria orientação política de um governo. Para um governo pode ser necessária a reforma agrária, enquanto para outro pode não ser. Assim, acho impossível estabelecer isso em lei”.

Muito embora não haja uma caracterização objetiva do que efetivamente é relevante e urgente, no art. 62, da Constituição Federal, isso não significa que se tratem de requisitos inócuos, que não necessitam de análise anteriormente à edição de medida provisória ou numa eventual conversão em lei, haja vista a possibilidade de compreensão dos pressupostos através de uma análise sistêmica e lógica do texto constitucional.

Conforme Celso Antonio Bandeira de Mello:

“A circunstância de relevância e urgência serem – como efetivamente o são – conceitos “vagos”, “fluidos”, “imprecisos”, não implica que lhes faleça densidade significativa. Se dela carecessem não seriam conceitos e as expressões com que são designados não passariam de ruídos ininteligíveis, sons ociosos, vazios de qualquer conteúdo, faltando-lhes o caráter das palavras, isto é, de signos que se remetem a um significado”.⁶²

Importante a análise de cada um dos requisitos de forma isolada. O primeiro enumerado no art. 62, da Constituição Federal, o da relevância, é dos dois o de mais fácil definição.

Assim o é tendo em vista que relevante é aquilo que, tendo em vista sua gravidade e seu potencial cunho lesivo à sociedade, deve ser imediatamente realizado por parte do Poder Executivo, objetivando assim o menor impacto na ordem pública.

Via de regra, tendo em vista a medida provisória tratar de matérias com assunto de lei, não há como retirar seu caráter de relevância à ordem jurídica.

Relativamente ao requisito de urgência, aí sim existe uma maior dificuldade para a definição e para a análise da ocorrência ou não desse pressuposto para a edição de medida provisória.

⁶² MELLO, op. cit., p. 123

O requisito da urgência se encontra presente quando é verificado que a demora no processo legislativo até a aprovação de determinado regramento legal comprometeria a coletividade, o bom andamento da ordem pública.

Dessa forma, necessário se faz a adoção de mecanismo que não a via legislativa convencional, objetivando assim não causar prejuízos à sociedade.

A respeito de ambos requisitos, escreve Humberto Bergmann Ávila:

“Relevância qualifica a situação cuja gravidade ultrapassa os riscos normais da vida social, o que impõe ao Poder Executivo a edição de ato indispensável e imediatamente necessário à preservação da ordem pública.

Urgência indica as hipóteses em que o Estado é confrontado com situações extraordinárias, não reguladas no sistema constitucional de maneira autônoma, para cuja regulação os instrumentos legais, inclusive aqueles que abreviam o procedimento legislativo, revelam-se inidôneos para evitarem os danos causados pelo retardamento. No plano constitucional, um conceito objetivo de caso de urgência é aquele que precisa ser regulado em menos de 45 dias.

À ciência do Direito incumbe a parte significativa advinda do sistema, sincronicamente analisado, mediante eleição de critérios jurídicos que possam descrever e explicar o conjunto de propriedades que permitam a inclusão de casos, na classe de casos constante das definições de urgência e relevância”.⁶³

Importante salientar ainda que o fato de já haver projeto de lei tramitando acerca de determinada matéria não exclui por absoluto a possibilidade do Presidente da República editar medida provisória. Pode ocorrer do Congresso demorar na deliberação de projetos, sendo que, caso presentes os requisitos de relevância e urgência, nada impede a adoção de medida provisória para disciplinar determinado assunto.

Seguindo este entendimento, vale citar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

“A existência de projeto de lei sobre a matéria, antes de provar a falta de urgência, pode evidenciá-la, se o processo legislativo não se ultima no tempo em que o Poder competente razoavelmente reputa necessário à vigência da inovação proposta, que, de qualquer modo, ficará sujeita à decisão final, *ex tunc*, do Congresso Nacional”.⁶⁴

Vencidas as análises a respeito dos princípios constitucionais tributários, da natureza jurídica e dos pressupostos para a edição de medida provisória, passa-se então à

⁶³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999. p. 80 e 133

⁶⁴ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence no STF, na ADInMC 526-0-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 05/03/1993

análise da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária à luz dos princípios constitucionais analisados e dos pressupostos citados.

2.3 POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS VIA MEDIDA PROVISÓRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Medida provisória em matéria tributária, muito embora de maneira muito criticada pela doutrina, já vinha sendo diversamente utilizada e aceita pelos tribunais antes mesmo da permissão constitucional expressa trazida pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. A mencionada Emenda veio apenas ratificar aquilo que já vinha sendo praticado.

Tal utilização importa em desrespeito aos princípios constitucionais do Direito Tributário e também fere a razão da existência do instituto da medida provisória, o que será melhor demonstrado no decorrer do presente capítulo.

Vale citar as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*“Ex positis, às luzes de uma interpretação sistêmica da Constituição, não cabe medida provisória em matéria tributária, salvo nas exceções delineadas, que ora a afastam, ora a toleram, excepcionalmente, como visto. Por último, o argumento político. Faria senso uma Constituição democrática que promoveu o controle congressual em níveis jamais vistos, em substituição a uma Carta outorgada, de cunho ditatorial, que consagrava a hipertrofia do Executivo, extinguir o decreto-lei para criar instrumento ainda mais abrangente, em matéria tão sensível como a tributária? De certo que não, a toda evidência”.*⁶⁵

Analisando os princípios constitucionais tributários desrespeitados com a utilização de medida provisória em matéria tributária, importante a análise da relação entre o princípio da legalidade da tributação e as medidas provisórias, o princípio da anterioridade tributária e os pressupostos de relevância e urgência para as medidas provisórias e o princípio da segurança jurídica e as medidas provisórias em matéria tributária.

2.3.1 Princípio formal da legalidade da tributação e medida provisória

Como já exposto no presente trabalho, princípio basilar do Direito Tributário é o princípio da legalidade, que prevê que nenhum tributo será criado, ou majorado, senão em virtude de lei. É a consagração da idéia de que o povo se tributa, ainda que por intermédio

⁶⁵ COELHO, op. cit., p. 252

de seus representantes eleitos no Congresso Nacional, mas, mesmo que por via indireta, é ele que se tributa.

Importante citar as palavras de Vittorio Cassoni a respeito das regras básicas do princípio da legalidade:

“a) Reserva formal – indispensabilidade de ato legislativo como veículo para instituir e aumentar tributo; b) Reserva absoluta – a lei deve conter todos os elementos do tipo tributário, que, por esse aspecto, é considerado pela doutrina como tipo tributário fechado ou cerrado”.⁶⁶

Necessária então a análise quanto à observância do princípio da legalidade no caso de edição de medida provisória a respeito de matéria tributária.

Tendo em vista os óbices já apontados no presente trabalho quanto à possibilidade de se considerar medida provisória como sendo lei, tanto em sentido material, quanto em sentido formal, tem-se que a adoção de medida provisória para a criação ou majoração de tributo não respeita o princípio constitucional tributário da legalidade.

Vale citar os dizeres de Alexandre Macedo Tavares:

“Inequivoco que uma medida provisória e uma lei possuem regimes jurídicos essencialmente diversos (...), *ex vi* da própria Constituição Federal de 1988. Como já consignado, medida provisória é ato político precário, temporário, efêmero, e condicionado, emanado do Poder Executivo, que carece do crivo Parlamentar para ganhar foros de definitividade e estabilidade no ordenamento jurídico. Já uma lei, seja ela ordinária ou complementar, é ato incondicionado, estável, sólido, nascido no âmbito do Poder Legislativo, logo, fruto de representação popular, diversamente de uma medida provisória”.⁶⁷

Entendido então a impossibilidade de se considerar a medida provisória como lei, fica clara a incompatibilidade do princípio tributário e do instituto da medida provisória para questões tributárias.

Quanto à incompatibilidade mencionada, importante os dizeres de Roque Antonio Carraza:

“Todavia, obtemperamos que tal Emenda Constitucional,⁶⁸ na parte atinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a *cláusula pétrea* do art. 60, § 4º, III, da CF, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação dos Poderes.

