



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito – FD
Curso de Graduação em Direito

Legalidade e tributação: uma análise crítica da utilização das medidas provisórias no direito tributário

JOÃO GUILHERME LIMA CANDIDO

Brasília, novembro de 2014.

JOÃO GUILHERME LIMA CANDIDO

**Legalidade e tributação: uma análise crítica da utilização
das medidas provisórias no direito tributário**

Monografia apresentada à Faculdade
de Direito da Universidade de Brasília
como requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Rafael Santos de Barros e Silva

Brasília, novembro de 2014.

JOÃO GUILHERME LIMA CANDIDO

**Legalidade e tributação: uma análise crítica da utilização
das medidas provisórias no direito tributário**

Monografia apresentada à Faculdade
de Direito da Universidade de Brasília
como requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Me. Rafael Santos
de Barros e Silva

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Me. Rafael Santos de Barros e Silva

Membro: Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

Membro: Prof. Dr. Valcir Gassen

Membro Suplente: Pedro Júlio Sales D'Araújo

Dedico o presente trabalho aos mestres:
ao meu pai, à minha mãe e aos meus
professores.

"Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer; os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebatavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular."

Claude-Adrien Helvétius,
Carta a Montesquieu (1748)

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo analisar a (im)possibilidade de utilização das medidas provisórias no âmbito do direito tributário, especificamente do manejo desses instrumentos para instituir ou majorar tributos. O tema desenvolve-se a partir do estudo do princípio da legalidade aplicável à tributação e da análise dos elementos constitucionais das medidas provisórias. O princípio da legalidade tributária, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, enuncia que nenhum tributo poderá ser exigido ou majorado sem que lei o estabeleça. A interpretação desse dispositivo indica que a criação de novos tributos ou o aumento dos já existentes só poderá ocorrer por meio de lei em sentido formal. Por outro lado, as medidas provisórias, em sua formulação original, tinham natureza de lei em sentido material, motivo pelo qual grande parte da doutrina sempre rechaçou a utilização desse meio para as atividades tributárias enunciadas no dispositivo em questão. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desconsiderando os apelos doutrinários, sempre defendeu o entendimento contrário, tolerando o uso das medidas na seara tributária, desde que respeitado o princípio da anterioridade. A Emenda Constitucional 32/2001, ao redesenhar o instituto da medida provisória, fez incluir o § 2º no art. 62 da CF, ratificando o entendimento da Corte Constitucional brasileira. Por isso, são apresentadas críticas à jurisprudência do STF acerca do tema e à reforma constitucional empreendida pela EC 32/2001, bem como são feitas observações quanto às suas consequências no âmbito do Direito Tributário.

Palavras-chave: princípio da legalidade tributária; medidas provisórias; princípio da anterioridade; Emenda Constitucional 32/2001

Lista de abreviaturas e siglas

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CN	Congresso Nacional
DJ	Diário da Justiça
DJU	Diário da Justiça da União
EC	Emenda Constitucional
ed.	edição
IE	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IEG	Imposto extraordinário de guerra
II	Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
j.	juízo
MC	Medida cautelar
Min	Ministro
MProv.	Medida Provisória
MSG	Mandado de Segurança
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	relator
STF	Supremo Tribunal Federal

Sumário

Introdução.....	8
1. O princípio da legalidade na esfera tributária.....	12
1.1 Breve histórico.....	12
1.2 Considerações iniciais acerca do princípio da legalidade.....	15
1.3 A legalidade no direito tributário.....	17
1.4 O princípio da legalidade como cláusula pétrea.....	20
1.5 O subprincípio da tipicidade e a estrita legalidade.....	23
2. Medidas provisórias no direito brasileiro.....	28
2.1 Considerações históricas.....	28
2.2 Requisitos e natureza jurídica das medidas provisórias.....	36
2.3 Controle judicial dos pressupostos pelo Supremo Tribunal Federal.....	43
3.3. A emenda constitucional 32/2001 e suas consequências no direito tributário.....	49
3.1 A inovação do art. 62, § 2º da constituição.....	56
3.2 Medida provisória e as exceções ao princípio da anterioridade.....	61
Conclusão.....	66
Referências bibliográficas.....	70

Introdução

Tendo o Estado surgido com a função primordial de prover necessidades coletivas, muitas das quais são prementes e inadiáveis, necessário se fez provê-lo de instrumentos capazes de fornecer os recursos financeiros indispensáveis para a realização de suas finalidades. Dentre os diversos meios de que se valem os Estados contemporâneos para desempenhar a contento seus objetivos, o mais comum consiste no poder de exigir dos cidadãos uma participação nos encargos públicos, por meio da instituição do tributo. Este, portanto, visa suprir os cofres públicos de recursos bastantes ao custeio das atividades estatais.