Como se isso não bastasse, a mesma Emenda Constitucional 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos

⁶⁶ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise de impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 102

⁶⁷ TAVARES, op. cit., p. 84

⁶⁸ EC 32, de 11/09/2001

contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente “consentidos” por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a *cláusula pétrea* do art. 60, § 4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais *lato sensu*”.⁶⁹

Não menos importante os dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca do princípio da legalidade tributária e as medidas provisórias:

“A lei em sentido formal e material exige, em sede tributária, como na penal, a absoluta indelegabilidade da função legislativa, salvo nos casos expressos na própria Constituição. Na CF de 1988, as exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade, por razões de urgência e relevância, estão expressamente previstas. Assim, os impostos de importação, exportação, IPI e ISOF podem ter suas alíquotas alteradas por ato administrativo que entram a vigor de imediato. O imposto extraordinário de guerra e os empréstimos compulsórios emergenciais estão libertos da anterioridade. Vigoram de pronto. As contribuições previdenciárias observam lapso de 90 dias e logo produzem eficácia, desnecessitando de observar o princípio da anterioridade. Afora ditas exceções, os *demais tributos* estão sujeitados à *legalidade e à anterioridade*. Mas o princípio da legalidade vai além e proíbe a *delegação*, pois de nada adiantaria, já descontadas as exceções a Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria se, depois, o *legislador*, fazendo dela *tabula rasa*, *delegasse* o seu manejo ao administrador. Seria o dito pelo não dito. A Constituição obriga o legislador a consentir a tributação. A competência legislativa em sede de tributação é *indelegável*. Esta é a razão pela qual, ocorrendo delegação, surge a eiva de inconstitucionalidade. Ora, indelegável a competência legislativa para manejar tributos conforme a Lei Maior, o uso de medida provisória na espécie caracteriza *invasão de competência*, intolerada pela Constituição. O Judiciário, todavia, contemporiza, concilia”.⁷⁰

Observado o exposto, fica clara a incompatibilidade entre a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária e os ditames do princípio constitucional tributário da legalidade. Admitir essa possibilidade seria mitigar um dos princípios basilares do Direito Tributário.

Outra incompatibilidade se dá entre o princípio da anterioridade e as medidas provisórias que criam ou majoram tributos.

2.3.2 O princípio da anterioridade tributária e os pressupostos de relevância e urgência para as medidas provisórias

Outro importante princípio tributário é o da anterioridade, também já abordado no presente trabalho. Como já exposto, consiste este na garantia de que o contribuinte poderá se planejar quanto às suas obrigações tributárias.

⁶⁹ CARRAZA, op. cit., p. 275/276

⁷⁰ COÊLHO, op. cit., p.253

É também conhecido como o princípio da não-surpresa, estabelecendo a impossibilidade de se surpreender o contribuinte com novos tributos em um mesmo exercício financeiro, evitando assim o comprometimento do orçamento do contribuinte tendo em vista novas exigências legais.

Tratando-se especificamente da questão da criação, ou majoração de tributo via medida provisória, importante estabelecer se através desse mecanismo há respeito e compatibilidade com o princípio da anterioridade.

Ressaltando aquilo que já foi exposto, é clara a necessidade da existência dos dois requisitos para a edição de medida provisória, trazidos no art. 62, da CF, quais sejam, a relevância e a urgência.

Das palavras de Humberto Bergmann Ávila:

“Bem se vê que a competência para a edição de medidas provisórias não é materialmente incondicionada, como para as leis. Não há só exigências formais, mas exigências materiais: a medida provisória só cabe em casos de relevância e urgência”.⁷¹

Desta forma, evidente que ambos pressupostos devem se encontrar preenchidos para a utilização de medida provisória para criar ou majorar tributo.

Ocorre também, porém, que conforme a previsão do § 2º, do art. 62, da CF, salvo algumas exceções, as medidas provisórias que criem ou majorarem tributos só passarão a ter eficácia no exercício financeiro seguinte, isso somente no caso de terem sido convertidas em lei até o último dia do exercício em que a medida foi editada.

Por aquilo que já foi exposto no presente trabalho acerca do princípio da anterioridade e dos pressupostos de relevância e urgência para a edição de medida provisória, percebe-se uma evidente contradição no uso de medidas provisórias para este fim.

Conforme já tratado, só há o pressuposto de urgência para a edição de medida provisória quando não há tempo hábil para se promover um ordenamento através do processo legislativo comum sem causar prejuízos à sociedade.

Ocorre que, tendo em vista que o tributo criado ou majorado só será eficaz no exercício financeiro seguinte, tal fato exclui então o pressuposto de urgência para a edição da medida provisória.

Citando Roque Antonio Carrazza:

⁷¹ ÁVILA, op. cit., p. 86

“Amarrada essa insofismável premissa,⁷² podemos dizer, sempre com apoio na Constituição, que só há urgência, a autorizar a edição de medidas provisórias, quando, comprovadamente, inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem grandes e inilidíveis prejuízos à Nação, venha a ser disciplinada por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos §§ 1º a 3º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de cem dias, contados da apresentação do projeto. Melhor elucidando, estes versículos constitucionais disciplinam o “regime de urgência constitucional”, também chamado “processo legislativo sumário”, pelo qual é dado ao Presidente da República “solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa” (§ 1º), quer privativa, quer comum. Se isto acontecer, a Câmara dos Deputados realizará a deliberação principal (art. 64, *caput*), em até quarenta e cinco dias, e o Senado da República, a deliberação revisional, no mesmo prazo, sob pena de a proposição ser incluída na “ordem-dia, sobrestando-se a deliberação quanto aos demais assuntos, para que se ultime a votação” (§ 1º). Havendo, nesta última Casa Legislativa, emendas, deverão ser apreciadas pela Câmara dos Deputados, em até dez dias (§ 2º). Tais prazos, somados, perfazem os retro-aludidos cem dias. Logo, em nosso direito positivo só há urgência se realmente não se puder aguardar cem dias para que uma lei venha aprovada, regulando o assunto. O Judiciário, em última análise, decidirá a respeito”.⁷³

Assim, vê-se que a edição de medida provisória em matéria tributária, tendo em vista o princípio da anterioridade, faz com que não haja respeito aos pressupostos para a edição (especificamente o da urgência), o que torna inviável tal mecanismo com o mencionado intuito.

Esta também é a opinião de Mizabel Abreu Machado Derzi:

“inseridas as expressões relevância e urgência no contexto normativo da Constituição, confrontada que sejam com as principais regras do sistema tributário, obtém-se uma total determinação conceitual que permite afastar a possibilidade de utilização das medidas provisórias para criar ou majorar aqueles já existentes”.⁷⁴

E ainda:

“Pode-se afirmar, em síntese, como regra geral, que instituir tributos ou aumentá-los não pode ser considerado de urgência e relevância, pois o princípio da anterioridade, genericamente aplicável por determinação constitucional, adia para o exercício subsequente a eficácia e a aplicação das leis tributárias. Igualmente os tributos, que são exceção à regra da anterioridade (...), e que representam o setor de relevância e da urgência tributária, encontram disciplinação própria e peculiar no Texto Constitucional, totalmente distinta daquela prevista no art. 62, que regula as medidas provisórias”.⁷⁵

⁷² A de que somente pode haver a edição de medida provisória se presentes os requisitos de relevância e urgência, em conjunto

⁷³ CARRAZZA, op. cit., p. 277

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 87

⁷⁵ BALEEIRO, op. cit., p. 87

Realizada a análise acerca do princípio tributário da anterioridade e dos pressupostos de relevância e urgência para a edição de medidas provisórias, faz-se importante a análise do princípio da segurança jurídica em confronto com a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária.

2.3.3 Princípio da Segurança Jurídica e medida provisória em matéria tributária

Como também já exposto no presente trabalho, o princípio da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário objetiva fazer com que a relação contribuinte / Fazenda Pública, seja pautada pela maior estabilidade possível, permitindo ao contribuinte o máximo de planejamento e a certeza dos fatos em que há a incidência de tributo.

Trata-se de princípio basilar, que propicia aos cidadãos a possibilidade de controlar sua vida financeira.

Vale citar as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“(O princípio da segurança jurídica) tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça um clima de segurança das relações jurídicas”.⁷⁶

Fazendo-se uma análise do instituto da medida provisória, fica evidente a falta de segurança jurídica gerada quando de suas edições. Assim o é, tendo em vista que o citado mecanismo possui eficácia imediata, passando de pronto a vigorar no ordenamento. Ocorre, porém, que não há qualquer garantia de que a nova regulamentação terá eficácia definitivamente, vez que depende de posterior conversão em lei.

A respeito da falta de segurança jurídica com a edição de medidas provisórias, escreve Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“Neste aspecto – segurança jurídica – a medida provisória é extremamente negativa. Tem ela eficácia imediata, tem de ser imediatamente cumprida e aplicada. Mas ninguém pode estar seguro de que ela será convertida em lei, ou convertida em lei sem modificações. Por isso, quem a cumpre e quem a aplica

⁷⁶ CARVALHO, op. cit., p. 146

fica sempre na incerteza se o que fizer não virá a ser desfeito, seja pela não conversão da medida, seja pela sua conversão noutros termos”.⁷⁷

Posto então a incerteza gerada no contribuinte quando da edição de medida provisória, fazendo-se uma análise dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e da segurança jurídica, fica claro a impossibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, sob pena de desrespeito aos já mencionados princípios.

Conforme as palavras de Roque Antonio Carraza:

“(Acerca da legalidade e tributação) Começamos por dizer que as medidas provisórias, embora produzam efeitos imediatos, assim que publicadas, fazem-no de modo reversível e, portanto, precário. Justamente por isso, não podem instituir tributos, já que o assunto vem presidido pelos princípios da segurança jurídica e da não-surpresa”.⁷⁸

Desta forma, observando-se o princípio da segurança jurídica, percebe-se que a instituição de tributo através dessa via, tendo em vista que sua instituição não passa pelo Congresso Nacional, faz com que o contribuinte se depare com situações imprevisíveis não programadas em sua vida financeira.

Muito embora os pontos apontados no presente capítulo que impedem a edição de medida provisória em matéria tributária, tal prática ocorre com frequência, principalmente após à Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, que permitiu expressamente o uso de tal artifício.

No próximo capítulo será feita uma análise do entendimento dos tribunais brasileiros acerca da possibilidade e dos limites para a edição de medidas provisórias em matéria tributária.

⁷⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As medidas provisórias no sistema constitucional brasileiro. *Revista de Direito Renovar*. São Paulo, n. 16. Jan/Abr., p. 76, 2000

⁷⁸ CARRAZZA, op. cit., p. 282

CAPÍTULO III

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Analisar-se-á no presente capítulo a maneira como os tribunais brasileiros vêm lidando relativamente às edições de medidas provisórias em matéria tributária.

Importante essa análise para a verificação do cumprimento, ou não, do exposto no decorrer do presente trabalho.

3.1 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES ACERCA DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Buscando-se o entendimento dos tribunais superiores acerca da possibilidade da edição de medida provisória em matéria tributária, vê-se, inicialmente, que ainda sob a égide da Constituição anterior, de 1969, entendia o Supremo Tribunal Federal pela possibilidade do chefe do Executivo editar decretos-leis para instituir ou majorar tributos.

É o que se colhe de julgado do Pretório Excelso:

“Finsocial. Decreto-lei 940, de 25 de maio de 1982. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, parágrafo 29, constituição federal. **Pacificou-se a jurisprudência do supremo tribunal federal no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da constituição, pode criar e majorar tributos.** Re não conhecido”. (STF – RE 105976/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra. Julg. 20/09/1985) (grifo nosso)

Conforme os estudos já realizados no primeiro capítulo do presente trabalho, fica claro que a anterior possibilidade de se editar os decretos-leis em matéria tributária causava preocupação aos estudiosos do direito tributário e aos contribuintes, vez que os decretos-leis não apreciados pelo Congresso Nacional no prazo estipulado eram tacitamente aprovados.

Assim, o chefe do Poder Executivo tinha a possibilidade de editar decretos-leis para criar ou majorar tributos, e, posteriormente, através de manobras políticas impedir a apreciação deles pelo Congresso, ingressando assim o tributo proposto, ou o aumento dele, no ordenamento.

Analisando-se os julgados após a promulgação da Constituição Federal de 1988, e anteriormente à já citada Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001,

percebe-se que já era do entendimento do Supremo Tribunal Federal a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, o que pode ser visto no julgado que segue:

“O STF já examinou a questão da possibilidade de ser instituído tributo mediante medida provisória. Isto ocorreu no julgamento do RE 146.733-SP, Relator o Ministro Moreira Alves, (RTJ 143 684) e do RE 13S. 284-CE, por mim relatado (RTJ 143 313), nos quais este Plenário declarou a constitucionalidade da contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas (Lei 7689 88). A Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria (CF art. 62), ao contrário do que ocorria relativamente ao decreto-lei da Constituição pretérita. A Assembléia Nacional Constituinte, ao instituir a medida provisória, talvez por inadvertência, consagrou algo pior, muito pior do que o decreto-lei da Constituição de 1967, que são as medidas provisórias, que podem ser baixadas sobre qualquer matéria, enquanto que o decreto-lei somente poderia versar sobre determinadas matérias. Convém registrar, aliás, que o constituinte brasileiro inspirou-se, para adotar as medidas provisórias, na Constituição italiana. Acontece que, ali, o sistema de governo é o parlamentar: adotada uma medida provisória, não aprovada esta pelo Parlamento, pode dar-se a queda do Gabinete, assim do Governo. No sistema presidencial, não aprovada a medida provisória baixada pelo Presidente da república, não acontece nada. A Assembléia Constituinte, que trabalhava sobre um texto que consagrava o sistema parlamentar de governo, não acolhido este, esqueceu-se de expurgar do texto as medidas provisórias, que não são próprias do sistema presidencial de governo. Admitida a possibilidade de a medida provisória instituir tributo, assim dispor sobre matéria tributária, perde relevância a afirmativa no sentido de que haveria, no caso, transgressão ao princípio da anterioridade, dado que a medida provisória, que tem força de lei, na forma do art. 62 e seu parágrafo único, da Constituição, apresenta imperatividade a partir de sua edição” (STF - ADIN nº 1.005 DF, voto vista do Ministro Carlos Velloso, Julg. 19/05/1995)

Como na redação constitucional original a respeito da medida provisória, em seu art. 62, não havia limitação quanto às matérias passíveis de abordagem, muita discussão foi gerada por tal tema.

Criou-se especialmente uma discussão no âmbito tributário, com relação às medidas provisórias e a possibilidade de instituição de tributo através delas. Quando a discussão alcançou o Judiciário, entendeu o Supremo Tribunal Federal, como pode ser visto no julgado transcrito, pela possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária.

Porém, muito embora de fato não houvesse limitação quanto às matérias de possível abordagem através de medida provisória, não se pode esquecer o fato de que existem os princípios norteadores do ordenamento, que por óbvio devem ser respeitados quando do uso de tal instituto.

Através do estudo realizado no segundo capítulo deste trabalho, foi possível a conclusão de que admitir-se o uso de medidas provisórias em matéria tributária é deixar de respeitar os ditames do princípio da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica, não sendo correto portanto, pelo simples fato de não haver limitação expressa, permitir-se o uso, que deveria ser excepcional, de medida provisória em qualquer matéria.

Citando outro julgado, seguindo o entendimento no sentido de se admitir medida provisória em matéria tributária, anteriormente à EC 32/01:

“EMENTA: - 1. Medida Provisória. Improriedade, na fase de julgamento cautelar da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição. 2. **Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias a Secretaria da Receita Federal.** 3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS. 4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, a cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. no 1.325-96.” (STF – ADI 1417 – Rel. Min. Octavio Gallotti. Julg. 07/03/1996) (grifo nosso)

Outra questão abordada, quando dos votos dos ministros neste mesmo julgado, diz respeito à possibilidade de verificação pelo Poder Judiciário dos pressupostos de relevância e urgência para edição de medida provisória, em especial aquelas que criam ou majoram tributos.

Tal discussão é importante no sentido de se definir se de fato encontram-se preenchidos os requisitos de relevância e urgência quando da edição de medida provisória em matéria tributária, vez que não raramente se vale o chefe do Poder Executivo das medidas provisórias para abordar temas que não são urgentes. Assim é feito, uma vez que através desse instrumento o Poder Executivo força o Legislativo a apreciar a matéria escolhida, tendo em vista que ocorre o chamado “trancamento da pauta” do Congresso, enquanto não é analisada a medida provisória editada.

Analisando-se o voto do Ministro Relator Octavio Gallotti na ADI acima transcrita (ADI 1417):

“No tocante a alegação de ausência do pressuposto de urgência exigido pelo art. 62 da Constituição, e sem antecipação do juízo definitivo de mérito, considero inadequada a oportunidade do exame, em fase de requerimento liminar, dessa questão, que envolve, em última análise, a delicada afirmação de abuso de poder discricionário, na edição da medida provisória. Assim já decidiu o Tribunal, sendo o Relator o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, ao apreciar, cautelarmente, a Ação Direta nº 526 (RTJ 145, pág.

109). **Tendo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para instituir tributos, e contribuições sociais**, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre essa Corte entendeu”. (grifo nosso)

Relativamente a este tema, entendeu o STF que não compete a análise dos requisitos de relevância e urgência ao Poder Judiciário, a menos que os requisitos não se encontrem respeitados de maneira objetiva, sem nenhuma possibilidade de entendimento em sentido diverso.