O poder de exigir dos governados uma parcela de seu patrimônio para financiar as atividades estatais, por meio da instituição e cobrança de tributos, convencionou-se chamar de poder de tributar. Esse poder de tributar do Estado, compreendido como “uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”¹, não é exercido de forma absoluta e irrestrita, tendo o constitucionalismo moderno encontrado fórmulas para limitar a gana arrecadatária do Estado e, conseqüentemente, proteger os administrados contra ela.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 partilhou o poder de tributar entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Além disso, a Lei Fundamental, na Seção concernente às “limitações do poder de tributar”, estabeleceu restrições ao exercício do poder atribuído a esses entes federativos, delimitando suas respectivas competências tributárias. Essas limitações à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo “advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna” (SABBAG, 2014, p. 50).

Dentre as restrições impostas pelo texto constitucional ao poder tributar, podemos encontrar o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, *b*, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou); o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*, que proíbe a cobrança de exações em relação a fatos geradores ocorridos antes do

¹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado); o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, que impede a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou); e o princípio da legalidade (art. 150, I, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça), o qual tem especial importância no desenvolvimento deste trabalho.

O princípio da legalidade, como limitação ao poder de tributar do Estado, exige que a pessoa política competente veicule normas de criação e majoração de tributos por meio de atos normativos emanados “do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa típica, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis” (MACHADO, 2010, p. 83). Em outras palavras, o mencionado princípio determina que tais normas sejam veiculadas pelo instrumento da lei em sentido formal, sempre com o fito de proteger os contribuintes de inovações arbitrárias e repentinas no campo da tributação, privilegiando, portanto, a segurança jurídica.

Por outro lado, a Constituição prevê, como instrumento de legiferação extraordinária, as medidas provisórias (art. 59, V, da Constituição), que substituíram os decretos-leis das constituições pretéritas. Por meio desse ato normativo, o Chefe do Poder Executivo poderá, respeitados os pressupostos de urgência e relevância (art. 62, *caput*, da Constituição), editar medidas com “força de lei” e eficácia imediata, com o objetivo de dar uma resposta normativa rápida a situações tão emergenciais que não possam aguardar o trâmite legislativo ordinário, mesmo aquele com pedido de urgência (art. 64, CF). No caso da edição da medida extraordinária, o ato deve ser imediatamente submetido ao crivo do Poder Legislativo, que poderá aprová-lo ou rejeitá-lo, nas condições e prazos previstos no art. 62 da CF. Trata-se, portanto, de um instrumento ágil à disposição do Poder Executivo para solucionar problemas que o Poder Legislativo não pode sanar com sua atuação legislativa ordinária.

A agilidade constitucionalmente conferida à atuação normativa primária do Chefe do Poder Executivo sempre levou o Presidente a “legislar” sobre as mais diversas matérias. A ausência de limitações materiais na redação original do art. 62 agravou esse quadro, fazendo com que áreas inicialmente submetidas ao processo legislativo ordinário fossem reguladas por meio dessa legislação presidencial, ainda

quando não presentes os pressupostos de relevância e urgência. Esse é o caso da majoração ou instituição de tributos, objeto do presente trabalho.

Doutrina e jurisprudência sempre divergiram a respeito da (im)possibilidade de criação ou aumento de exações por meio de medidas provisórias: enquanto aquela sempre defendeu a impossibilidade, fundamentada nos princípios da legalidade, da anterioridade e na ausência de urgência nesse campo tributário, esta, capitaneada pelo Supremo Tribunal Federal, sempre defendeu o entendimento oposto, com fulcro na natureza de lei em sentido material e na “força de lei” próprias das medidas provisórias, aspectos tidos por suficientes para satisfazer as exigências impostas pelo sistema constitucional tributário.

O constituinte derivado, sensível aos reclamos da doutrina e da jurisprudência acerca da utilização abusiva desses instrumentos, promulgou a EC 32/2001, estabelecendo condições para a edição das mencionadas medidas. Além disso, ciente da importância do entendimento da Corte Constitucional, fez inserir o §2º no art. 62, permitindo que medidas provisórias versem sobre instituição ou majoração de impostos. Mesmo depois da referida reforma, os embates doutrinários e jurisprudenciais acerca da temática tributária continuam acirrados, razão pela qual não há que se falar em término do debate.

A preocupação em estudar esse tema tem origem na existência de direitos individuais constitucionalmente conferidos aos contribuintes e reconhecidos como cláusulas pétreas, que se encontram em confronto com a atuação legislativa efêmera, imediata e muitas vezes abusiva do Chefe do Poder Executivo, o qual geralmente surpreende os destinatários de suas medidas provisórias

Dessa forma, a pergunta central que norteia o presente estudo é se as medidas provisórias podem (ou não) instituir ou majorar tributos, e, em caso positivo, em quais circunstâncias isso poderia ocorrer.