Trata-se, portanto, de decisão objetivando não interferir na esfera discricionária do chefe do Executivo, apenas o fazendo em casos extremados, onde fique evidente a falta de respeito aos requisitos constitucionalmente estabelecidos.

Pode também ser percebido este mesmo entendimento neste outro julgado, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI Nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417). De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417).** Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida”. (STF – ADI 1667 – Rel. Min. Ilmar Galvão. Julg. 25/09/1997) (grifo nosso)

Vê-se então que o entendimento assentado pelo Supremo Tribunal Federal, anteriormente à Emenda Constitucional 32/01, era o da possibilidade de edição de medida provisória a respeito de matéria tributária, bem como pela impossibilidade do Poder Judiciário analisar a presença, ou não, dos pressupostos de relevância e urgência das medidas provisórias.

Analisando-se o voto do Ministro Relator no julgamento acima citado (ADI 1667):

“Não se revestem de plausibilidade, entretanto, as alegações da autora, fundadas na ausência de relevância e urgência das questões enfocadas no dispositivo legal impugnado, e, ainda, na imprestabilidade da medida provisória para veicular norma sobre matéria de natureza tributária, como as alusivas a isenções de emolumentos devidos aos notários e registradores. **É que, no primeiro caso, já se assentou neste Supremo Tribunal Federal o entendimento de que não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos requisitos de relevância e urgência, invocados pelo Poder Executivo para edição de medida provisória, a não ser que a ausência deles se manifeste de maneira objetiva, de molde a inviabilizar qualquer juízo em sentido contrário (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417).** E, no segundo caso, por já haver assentado o

STF, de igual modo, a legitimidade da instituição de tributos e, por consequência, a previsão da isenção destes, por meio de medida provisória, instituto a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417, Min. Octavio Gallotti)". (grifo nosso)

Assim sendo, ante a impossibilidade, segundo entendimento exposto, da verificação dos requisitos de relevância e urgência por parte do Judiciário, anteriormente à EC 32/01, cabia tão somente a análise quanto à possibilidade, ou não, de edição de medida provisória, sendo a jurisprudência firmada no sentido de sua possibilidade.

Posteriormente à edição da Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, seguiu-se o entendimento trazido pelo Supremo Tribunal Federal, e muito embora as críticas trazidas pela doutrina, firmou-se no ordenamento a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, no § 2º, do art. 62 da Constituição Federal.

Em análise aos julgados do Supremo Tribunal Federal, é possível verificar que inclusive próprios membros do Pretório Excelso fazem severas críticas à possibilidade estampada no § 2º, do art. 62 da CF, trazido pela Emenda Constitucional 32/01.

É o que pode ser visto em julgamento de relatoria do Ministro Carlos Ayres Britto, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 400.320-1:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/95 E SUAS REEDIÇÕES. **Esta excelsa Corte, antes da Emenda Constitucional nº 32/2001, já se havia manifestado pela idoneidade da medida provisória para versar sobre matéria tributária, dado que a Constituição Republicana confere a essa espécie normativa força de lei (ADI 1.417-MC e ADI 1.667-MC).** Noutro giro, as medidas provisórias (ainda de acordo com o entendimento anterior à referida emenda constitucional) tinham sua eficácia limitada a trinta dias, caso não fossem nesse prazo convertidas em lei (parágrafo único do art. 62 da CF). Daí que necessitavam elas de reedição por meio de nova medida provisória, dentro do seu prazo de validade (RE 232.896, Relato Ministro Carlos Velloso). De resto, era também assente no STF o entendimento de que o prazo de noventa dias a que se refere o § 6º do art. 195 da Lei das Leis tinha por termo inicial a data de publicação da primeira medida provisória (RE 197.790, Relator Ministro Ilmar Galvão, e ADI 1.135, Redator para o acórdão Ministro Sepúlveda Pertence). Ressalva do ponto de vista do Relator. Agravo regimental desprovido”. (STF – RE-AgR 40032 – Rel. Min. Carlos Ayres Britto. Julg. 28/11/2006) (grifo nosso)

Colhe-se do voto no ministro no citado julgamento:

“(…) 9. Assim, ressaltando meu entendimento pessoal de que as medidas provisórias não eram instrumentos idôneos para criação ou majoração de tributos, rendo-me, democraticamente, à jurisprudência desta excelsa Corte e nego provimento ao agravo regimental”. (grifo nosso)

Em seu voto, deixa claro o Ministro Carlos Ayres Britto o seu entendimento no sentido de ser incabível o uso de medida provisória em matéria tributária, não decidindo dessa forma, porém, em virtude da jurisprudência que já havia se firmado no Supremo Tribunal Federal.

Também entendendo pela impossibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, segue trecho da decisão monocrática do Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário 473182 / SP – São Paulo, com julgamento no dia 16/12/2005:

“Decisão: (...) Nem se diga, finalmente, como alegam algumas empresas contribuintes, que não se revelaria lícito veicular a instituição e/ou a majoração de tributos mediante edição de medida provisória, considerados os princípios da legalidade estrita em matéria tributária e da reserva de lei em sentido formal. Sempre sustentei, em decisões anteriores à promulgação da EC nº 32/2001 - que introduziu substanciais alterações no art. 62 da Carta Política - que a criação de novos tributos e a majoração de tributos já existentes constituem matérias inteiramente sujeitas ao domínio normativo da lei em sentido formal, regendo-se, em seu processo de positivação, pelo princípio da reserva de parlamento (J. J. GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional e Teoria da Constituição", p. 636, item n. 4, 1998, Almedina), vedada, em consequência, a possibilidade de ingerência normativa do Chefe do Poder Executivo no tratamento unilateral de uma questão, que, historicamente, por razões de garantia política dos cidadãos e de segurança jurídica dos contribuintes, sempre se reservou, nos regimes democráticos, à apreciação soberana dos corpos parlamentares ("no taxation without representation") (...).”

Em sua decisão, deixa claro o Ministro Celso de Mello seu entendimento pela impossibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária. Defende o Ministro, como também foi feito no segundo capítulo do presente trabalho, que a edição de medida provisória em matéria tributária não preenche o estabelecido pelo princípio da legalidade na esfera tributária.

Muito embora a medida provisória possua força de lei, não se pode considerar que a mesma possua todas as características que possui uma lei. Tendo em vista, conforme já exposto quando da análise do princípio da legalidade tributária, que o mesmo existe no sentido de garantir ao contribuinte que somente será criado ou majorado imposto através de lei, por certo que o ato unilateral e precário do chefe do Executivo quando da edição de medida provisória não satisfaz o estabelecido no mencionado princípio.

Prosseguindo ainda na decisão do Ministro Celso de Mello:

“(...) Cabe referir, neste ponto, a valiosa opinião doutrinária de PAULO DE BARROS CARVALHO ("Curso de Direito Tributário", p. 57, 4ª ed., 1991, Saraiva); ROQUE ANTONIO CARRAZZA ("Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 187/197, 11ª ed., Malheiros); MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI ("Medidas Provisórias - Sua absoluta inadequação à

instituição e majoração de tributos", in RDT 45/130-142); SACHA CALMON NAVARRO COELHO ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", p. 223, item n. 6.16, 1999, Forense); KIYOSHI HARADA ("Direito Financeiro e Tributário", p. 203, 4ª ed., 1998, Atlas); SIDNEY SOUZA CRUZ ("Matéria Tributária e Medida Provisória", vol. 54/23-34, 33, RDT); FERNANDO FACURY SCAFF ("Aumento de Tributos por Medidas Provisórias", "in" Repertório IOB de Jurisprudência, p. 68/67); AMÉRICO MASSET LACOMBE ("Medidas Provisórias", "in" Direito Administrativo e Constitucional, vol. 2/111-126, 121-122, 1997, Malheiros); ALEXANDRE BARROS CASTRO, ("As Medidas Provisórias no Direito Tributário Brasileiro", "in" Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 25/98-109); CARLOS ALBERTO DE ASSIS SANTOS, ("A Medida Provisória e o Direito Tributário", "in" Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 22/96-125); MICHEL TEMER ("Elementos de Direito Constitucional", p. 152, item n. 9, 14ª ed., Malheiros); IVO DANTAS ("Aspectos Jurídicos das Medidas Provisórias", p. 132/145, 3ª ed., 1997, Brasília Jurídica); ALEXANDRE DE MORAES ("Direito Constitucional", p. 523, 6ª ed., 1999, Atlas); HUMBERTO BERGMANN ÁVILA ("Medida Provisória na Constituição de 1988", p. 125/128, item n. 6.3, 1997, Fabris Editor); CELSO RIBEIRO BASTOS ("Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário", p. 111/112 e 171, 1998, 6ª ed., Saraiva); LÚCIA VALLE FIGUEIREDO ("Curso de Direito Administrativo", p. 65, item n. 6, 3ª ed., 1998, Malheiros); AIRES BARRETO ("Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais", p. 139, item n. 2.1, 2ª ed., 1998, Max Limonad); JOSÉ AFONSO DA SILVA (Curso de Direito Constitucional Positivo", p. 504, item n. 13, 10ª ed., 1995, Malheiros, v.g.), **cujo magistério não admite a utilização da medida provisória como instrumento constitucionalmente idôneo de criação e/ou de majoração de tributos, exceto - como sustentam alguns desses ilustres autores - se ocorrerem situações de absoluta excepcionalidade, como o estado de guerra externa ou o de calamidade pública. Ocorre, no entanto, que a jurisprudência plenária do Supremo Tribunal Federal - reiterando entendimento que já expressara sob a égide da Carta Política de 1969, em tema de decreto-lei (RTJ 107/403 - RTJ 107/408) - culminou por reconhecer a possibilidade jurídico-constitucional de o Presidente da República, mediante edição de medida provisória, instituir e/ou majorar tributos (RTJ 143/684 - RTJ 166/102). Desse modo, e considerando a orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, a ela devo submeter-me, não obstante as longas razões, que, em sentido contrário, expus no julgamento do RE 239.286/PR, Rel. Min. CELSO DE MELLO. (...)"** (grifo nosso).

Assim, citando argumentos e doutrinadores utilizados no presente trabalho, o Ministro Celso de Mello demonstra sua não concordância com a possibilidade de se editar medida provisória em matéria tributária. Ocorre que, porém, da mesma forma como no anterior voto citado do Ministro Carlos Ayres Britto, tendo em vista o texto constitucional bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acaba o Ministro por decidir de maneira contrária à sua convicção.

O Ministro Celso de Mello aproveita ainda para salientar a não consonância do Supremo Tribunal Federal com a opinião da doutrina majoritária brasileira, isso desde a égide da anterior Constituição, ainda quando da análise da possibilidade de instituir ou majorar impostos através de decreto-lei.

Analisando-se outro julgado, onde a decisão é pela possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, vale citar atual acórdão, de relatoria do Ministro Eros Grau:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N. 7.689/88. ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.807-02/99 E REEDIÇÕES. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. Precedentes. 2. **Idoneidade de medida provisória para dispor sobre matéria tributária. Precedentes.** Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF - RE-AgR 508043 – Rel. Min. Eros Grau. Julg. 12/08/2008) (grifo nosso)

Colhe-se de seu voto:

“3. Ademais, o Supremo reconheceu a idoneidade de medida provisória para dispor sobre matéria tributária [ADI nº 1.417-MC, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJ de 24.5.1996]. Nesse sentido, o RE nº 356.368-AgR, Relator o Ministro Maurício Corrêa, DJ 23.5.03, o RE n. 430.492, Relator o Ministro César Peluso, DJ 27.9.04, o RE 247.243, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 14.4.00, entre outros.” (grifo nosso)

Em análise ao julgado, vê-se que o Ministro limita-se a fundamentar sua decisão pela possibilidade de instituir ou majorar tributos através de medida provisória, no fato de ser jurisprudência pacífica do STF, sem adentrar em discussões doutrinárias e científicas sobre o tema.

Analisada a jurisprudência do STF, vale ainda citar julgamento do Superior Tribunal de Justiça, onde há o entendimento pela possibilidade de instituição ou majoração de tributo via medida provisória, baseando-se a decisão na jurisprudência do Pretório Excelso.

Segue decisão no Recurso Especial nº 329.691 – PE, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DO PIS. ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. MEDIDA PROVISÓRIA 1212/95 E SUCESSIVAS REEDIÇÕES. CONSTITUCIONALIDADE.PRAZO NONAGESIMAL.
- A Lei Complementar nº 07/70 tem status de lei ordinária, podendo ser alterada por medida provisória, que tem força de lei.
- **O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que medida provisória é instrumento legislativo passível de reedição e idôneo para instituir e modificar tributos.**”

- O prazo de noventa dias de que trata o § 6º, do art. 195, da CF deve ser contado a partir da publicação da primeira edição da Medida Provisória 1212/95, hoje convertida na Lei nº 9715/98.
- **Recurso improvido**". (STJ – Resp 329.691/PE – Rel. Min. Luiz Fux. Julg. 04/04/2002) (grifo nosso)

Passada então a análise do entendimento dos tribunais superiores, não menos importante é a análise do entendimento dos demais tribunais brasileiros acerca do tema objeto do presente trabalho.

3.2 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS DEMAIS TRIBUNAIS ACERCA DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Importante também a análise do entendimento da matéria objeto do presente trabalho por parte dos demais tribunais brasileiros, em especial os Tribunais Regionais Federais.

Passando-se então à este estudo, inicia-se através da análise de julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª região:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.807/99 E REEDIÇÕES. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. POSSIBILIDADE. IN/SRF Nº 81/99. LEGALIDADE. 1. O próprio texto constitucional, na redação dada pela EC nº 32/2001 ao art. 66 (sic) da CF/88, pacificou a viabilidade da utilização da medida provisória em matéria tributária, seja para instituir ou alterar alíquota de tributo, consolidando a jurisprudência dos tribunais nesse sentido. 2. A Medida Provisória nº 1.807/99 não veio regulamentar artigo da Constituição Federal alterado por emenda, uma vez que a Contribuição Social sobre o Lucro encontrava previsão ainda no texto original do art. 195 da CF, mas somente majorar a alíquota da CSLL, já prevista Lei nº 9.249/95. Não há falar, portanto, em afronta ao art. 246 da CF/88. 3. A IN/SRF n.º 81/99 somente explicitou, na via administrativa, a exigência da CSLL, mantendo fielmente a abrangência e limites estabelecidos pela Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições, inexistindo, pois, qualquer afronta à legalidade tributária provocada por esse ato normativo. 4. Apelação desprovida”. (TRF4, AMS 2006.70.00.021228-7, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 23/10/2007) (grifo nosso)

Percebe-se através do julgamento da apelação em mandado de segurança citado que o julgamento se baseou em, além do novo texto constitucional trazido pela Emenda Constitucional 32/01, também nas jurisprudências anteriores dos tribunais que eram pacíficas quanto à possibilidade de se editar medida provisória em matéria tributária, contrariando os princípios constitucionais já expostos no presente trabalho e ofendendo desta forma a segurança jurídica dos contribuintes.

Na seqüência, importante a análise de outra jurisprudência do mesmo tribunal, agora tratando da questão dos pressupostos de relevância e urgência para a edição de medidas provisórias:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. SUSPENSÃO. MEDIDA PROVISÓRIA. MP Nº 1807-2. LEI Nº 9.363/96. **INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONFIGURADA.** REEDIÇÕES. CONTAGEM DO PRAZO. 1. A edição de medida provisória com o escopo de suspender benefício fiscal instituído por lei não possui vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade. 2. Medida provisória ainda não votada pelo Congresso Nacional, quando reeditada antes de esgotado o prazo de 30 dias de sua vigência, pode dispor sobre tributos, pois esse diploma legal possui força de lei, inexistindo ressalva quanto à matéria a ser disciplinada. **3. A urgência e relevância para a edição de medida provisória constituem requisitos afetos ao poder discricionário do Presidente da República. Somente quando o abuso de poder torna-se evidente, cabe ao Poder Judiciário aferir esses requisitos.** 4. Não há afronta ao princípio da anterioridade, pois a supressão de benefício fiscal não pode ser equiparada à majoração de tributo. 5. O ressarcimento do PIS e da COFINS é meramente presumido, não se tratando de pagamento indevido de tributo. 6. O prazo de trinta dias para reedição das medidas provisórias conta-se a partir da sua publicação, excluindo-se o dia do início e incluindo o do seu término”. (TRF4, AC 2004.70.09.003366-4, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 01/07/2008) (grifo nosso)

Seguindo também entendimento do Supremo Tribunal Federal, inclusive já exposto no presente trabalho (ADIMC nº 1.417, Rel. Min. Octavio Gallotti), também entendeu a Primeira Turma do TRF 4 que não cabe ao Poder Judiciário analisar os pressuposto de relevância e urgência, quando da edição de medida provisória pelo chefe do Poder Executivo, a menos que haja uma flagrante ilegalidade, buscando assim resguardar o poder discricionário do chefe do Executivo, por outro lado, porém, permitindo a edição de medidas provisórias cujos pressupostos não preenchem os requisitos trazidos no art. 62, da Constituição Federal.