O objetivo desse trabalho é caracterizar a medida provisória que aumente ou institua tributo diretamente como um ato normativo que atenta contra os direitos individuais do contribuinte, principalmente os representados pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Além disso, pretende-se demonstrar que a EC 32/2001 corrigiu o entendimento jurisprudencial pretérito e restabeleceu os referidos direitos, com exceção das ressalvas feitas no §2º do art. 62 da CF. Demonstrar a inconstitucionalidade de tais ressalvas também constitui um dos objetivos deste trabalho.

Para isso, o presente estudo analisa o princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro: sua origem histórica, seus desdobramentos na seara da tributação e seu status constitucional. Além disso, explora-se o subprincípio da tipicidade e da estrita legalidade, traçando as linhas demarcatórias entre os Poderes Executivo e Legislativo no que diz respeito à criação e à majoração de tributos.

Em seguida, ao investigar o instituto da medida provisória no direito brasileiro, analisam-se suas raízes históricas, estabelecendo as diferenças substanciais entre a utilização desse ato normativo na Itália e no Brasil, e sua evolução no constitucionalismo pátrio. Após, são fixadas premissas quanto à natureza jurídica desse ato de urgência e seus requisitos constitucionais. Por fim, analisa-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relacionada ao controle judicial dos pressupostos materiais de edição dessas medidas.

Por último, a partir da exposição teórica dos dois primeiros capítulos, são explorados precedentes da Corte Constitucional brasileira acerca da utilização dos decretos-leis e, após a promulgação da Constituição de 1988, das medidas provisórias na instituição e majoração de tributos, bem como suas influências na formulação e promulgação da EC 32/2001. São avaliadas as inovações trazidas por essa emenda, especialmente as que dizem respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade tributárias.

A metodologia aplicada nesse trabalho consistiu na pesquisa de livros e artigos voltados ao tema aqui proposto, bem como na análise da legislação pertinente e de julgados do Supremo Tribunal Federal correlatos ao exercício extraordinário da função legislativa pelo Chefe do Poder Executivo na seara tributária.

1. O princípio da legalidade na esfera tributária

1.1 Breve histórico

O princípio da legalidade tributária, consoante ensinamento da doutrina constitucional majoritária, tem precedente histórico que remonta à Magna Carta Inglesa de 1215. A partir desse momento, os poderes do monarca na Inglaterra foram limitados por meio de um acordo entre barões ingleses e o rei João Sem Terra, cuja vontade passou a ser submetida aos ditames da lei.²

Todavia, mesmo antes do advento da Magna Carta de 1215, outros acontecimentos históricos já apontavam para a formulação do princípio da legalidade, tal como demonstra Victor Uckmar, citado por Karem Oliveira:

- (i) O Concílio de Latrão, datado de 1179, pelo qual ficou proibido que os bispos taxassem seu clero, sem que houvesse o consenso manifestado por seus arqui-diáconos.
- (ii) A deliberação tomada em 1188, para fins de custear as despesas da cruzada contra Saladino, onde foi fixado um tributo no percentual de 10% sobre a renda dos leigos e também do clero.
- (iii) Por ocasião do resgate de Ricardo I, em 1192, para fins de recolher cem mil libras esterlinas, foram convocadas reuniões e assembléias durante as quais se deliberou no sentido de exigir um *ecuage* de vinte *shillings* de cada *Knight's fee*, um quarto da renda de todos os leigos e um quarto das rendas temporárias do clero. Nessa ocasião, o consentimento da comunidade foi essencial para possibilitar a cobrança dos valores.³

Tal como na Magna Carta, o princípio da legalidade tributária aparece em Portugal com as Cortes de Coimbra de 1261, que fixaram entendimento no sentido de que a criação de impostos só poderia ocorrer com o consentimento dessas cortes. Conforme ressalta Sacha Calmon Navarro:

² Roque de Antônio Carrazza, em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, tece algumas considerações a respeito desse marco histórico:

“Desde o remoto ano de 1215 já se defendia, na Inglaterra, a ideia de que os tributos deviam ser ‘consentidos’ pelos contribuintes (ou por seus representantes). A *Magna Charta Libertatum*, arrancada do rei João-Sem-Terra pelos barões ingleses, enquanto o mantinham cativo, proibia que, sem a prévia anuência destes, novos tributos fossem instituídos e cobrados. O paradoxal disso tudo é que o rei, nove semanas após, obteve do Papa Inocêncio III uma bula que anulou essa Constituição, que, portanto, na prática, nunca produziu efeitos. De qualquer modo, permanece como um marco na história do direito constitucional do Ocidente.”

³ OLIVEIRA, Karem. *A EC32 e a criação ou majoração de tributos via medida provisória: a “constitucionalização” do equívoco*. Curitiba, 2005. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em direito da Universidade Federal do Paraná, p.99-100.