Vale ainda citar julgado, também do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, do ano de 2004, em que a decisão pela possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária se dá em virtude da medida provisória, objeto do julgado, ter sido instituída anteriormente ao ano de 2001, sendo que anteriormente à EC 32/01 não havia limitação material quanto à matéria abordada pelo chefe do Executivo nas medidas provisórias:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. ARTIGO 6º, DA MP Nº 1.807/99. **AUMENTO DE ALÍQUOTA POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ARTIGOS 62, 195, § 6º E 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** - A vedação contida no art. 246 da Carta Magna, em redação dada pela EC nº 06 /95, repetido pela EC nº

07/95 (cuja vigência se encerrou com a promulgação da EC 32/2001), deve ser interpretada restritivamente. A alteração aludida no dito artigo refere-se à substância normativa, isto é, à modificação material, emprestando sentido substancial e não meramente formal ao vocábulo "redação". - **A majoração da alíquota da Contribuição Social sobre Lucro, instituída pela Medida Provisória 1.807/99 não se constituiu em afronta ao princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF), vez que o art. 62 da Carta Política, à época da referida MP, não impunha limitação à utilização de tal modalidade legislativa no que respeita à matéria a ser regulada, sendo o único requisito estabelecido pelo constituinte a relevância e urgência da medida.** - Tendo sido a Medida Provisória nº 1.807/99 sucessivamente reeditada, não houve necessidade de observância do prazo nonagesimal do § 6º, do artigo 195, da CF/88. (TRF4, AMS 1999.70.00.031145-3, Primeira Turma, Relator Wellington Mendes de Almeida, DJ 07/01/2004) (grifo nosso)

O decisão do julgamento acima citado se baseia no fato de que anteriormente à edição da Emenda Constitucional 32/01, tendo em vista que o texto original do art. 62, da Constituição Federal não punha limites materiais expressos à possibilidade de edição de medida provisória, não haveria empecilho quanto ao uso de tal instituto com a finalidade de instituir ou majorar tributos.

Ocorre que, fazendo-se uma análise sistêmica dos princípios norteadores do direito tributário, vê-se que tal ramo do direito não comporta regramento através desse veículo normativo, sob pena de se ferir a segurança jurídica dos contribuintes.

Vale também citar julgamento do Tribunal Regional Federal da 3ª região quanto a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária e também da análise dos pressupostos de relevância e urgência por parte do Poder Judiciário:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS E CSSL. ISENÇÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA. ATOS COOPERATIVOS. LEI 10883/2003. RETENÇÃO NA FONTE. **LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NÃO VIOLADOS.** INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL POR DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (...) 9. **Estando as Medidas Provisórias na mesma categoria normativa das Leis Ordinárias, embora com elas não se confundam, possuem a mesma força normativa, conforme interpretação de nosso Texto Constitucional.** 10. **Encontra-se assentado pela Suprema Corte que não cabe ao Poder Judiciário verificar ou não a presença dos critérios de relevância e urgência, exigidos pela Constituição Federal para a edição de medida provisória, pois são de apreciação discricionária do chefe do Poder Executivo, salvo os casos de excesso de poder.** 11. **A respeito do princípio da legalidade estrita, a Suprema Corte, antes mesmo da EC nº 32/01, firmou a orientação no sentido de que a medida provisória é veículo normativo apto a instituir tributos e passível de reedição com cláusula de convalidação, desde que não haja rejeição do Congresso Nacional expressa à conversão em lei do texto, caso em que cessa tal possibilidade.** (...) 18. **Apelação e remessa oficial providas**”. (TRF 3, AMS 2004.61.00.001047-4, Terceira Turma, Relatora Eliana Marcelo, DJ 31/01/2008) (grifo nosso)

Percebe-se também o entendimento da Terceira Turma do TRF 3 pela possibilidade da edição de medida provisória em matéria tributária e também pela impossibilidade do Poder Judiciário analisar a presença ou não dos pressupostos de urgência e relevância nas medidas provisórias, sob o argumento que se assim fosse feito, estaria-se entrando na esfera discricionária do Poder Executivo.

Interessante observar que o entendimento no julgado é no sentido de que as medidas provisórias possuem a mesma força normativa das leis, razão pela qual se encontraria satisfeito o princípio da legalidade tributária.

Como já exposto, vê-se que tal entendimento não merece prosperar, haja vista o princípio da estrita legalidade não admitir que através de ato unilateral e precário do chefe do Executivo, se possa criar ou majorar tributo, fugindo assim do princípio do “*no taxation without representation*”.

No mesmo sentido, a respeito da possibilidade da edição de medida provisória em matéria tributária, bem como da impossibilidade da análise dos pressupostos de relevância e urgência, salvo flagrante ilegalidade, segue decisão da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal 2:

“EMENTA PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARCIAL. COMPLEMENTAÇÃO. 1. A questão relativa à ausência de descontinuidade entre a MP 298/91 e Lei 8.218/91 foi abordada no acórdão; 2. Há omissão quanto ao uso da medida provisória. Complementação; 3. **Viável o uso da medida provisória em matéria tributária, com possibilidade de reedições, anteriormente à limitação da Emenda 32/2001;** 4. **Descabe ao Judiciário, normalmente, o exame da relevância e urgência, salvo inexistência patente, não sendo essa a hipótese dos autos.** 5. Embargos conhecidos e parcialmente providos”. (TRF 2, REO 98.02.17458-0, Rel. José Antonio Lisboa Neiva, DJ 03/07/2003) (grifo nosso)

Percebe-se, portanto, que o entendimento adotado no julgamento citado vai ao encontro dos entendimentos do Supremo Tribunal Federal, já trazidos ao presente trabalho, no sentido de se admitir o uso de medida provisória em matéria tributária, bem como no da impossibilidade do Poder Judiciário analisar os requisitos de relevância e urgência das medidas provisórias.

A respeito se há ou não desrespeito aos princípios da anterioridade, irretroatividade e direito adquirido quando da edição de medida provisória em matéria tributária, importante citar outro julgado, também do TRF 2:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – OMISSÃO – EXISTÊNCIA -

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. MEDIDA PROVISÓRIA N. 812/94. LEI 8.981/95. LIMITAÇÃO DE 30%. NÃO CONFIGURAÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. **ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, DA IRRETROATIVIDADE E DO DIREITO ADQUIRIDO – USO DE MEDIDA PROVISÓRIA.** 1. Devem ser sanadas as omissões apontadas. Complementação. 2. Os artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 estabeleceram limitações à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa para CSSL. 3. Medida Provisória que foi editada em 31.12.94, a tempo de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado. Não ocorrência, quanto ao imposto de renda, de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. 4. Diversa é a situação da contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF, que não foi observada. Precedentes do STF. 5. O caso dos autos envolve IR, razão pela qual descabe a pretensão da recorrente. 6. Há capacidade contributiva na medida em que se apura lucro ou rendimento tributável no período base respectivo. **7. A Suprema Corte admite o uso de medida provisória em matéria tributária, entendendo ser constitucional a supressão do aludido favor fiscal. Conclui-se, assim, haver relevância e urgência na adoção de providência normativa no sentido de limitar o benefício tributário. 8. Não há, dessa forma, afronta aos arts. 62, 150, III, “a” e “b” e 145, § 1º, da Constituição da República.** 9. Embargos de declaração conhecidos e providos”. (TRF 2, EDAMS 1997.50.01.012519-5, Rel. JOSÉ NEIVA, DJ 12/09/2006) (grifo nosso)

Também o entendimento utilizado no julgamento acima transcrito, pela possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, se baseou na jurisprudência dos tribunais superiores como fundamento de sua decisão.

Prosseguindo, segue julgado da Oitava Turma do Tribunal Regional Federal 1, em que há o entendimento pela possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, sob o argumento de que a mesma possui força de lei, discurso esse usado desde os extintos decretos-leis.

Citando-se o julgado:

“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF). INCIDÊNCIA SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI 8.033/90. I - **Tendo força de lei, a Medida Provisória é meio hábil para instituir tributos e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado.** II - Com isso, o Plenário da Suprema Corte, ao julgar o RE 223.144/SP, relator Ministro CARLOS VELLOSO, declarou a constitucionalidade do artigo 1º, inciso I, da Lei 8.033/90, porquanto “a hipótese de incidência do IOF não são os ativos e as aplicações financeiras existentes em 15.3.90, mas as operações que seriam praticadas relativamente aos mesmos, a partir da data mencionada no inc. II do art. 2º, bem como porque a este imposto “se aplica o disposto no § 1º do art. 150, C.F., a excluir o IOF do princípio da anterioridade inscrito no art. 150, II, b, da mesma Carta”. III - Apelação a que se nega provimento”. (TRF 1, AC 2001.01.00.022104-8/DF, Relator CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 07/07/2006). (grifo nosso)

Segue, no julgado transcrito, o mesmo entendimento, já criticado no presente trabalho, de que pelo simples fato da medida provisória possuir força de lei a mesma

poderia versar sobre matéria tributária sem ofensas ao princípio da legalidade tributária, o que já se demonstrou não ser verdadeiro.

Vale também citar outro julgado, em que a Terceira Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal 1 entende que, sendo as medidas provisórias lei em sentido material, muito embora os diversos entendimentos contrários já expostos no presente trabalho, podem elas tratarem de instituição ou majoração de tributo:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812/94 E LEI Nº 8.981/95. **OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. INOCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO NO ÚLTIMO DIA DO ANO RECAÍDO NUM SÁBADO. IRRELEVÂNCIA. MAJORAÇÃO DE TRIBUTO ATRAVÉS DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE** 1. A Medida Provisória nº 812/94, posteriormente convertida na Lei nº 8.981/95, não violou o princípio da anterioridade, uma vez que esta foi publicada no exercício anterior ao da sua entrada em vigor. 2. Inexiste comando legal proibindo publicações no último dia do ano, ainda que este não seja considerado como "dia útil". Precedentes do STF e deste TRF. 3. **Medida provisória, sendo lei em sentido material, é instrumento idôneo para disciplinar matéria tributária. Precedentes do STF.** 4. Apelação desprovida”. (TRF 1, AC 1998.01.00.006965-3/MG, Relator WILSON ALVES DE SOUZA, DJ 05/05/2005) (grifo nosso)

Prosseguindo na análise do entendimento dos tribunais brasileiros quanto à possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, segue trecho do voto do relator em julgado do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, do ano de 1994, e de relatoria do Juiz Ariovaldo Santini Teodoro:

“O tema a ser decidido suscita inúmeras indagações, porque é muito controvertida entre os doutos a adequação da Medida Provisória para dispor sobre tributação. Aliás, essa questão não é dilucidada nos pareceres juntados aos autos, e nos quais o maior destaque está na defesa da competência do Prefeito Municipal para sua edição, independentemente da matéria que objetive regular. Mas, pelo lecionamento de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, sabe-se que "a doutrina publicista vem considerando o mencionado instrumento como um meio inadequado para dispor sobre tributação. É o pensar de Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza e outros. Com atenuação, mas realçando os traços restritivos: Celso Bastos, Mizabel Derzi e Sacha Calmon" ("Manual de direito financeiro e tributário", Saraiva, 1993, pg. 107). É no mesmo sentido o pensamento de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que assim se manifesta: "finalmente, uma interpretação lógico-sistemática leva a concluir que o Presidente da República não poderá disciplinar por medidas provisórias situações ou matérias que não podem ser objeto de delegação. Seria um despautério que medidas provisórias pudessem regular situações que sejam vedadas às leis delegadas. Também não o poderá fazer em matéria tributária, porque o sistema tributário não permite legislação de urgência, já que a lei tributária material não é aplicável imediatamente, porquanto está sujeita ao princípio da anterioridade (art. 150, III, "b") ("Curso de Direito Constitucional Positivo", 7a. ed., Ed. RT., pg. 459)". (Primeiro Tribunal de Alçada Civil/SP. Ap. 528.542-1, Rel. Ariovaldo Santini Teodoro. DJ 05/04/1994).

Vê-se que os entendimentos expostos pelo magistrado no julgamento acima transcrito vêm ao encontro daquilo trazido no presente trabalho, ou seja, pela impossibilidade de se tratar do âmbito tributário através de medidas provisórias.

Assim, fica claro, pelos argumentos expostos, a incoerência no fato do ordenamento brasileiro admitir o uso de medidas provisórias para a instituição ou majoração de tributos, em total desrespeito ao preceituado pelos princípios norteadores do direito tributário.

Feita então a exposição das interpretações dos mais diversos tribunais brasileiros, passa-se à conclusão sobre a forma como tem sido o entendimento acerca da matéria exposta no decorrer do presente trabalho.

CONCLUSÃO

Realizadas então as análises propostas no presente trabalho, valiosas considerações merecem ser citadas para melhor compreensão do tema abordado.

Como proposto, no primeiro capítulo houve uma abordagem histórica da evolução do papel legiferante do Poder Executivo. Pela análise do exposto, ficou claro a maneira como a tripartição de Poderes do Estado, proposta por Montesquieu, sofreu modificações na forma de ser observada com o passar do tempo.

Tendo em vista, principalmente com o advento do sufrágio universal, que os membros do Poder Legislativo gradativamente passaram a representar categorias e interesses de grupos diferentes, estes acabaram tendo objetivos distintos para produção legislativa, o que culminou em um número cada vez maior de discussões e de propostas diferentes, resultando em uma maior dificuldade para a aprovação das propostas. Isso, somado ao avanço tecnológico e a especialização dos ramos que demandam normatização, o que por vezes extrapola os conhecimentos dos membros do Poder Legislativo, fez com que cada vez mais o Poder Executivo se tornasse o ator principal em matéria de produção legislativa.

Posteriormente, foi feito um estudo sobre o instituto da medida provisória e de seu antecessor, o decreto-lei. Através da análise daquele, ficou claro que o modelo em que se inspirou o legislador constituinte quando o inseriu na Constituição Federal de 1988, o da Constituição Italiana de 1947, gera problemas dentro da forma de governo da República Federativa do Brasil, vez que idealizada para o modelo Parlamentarista.

Assim, caso alguma medida provisória editada pelo chefe do Executivo no Brasil não seja convertida em lei pelo Congresso Nacional, isso não ocasiona nenhuma consequência ao governo que a editou, diferentemente do que ocorre com os governos parlamentaristas, onde ocorre a chamada “queda de gabinete”, com o fim do governo que a promulgou. Desta forma, o uso de medida provisória no regime parlamentarista se torna excepcional, ante o receio de sua não conversão em lei.

Já no segundo capítulo, após o estudo dos princípios constitucionais da tributação, combinado com o da natureza jurídica e dos pressupostos para a edição de medida provisória, anteriormente e posteriormente às mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 32/01, ficou evidente a impossibilidade e a incompatibilidade do uso de medidas provisórias em matéria tributária.

A mencionada Emenda Constitucional, com a inserção do § 2º no art. 62, da Constituição Federal, permitiu expressamente a edição de medida provisória em matéria tributária, ressalvando apenas que a mesma só produzirá efeitos se convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada.

Ocorre que mesmo com essa autorização constitucional, fazendo-se uma análise sistêmica dos princípios constitucionais e do instituto da medida provisória, restou claro que o uso de tal instituto não poderia ser permitido para tal fim, sob pena de se suprimir garantias constitucionais dos contribuintes.

Feito o estudo do princípio da legalidade no âmbito tributário, e posteriormente analisadas as características das medidas provisórias, conclui-se que, tendo em vista que as medidas provisórias não são leis em sentido formal, apenas possuindo força de lei, elas não são instrumento hábeis para criação ou majoração de tributos, sob pena de desrespeito ao princípio mencionado.

Posteriormente ao estudo do princípio da anterioridade tributária, e tendo em vista o já citado § 2º do art. 62, da CF, o qual estabelece que medida provisória em matéria tributária só passa a valer no exercício financeiro seguinte, isso se convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada, decorre que a utilização das medidas provisórias, que tem como pressupostos para edição a relevância e urgência, não pode ser admitida em matéria tributária dada a contradição entre o aguardo do exercício financeiro seguinte e os pressupostos de relevância e urgência.

Caso não se encontrem preenchidos os pressupostos de relevância e urgência para a edição de medida provisória, deve o chefe do Poder Executivo se valer dos instrumentos ordinários de proposição de lei ao Congresso Nacional. Não se deve admitir o uso de medida provisória para abreviar o processo legislativo e forçar o Congresso Nacional a analisar o proposto pelo Poder Executivo, vez que ocorre o chamado trancamento de pauta até que a medida provisória seja votada.