[...] as Cortes de Torres Novas, em 1438, estabeleceram que o lançamento de tributos era atribuição privativa das Cortes e não dos reis, o que não impediu nas Ordenações Afonsinas o ditado de que tal atribuição consistia em prerrogativa real, dependente, no entanto, da acordância do Conselho Real.

Nas Cortes de 1641 são votados novos impostos, entre os quais a Décima Militar. Alvará de 09 de maio de 1654 reafirmava que à Assembleia dos Representantes da Nação caberia a distribuição dessa contribuição direta. Soares Martinez situa em 1698 a última votação de tributos em Portugal antes do constitucionalismo.⁴

Tanto no caso da Magna Carta de 1215 quanto nos precedentes históricos portugueses acima mencionados, verifica-se uma clara intenção delimitar o poder do monarca no que diz respeito ao seu poder de influir na atividade tributária de sua nação. Em última análise, o princípio da legalidade, em seus primórdios, visava submeter a vontade do governante a um procedimento capaz de legitimá-la e dar-lhe aplicabilidade, de modo a evitar inovações inesperadas e totalmente arbitrárias no campo fiscal.

No Brasil, o princípio em questão recebeu guarida desde a Constituição imperial de 1824, que previa, em seu art. 179, I, que “*Nenhum Cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei*”⁵. Acerca deste dispositivo, preleciona Gilmar Ferreira Mendes:

No primeiro quarto do século XIX, a Constituição Imperial de 1824 incorporou o postulado liberal de que todo o Direito deve expressar-se por meio de leis. Essa ideia inicial de “Império da Lei”, originada dos ideários burgueses da Revolução Francesa, buscava sua fonte inspiradora no pensamento iluminista, principalmente em Rousseau, cujo conceito inovador na época trazia a lei como norma geral e expressão da vontade geral (*volonté general*). A generalidade de origem e de objeto da lei (Rousseau) e sua consideração como instrumento essencial de proteção dos direitos dos cidadãos (Locke) permitiu, num primeiro momento, consolidar esse então novo conceito de lei típico do Estado Liberal, expressado no art. 4º da Declaração de Direitos de 1789: “A liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudica ao outro. O exercício dos direitos naturais de cada homem não tem mais limites que os que asseguram a outros membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Estes limites somente podem ser estabelecidos pela lei”.

Esses são os primórdios da ideia essencial de lei como garantia da coexistência de direitos e liberdades na sociedade. Foi no pensamento liberal de Benjamin Constant, decisivamente influenciador do constituinte brasileiro de 1824, que ela encontrou uma de suas melhores expressões. Na Conferência Pronunciada no Ateneo de Paris em fevereiro de 1819, Benjamin Constant fez a distinção comparativa entre a *liberdade dos*

⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 167.

⁵BRASIL, Constituição Imperial de 1824.

*antigos e a liberdade dos modernos, para explicar que esta consiste no “direito de cada um a não se submeter senão à lei”.*⁶

No que diz respeito à legalidade tributária, apesar de a Constituição de 1824 não se referir expressamente à lei, conforme ensina Aliomar Baleeiro⁷, ela estabelecia a competência legislativa para a tributação, em respeito aos princípios da anualidade e da legalidade, tal como se observa em seu arts. 171 e 172:

Art. 171. **Todas as contribuições directas**, à excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, **serão anualmente estabelecidas pela Assembléa Geral**, mas continuarão, até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituidas por outras. (Vide Lei de 12.10. 1834)

Art. 172. **O Ministro de Estado da Fazenda**, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, **apresentará na Camara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente**, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.⁸

No período em questão, a participação do Poder Legislativo na atividade tributária já se fazia presente, o que veio a ser ampliado nas Constituições brasileiras posteriores.

Em 1891, a primeira Constituição após a proclamação da República fez referência expressa ao princípio ora analisado, diferentemente da Constituição anterior, conforme se depreende de seu art. 70, § 30:

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.⁹

A Constituição de 1934 seguiu a mesma trilha, dispondo expressamente sobre o princípio da legalidade em seu art.17, VII, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de quaisquer tributos sem lei especial que os autorizasse, ou a sua incidência sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.¹⁰

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 837.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 81.

⁸ BRASIL, Constituição Imperial de 1824.

⁹ BRASIL, Constituição Republicana de 1891.

¹⁰ BRASIL, Constituição de 1934.

A Constituição de 1946, por sua vez, não só perpetuou a consignação expressa do princípio da legalidade em seu corpo, como também deu espaço para a expressão do princípio da anualidade:

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§34 - **Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.**

As Constituições posteriores mantiveram intacto o princípio da legalidade, apesar das ressalvas feitas quanto ao princípio da anualidade, conforme se verá em tópico específico deste trabalho.¹¹

1.2 Considerações acerca do princípio da legalidade

Conforme o breve panorama histórico acima delineado, verifica-se que o princípio da legalidade, desde o seu primeiro aparecimento na Magna Carta de 1215, sempre visou combater o poder arbitrário do monarca. Dirigia-se, portanto, à vontade do soberano, objetivando extinguir as consequências deletérias de ações aleatórias tomadas por aqueles que frequentemente sucumbiam a razões incontroláveis.

Modernamente, o princípio da legalidade apresenta uma noção ampliada e distinta daquela inicialmente considerada: visa, antes de tudo, extirpar o poder arbitrário do próprio Estado¹² frente ao cidadão. Nesse sentido, considera-se como uma garantia fundamental deste último, conforme preleciona Alexandre de Moraes:

¹¹ A Constituição de 1967, no art. 150, § 29, repetiu a regra contida no art. 141, § 34, da Constituição de 1946. A Emenda nº 1, de 1969, em capítulo destinado aos direitos e garantias individuais, enunciou o princípio da legalidade em seu art. 153, § 29.

Registre-se que nem mesmo no período de exceção o ordenamento jurídico tributário deixou de prestar homenagem ao princípio em comento, o que reforça a sua importância para a compreensão dos fenômenos tributários no direito brasileiro.

¹² Diferentemente do período monárquico em que surgiu a *Magna Charta Libertatum* de 1215, o princípio da legalidade, na atualidade, representa um obstáculo à atuação do Estado em todas as suas manifestações de poder em relação ao cidadão. Sendo assim, o referido princípio atua no

Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão da vontade geral. Com o primado soberano da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei. Conforme salientam Celso Bastos e Ives Gandra Martins, no fundo, portanto, o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura ao particular a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma outra via que não seja a da lei, pois como já afirma Aristóteles, “a paixão perverte os Magistrados e os melhores homens: a inteligência sem paixão – eis a lei”.¹³

O princípio da legalidade, no direito brasileiro, encontra-se atualmente previsto no inciso II do art. 5º da Constituição Federal de 1988, que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.¹⁴ Tal como ressalta Carrazza, esse dispositivo representa a forma mais ampla de liberdade, que consiste no fato de a atividade dos particulares não poder encontrar outro limite além do contido na lei. Em relação à Administração Pública, aplica-se regra distinta: é que essa só pode fazer o que a lei lhe ordena, estando adstrita ao cumprimento do fim formulado por ela, conforme os ensinamentos de Fernanda Marinela:

Para definir a legalidade, aplicando-se o ordenamento jurídico vigente, devem ser analisados dois enfoques diferentes. De um lado, tem-se a legalidade para o direito privado, onde as relações são travadas por particulares que visam aos seus próprios interesses, podendo fazer tudo aquilo que a lei não proibir. Por prestigiar a autonomia da vontade, estabelece-se uma relação de não contradição à lei.

De outro lado, encontra-se a legalidade para o direito público, em que a situação é diferente, tendo em vista o interesse da coletividade que se representa. Observando esse princípio, a Administração só pode fazer aquilo que a lei autoriza ou determina, instituindo-se um critério de subordinação à lei. Nesse caso, a atividade administrativa deve não apenas ser exercida sem contraste com a lei, mas, inclusive, só pode ser exercida nos termos da autorização contida no sistema legal.¹⁵

Assim, e considerando a ampla liberdade conferida pela Constituição Federal ao indivíduo (a qual é garantida pelo princípio da legalidade), conclui-se que as restrições estatais à propriedade das pessoas devem vir veiculadas por meio de lei, em abono à garantia individual da legalidade.

sentido de limitar a atuação dos três Poderes da República, especialmente o Executivo, cuja atuação legislativa recente – por meio de medidas provisórias – tem se mostrado abusiva.

¹³ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 30. ed. – São Paulo, Atlas, 2014, p. 41.

¹⁴ Constituição Federal de 1988.

¹⁵ MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 7. ed. – Niterói: Impetus, 2013, p.31.

De outro giro, a lei, tida como “expressão da vontade geral”, é editada por meio dos representantes eleitos pela sociedade em geral, o que concretiza o preceito contido no parágrafo único do art. 1º da Constituição, segundo o qual “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Sendo assim, a sociedade, ainda que indiretamente, autorregula-se por meio do referido instrumento normativo, impondo-se normas cerceadoras de direitos à liberdade e à propriedade de seus membros.

De todo o exposto, conclui-se o seguinte: só a lei pode impor obrigações aos particulares, que devem, por mandamento constitucional, consentir (indiretamente) com os termos da obrigação imposta. Não havendo regra proibitiva ou obrigacional, abre-se espaço para a atuação livre dos indivíduos. Essa liberdade, portanto, é conferida na exata medida do consentimento – por meio de representantes eleitos – daqueles a quem se destinam as leis. Essa conclusão servirá de base para a análise feita no tópico a seguir, concernente à legalidade tributária.