Finalizando o segundo capítulo, foi observado como a edição de medida provisória em matéria tributária fere o princípio da segurança jurídica. E assim é, tendo em vista que tal medida depende de conversão em lei pelo Poder Legislativo para gerar efeitos ao contribuinte.

Assim, no período entre a propositura da medida provisória pelo chefe do Executivo e a análise dela pelos membros do Legislativo, o contribuinte fica sem saber se o

que nela estiver disposto passará ou não a valer no exercício financeiro seguinte, em muito prejudicando seu planejamento orçamentário e indo de encontro ao previsto pelo princípio da segurança jurídica.

Concluiu-se, portanto, no segundo capítulo e após as análises dos princípios constitucionais tributários, que a edição de medida provisória não pode ser admitida, conclusão a que se chega através de uma análise sistêmica do ordenamento.

No terceiro e último capítulo, conforme proposta inicial do trabalho, realizou-se um estudo acerca dos entendimentos dos tribunais brasileiros quanto à possibilidade, ou não, de edição de medida provisória em matéria tributária.

Foi observado que desde a égide da Constituição Federal de 1969, que concedia ao chefe do Poder Executivo o instrumento do decreto-lei, firmou-se o entendimento no Superior Tribunal Federal pela possibilidade de edição de decreto-lei em matéria tributária.

Tal possibilidade era ainda mais preocupante do que a concedida às medidas provisórias, tendo em vista, conforme já exposto, que o decreto-lei não apreciado pelo Congresso Nacional, no tempo constitucionalmente previsto, tinha sua aprovação tácita. Desta forma, permitia-se que através de manobras políticas, os aliados do governo pudessem impedir as votações do Congresso em tempo hábil, transformando facilmente os decretos-leis em leis, podendo livremente o chefe do Poder Executivo legislar sobre a criação ou a majoração de tributos.

Posteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, que criou o instrumento da medida provisória, e anteriormente à Emenda Constitucional 32/01, que expressamente permitiu sua edição de medida provisória em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal manteve sua jurisprudência no sentido de permitir a criação ou majoração de tributos via medida provisória.

O argumento utilizado para tal entendimento era o de que a Constituição de 1988, em seu texto original do art. 62, não punha qualquer restrição quanto a matéria passível de abordagem via medida provisória, o que permitiria sua utilização para instituir ou majorar tributos, somado ao fato de que a medida provisória possui força de lei, respeitando assim o princípio da legalidade tributária.

Ocorre que, conforme exposto no decorrer do trabalho, o princípio da legalidade que vigora em matéria tributária exige que para a instituição ou majoração de tributo deva haver lei em sentido formal para regular a matéria, e sendo a medida provisória ato

unilateral, excepcional e precário, por óbvio tal exigência trazida pelo princípio não se encontra satisfeita. A mais, não é porque não havia limitação expressa no texto original da Constituição Federal que abria-se a possibilidade de se editar medida provisória em qualquer matéria, como a tributária. Assim o é tendo em vista que é necessária a análise do ordenamento como um sistema, observando-se em especial os princípios norteadores do mesmo, para se chegar a conclusão se medida provisória é, ou não, meio hábil para se abordar determinado tema. Pelo exposto no presente trabalho, evidente que matéria tributária não poderia ser abordada por tal via.

Posteriormente à edição da Emenda Constitucional 32/01, que expressamente permitiu a edição de medida provisória em matéria tributária, manteve-se o entendimento antes adotado pelo Supremo Tribunal Federal, agora sob o argumento das jurisprudências pretéritas e também com o respaldo da autorização trazida pelo constituinte derivado.

Interessante ressaltar, porém, a discordância de alguns ministros com a possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária. Isso pôde ser observado através do julgamento do REsp 473182/SP, nas palavras do Ministro Celso de Mello, argumentando conforme o entendimento trazido pelo presente trabalho, entretanto decidindo de forma diversa tendo em vista a jurisprudência já firmada no Supremo Tribunal Federal. Da mesma forma a argumentação do Ministro Carlos Ayres Britto no REsp 441610/DF, pela impossibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, e também da mesma forma a decisão pela possibilidade ante a jurisprudência firmada pelo Pretório Excelso.

Outra questão que pôde ser observada através da análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal foi a das decisões pela impossibilidade da análise dos pressupostos de relevância e urgência das medidas provisórias, sob o argumento de que isso é parte do poder discricionário do Poder Executivo, podendo somente o Judiciário se manifestar em caso de flagrante ilegalidade.

Analisando-se os julgados dos demais tribunais de instâncias inferiores, foi possível perceber que, seguindo os entendimentos trazidos pelo STF, os mesmos admitiam a edição de medida provisória em matéria tributária antes da EC 32/01, por falta de limitação material, e posteriormente à citada Emenda Constitucional admitem por agora haver previsão expressa de tal possibilidade e por também ser essa a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Desta forma, após os argumentos expostos que demonstram a ofensa aos princípios constitucionais tributários quando da abertura da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, bem como da demonstração da maneira desvirtuada como o instituto encontra-se no ordenamento jurídico brasileiro em virtude de sua forma de governo, resta clara a incoerência com tal possibilidade, inclusive agora prevista no texto constitucional após a edição da Emenda Constitucional 32/01.

Aceitar tal permissão é abrir mão de direitos conquistados pelos contribuintes, não respeitar princípios constitucionalmente garantidos e permitir o arbítrio e a intromissão do Poder Executivo em ramo que é exclusivamente do Poder Legislativo.

Necessário se faz, para concluir, que seja buscado maneiras de se impedir que possa o chefe do Poder Executivo editar medidas provisórias que criem ou majorem tributos, seja através de uma melhor análise dos pressupostos de relevância e urgência para a edição de medida provisória, por parte do Poder Legislativo, bem como pelo Poder Judiciário, ou através de uma nova discussão do Congresso Nacional, no sentido de se alterar a atual possibilidade prevista no art. 62, da Constituição Federal.

REFÊRENCIAS

- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida Provisória e a sua conversão em lei*. São Paulo: RT, 2004.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. *Princípio da Legalidade Tributária e Decreto-Lei*. Dissertação – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1983.
- BARROS, Sérgio Resende de. Medidas, provisórias? *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 53.
- BRASIL. Constituição Federal, Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 10 de novembro de 2008.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 de outubro de 2008.
- _____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.trf1.gov.br/>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.
- _____. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.trf2.gov.br/jurisprudencia/index.html>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.
- _____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.
- _____. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/pesquisa.php>>. Acesso em: 20 de outubro de 2008.
- _____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/>>. Acesso em: 10 de outubro de 2008.
- CALIMAN, Auro Augusto. Leis Delegadas e Medidas Provisórias: Notas sobre a atividade legislativa do Executivo no Brasil. *Revista Jurídica “9 de Julho”*, São Paulo, p. 191-211, Julho de 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise de impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHARVET, Dominique. *O Estado em crise*. Rio de Janeiro: Graal, 1977.

- CLÉVE, Clemerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. São Paulo: RT, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- ESPOSITO, Carlo. *Decreto-legge, Enciclopedia de Diritto*. Milano, Giuffrè. 1958.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As medidas provisórias no sistema constitucional brasileiro, *Revista de Direito Renovar*, São Paulo, n° 16. Jan/Abr., 2000.
- _____. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989-1997. vol. I.
- _____. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FILHO, Accioly. Quem legisla no mundo moderno. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 50.
- FINCHER, Ernest Barksdale. *The president of the United States*. New York: Abelard-Schuman, 1955.
- FONSECA, Annibal Freire da. *Poder Executivo na República*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1916.
- GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Ed. RT, 1991.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO JUNIOR, Agapito. *O uso abusivo de medidas provisórias no âmbito do direito administrativo*. RT n° 761, 88° ano, março de 1999.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1988.
- MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- MORAES, Alexandre de. Presidencialismo. A evolução entre os Poderes Executivo e Legislativo. *Revista dos Tribunais*, Rio de Janeiro, n. 817, p. 731-749, 2003.
- NIEBUHR, Joel de Menezes. *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001.
- RAMOS, Carlos Roberto. *Da medida provisória*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- SANTOS, Brasilino Pereira. *As medidas provisórias no direito comparado e no Brasil*. São Paulo: Ltr, 1993.
- SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Jurisprudências disponíveis em: <<http://www.tj.sp.gov.br/consulta/Jurisprudencia.aspx>>. Acesso em: 25 de setembro de 2008.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 17. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Medida provisória em matéria tributária*. Florianópolis: Momento Atual, 2005.

TOLEDO, Gastão Alves de. Lei Delegada. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*.

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