1.3 A legalidade no direito tributário

Na seara tributária, o princípio da legalidade, inscrito no inciso II do art. 5º da Carta Magna, encontra formulação ainda mais específica: trata-se da garantia contida no art. 150, I, *verbis*:

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;

Sendo assim, além da previsão genérica de legalidade (que, a propósito, já seria suficiente para deduzir o princípio da legalidade tributária¹⁶), o constituinte originário, preocupado em proteger direitos do contribuinte, inseriu o dispositivo susomencionado na Constituição para não deixar dúvidas de que a exigência ou o aumento de tributos depende, em todo caso, de lei que previamente o estabeleça. Segundo Leandro Paulsen, a interpretação sistemática desse dispositivo implica a

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264

reserva absoluta de lei, “de modo que a instituição de tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente através de lei”. Por esse motivo, observa o autor que a legalidade tributária é específica e de maior rigor que a legalidade geral. A esse respeito, explicita Paulsen:

O conteúdo normativo da legalidade tributária extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir. Não há a possibilidade de delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo. Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*. A análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito.¹⁷

No mesmo sentido, veja-se que a legalidade tributária ainda decorre do próprio conceito de tributo estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Dessa forma, não se concebem, no sistema tributário brasileiro, a instituição ou majoração de tributos de qualquer espécie por meio de atos administrativos, tais como regulamentos, portarias, decretos, resoluções ou outro ato normativo infralegal. Esses atos, por si sós, não podem fazer as vezes de lei, veículo próprio para as atividades tributárias mencionadas.

Insista-se que o princípio em questão impõe que os tributos sejam instituídos pela própria lei, e não apenas com base em lei ou por autorização legal. Não se admite, destarte, a delegação ao Poder Executivo da competência legislativa de instituí-los ou aumentá-los. A integração da norma tributária impositiva também é vedada, ressalvados os casos por meio dos quais a própria Constituição autoriza a

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. – São Paulo: Livraria do Advogado, 2014.

graduação de alíquotas pelo Executivo. É o caso, por exemplo, do art. 153, § 1º, da Constituição, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.¹⁸

A propósito, esse dispositivo, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, reforça o princípio da legalidade tributária. Em primeiro lugar, trata-se de uma norma constitucional de eficácia limitada (segundo a classificação de José Antônio da Silva), necessitando de lei ordinária que fixe condições e limites para ter eficácia plena. Isso implica dizer que o Poder Executivo não poderá alterar as alíquotas dos mencionados impostos de forma completamente discricionária, devendo respeitar os limites estabelecidos pela lei.¹⁹ Por outro lado, o reforço vem pela ideia de exceção: é que as ressalvas ao princípio da legalidade tributária estão expressamente previstas no texto constitucional (tal como a norma ora analisada), não havendo permissão para que atos infraconstitucionais ampliem as hipóteses excepcionais.

A exigência de lei para a instituição ou majoração de tributos representa importante garantia para os contribuintes, que não poderão ver ataque ao seu patrimônio senão por meio de atividade legislativa ordinária. Esta, por sua vez, concretiza a ideia da autotributação, como bem explicita Carrazza:

A Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de *autotributação*. Esta [...] se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra o qual a tributação, de algum modo, investe.²⁰

¹⁸ Esse é também o entendimento de Paulo Barros de Carvalho:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.” (CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79).

¹⁹ Registre-se que a exceção aqui mencionada faz referência apenas às alíquotas, e não à base de cálculo. Nesse particular, foram superados, porque não recebidos pelo texto de 1988, os arts. 21, 26 e 65 do CTN, na parte em que se referiam à modificação da base de cálculo.

²⁰ CARRAZA, *op. cit.*, p. 265-6.

Impende salientar, para afastar qualquer dúvida, que o dispositivo analisado faz referência à obrigatoriedade de *lei ordinária* para a exigência ou majoração de tributos. Ressalvadas as exceções constitucionais – tais como os empréstimos compulsórios, os impostos residuais da União, as contribuições sociais a que faz alusão o parágrafo 4º do art. 195 e o imposto sobre grandes fortunas, para os quais a Constituição exige a lei complementar –, cabe à lei ordinária, e só a ela, as atividades elencadas no art. 150, I.²¹ Dessa forma, o ato normativo que institua ou majore tributos não só deve ser lei em sentido material (dotada de abstração, generalidade e impessoalidade), mas também em sentido formal (submetida ao rito do processo legislativo ordinário e emanada pela esfera competente). Sendo assim, vige, no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da reserva absoluta de lei formal.

1.4 O princípio da legalidade como cláusula pétrea

O princípio da legalidade, conforme já salientado em tópico precedente, representa uma garantia individual do cidadão em face do poder do Estado, que não poderá impor obrigações ou vedar condutas senão por meio de lei (art. 5º, II da CF). No que diz respeito à legalidade tributária, em que pesem as especificidades, o entendimento não é diverso.

As investidas contra o patrimônio do contribuinte, que vê sua riqueza diminuída por meio da atividade tributária do Estado, devem ser limitadas pelos princípios e regras constitucionais aplicáveis ao caso, de forma a evitar arbítrios e abusos do ente tributante. A Constituição Federal dá-nos os instrumentos necessários para isso, que se encontram previstos em seção bastante sugestiva: das limitações ao poder de tributar.

O *caput* do art. 150 da CF estabelece o seguinte: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]*”. Este dispositivo, em cotejo com o art. 5º, § 2º da

²¹ Como já salientado, essa regra comporta as exceções estabelecidas pela própria Constituição.

Carta Magna²², integra o rol de direitos e garantias fundamentais do cidadão, que, como se depreende da leitura dos dois dispositivos aludidos, não representa rol taxativo de proteções, conforme entendimento esposado por Misabel Derzi:

Tais características tão relevantes (internacionalização e prevalência, irreversibilidade e inesgotabilidade) estendem-se às limitações constitucionais ao poder de tributar, na medida em que configuram elas verdadeiros direitos e garantias fundamentais (revelação de direitos humanos). O caráter de inesgotabilidade está expresso, pois diz a Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”(…). Mas os demais aspectos resultam do fato de que os direitos e garantias dos contribuintes são especializações dos direitos humanos no campo tributário.²³

O princípio da legalidade tributária, ao lado de outros princípios tributários de estatura igualmente constitucional, representa a garantia de que o contribuinte não verá seu patrimônio atacado senão por ato normativo expedido pelo ente competente que siga as regras de processo legislativo ordinário. Em outras palavras, é a garantia de só ser atingido por tributos por meio de lei ordinária, ressalvadas as exceções já mencionadas. O respeito ao referido princípio fortalece a ideia da autotributação, segundo a qual só é devido aquilo que é consentido pelo destinatário da norma tributária, ainda que por intermédio de representantes eleitos.

Além disso, a Constituição é clara ao estatuir que “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ... IV – os direitos e garantias individuais” (art. 60, §4º, IV). Disso decorre que o princípio da legalidade tributária, sendo garantia individual do contribuinte (como demonstrado acima), representa cláusula pétrea, não podendo ser suprimido ou restringido, ainda que por mecanismos de emenda à Constituição (art. 60, §4º). Tal tese é corroborada pelo Supremo Tribunal Federal, consoante voto vencedor do Ministro Ricardo Lewandowski no Recurso Extraordinário 573675:

“[...] algumas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar constituem cláusulas pétreas, por se inserirem no contexto dos direitos e garantias individuais, em especial no que toca aos princípios da igualdade tributária e da vedação ao confisco.” (Excerto do voto condutor do Min.

²² § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

²³ BALEIRO, Aliomar. *Limitações...* p. 28

RICARDO LEWANDOWSKI, quando do julgamento, pelo STF, do RE 573675, mar/09)

Apesar de o excerto acima referir-se explicitamente aos princípios da igualdade tributária (art. 150, II, da CF) e da vedação ao confisco (art. 150, IV), é evidente que o entendimento também se aplica à legalidade tributária (art. 150, I), já que, como os dois primeiros citados, esta também representa uma garantia individual e, portanto, cláusula pétrea.

Resta claro que o constituinte originário, em consonância com a evolução dos princípios tributários, pretendeu proteger, sob o manto do núcleo imodificável da Constituição, a legalidade tributária. É que esse núcleo de normas constitucionais afasta qualquer tipo de ingerência por parte do poder constituinte derivado reformador e decorrente. Essa constatação, apesar de simples, tem grande aplicação no campo do controle de constitucionalidade de normas tributárias. Como exemplo, pode-se citar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, na qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que excepcionava o IPMF da regra contida no art. 150, III, b, da Constituição (princípio da anterioridade de exercício). Durante o julgamento, ressaltou-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar representariam direitos individuais dos contribuintes, sendo, por esse motivo, inafastáveis pela ação reformadora do poder constituinte derivado.²⁴

²⁴Por esse mesmo motivo, a EC 33/2001, ao acrescentar o § 4º ao art. 177 da CF, admitindo a redução ou o restabelecimento das alíquotas da contribuição de intervenção relativa às atividades de importação ou comercialização de combustíveis por ato do Poder Executivo (alínea *b*), também padece do vício da inconstitucionalidade, por afastar, via emenda constitucional, direitos individuais referentes aos princípios da legalidade e da anterioridade, como se depreende da redação do dispositivo:

Art. 177 [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser: [...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

1.5 O subprincípio da tipicidade e a estrita legalidade

A simples elaboração de leis ordinárias pelo Poder Legislativo competente para instituir ou majorar determinado tributo não é suficiente para garantir direitos dos contribuintes em face do Poder Público. A verdade dessa afirmação pode ser constatada na prática legislativa brasileira, em que muitas vezes o legislador transfere para o administrador a complementação da norma criada, de forma a abrir amplo espaço para discricionariedades e, por via de consequência, para abusos de toda ordem.

É cediço que atos administrativos podem, no máximo, regulamentar ou esclarecer normas jurídicas imprecisas. Nunca poderão criar direitos e obrigações que não estavam previstos na lei que pretendem regulamentar. Sendo assim, resoluções e decretos estarão sempre adstritos à moldura da lei, nunca podendo extrapolar seus limites, sob pena de desrespeito à legalidade genérica. Nesse sentido, sempre oportunos os ensinamentos de Pontes de Miranda:

Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estranhos à lei, ou faz reviver direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações ou exceções, que a lei apagou, é inconstitucional. Por exemplo: se faz exemplificativo o que é taxativo, ou vice-versa. Tampouco pode ele limitar, ou ampliar direitos, deveres, pretensões, obrigações ou exceções à proibição, salvo se estão implícitas. Nem ordenar o que a lei não ordena (...). Nenhum princípio novo, ou diferente, de direito material se lhe pode introduzir. Em consequência disso, não fixa nem diminui, nem eleva vencimentos, nem institui penas, emolumentos, taxas ou isenções. Vale dentro da lei; fora da lei a que se reporta, ou das outras leis, não vale. Em se tratando de regra jurídica de direito formal, o regulamento não pode ir além da edição de regras que indiquem a maneira de ser observada a regra jurídica.²⁵

Na seara tributária, a vedação à inovação por parte de atos administrativos encontra repulsa ainda maior, uma vez que a legalidade tributária deve ser estrita, como será explicado a seguir.

Os sacrifícios suportados pelo contribuinte, consoante entendimento já firmado sobre o tema, devem ser veiculados por lei. Entretanto, essa limitação constitucional ao poder de tributar não faria sentido se não obrigasse o legislador a observar determinados parâmetros no momento da elaboração da lei instituidora da

²⁵ MIRANDA, Pontes de. Comentários A Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969, 2ª Ed., t. III, Ed. RT, 1970, pp. 316 e 317.

exação, pois enorme é a criatividade da Administração para satisfazer seus desejos arrecadatários. Suponha-se, por exemplo, que lei estadual instituísse o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) sem, no entanto, definir elementos suficientes para a caracterização desse tributo. Nessa hipótese, de nada valeria o princípio da legalidade tributária, uma vez que enorme seria o campo de atuação da Administração na cobrança do IPVA. Dessa forma, é necessário que a lei descreva minuciosamente elementos suficientes do tributo de forma a evitar qualquer tipo de arbítrio por parte do Poder Executivo e, em último caso, qualquer afronta ao princípio da separação dos poderes.

Para Luciano Amaro, não basta a simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre determinado tributo. A lei deve definir aspectos relevantes para que se possa determinar (1) quem terá de pagar, (2) quanto terá de pagar, (3) a quem deverá pagar e (4) por que deverá pagar. Como preceito geral e abstrato, a lei deve esgotar os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, “sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se ‘A’ irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação”²⁶.

A falta dos elementos acima citados deixa o contribuinte desprotegido, uma vez que fere a certeza e a segurança jurídica quanto ao surgimento ou ao conteúdo das obrigações tributárias principais. A estrita legalidade visa a exatamente isso: à certeza quanto aos elementos e à abrangência da norma tributária, o que permite um adequado planejamento patrimonial por parte do contribuinte.

A norma incompleta, ou seja, carente dos aspectos delineados por Luciano Amaro, é incapaz de gerar obrigação tributária, já que, como já salientado, não poderá ser suplementada por meio de regulamento ou decreto. Segundo Leandro Paulsen, a incompletude da norma tributária impositiva estabelecida por lei depende da possibilidade de se determinarem os seus diversos aspectos independentemente de complementação normativa infralegal. Não sendo possível essa determinação, em face da ausência de dados, que não possam ser supridos pelo trabalho do intérprete e aplicador sem que tenha de integrar a norma tributária com critérios fornecidos pelo Executivo e que revelem delegação vedada de competência normativa, evidencia-se, então, a incompletude da norma. Em hipóteses como essa,

²⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112.

não há que se falar em instituição de exação pela lei, dada a sua insuficiência e inaptidão de gerar obrigação de pagar tributo.²⁷

A doutrina, ao tratar da necessidade de a lei trazer em seu bojo os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, estabelece o que se convencionou chamar de princípio da tipicidade tributária, que seria uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.²⁸ A tipicidade tributária seria, dessa forma, a explicitação, pela lei instituidora do tributo, da hipótese de incidência²⁹, dos sujeitos envolvidos na relação obrigacional tributária e do conteúdo dessa obrigação.

Neste ponto, cabe uma observação feita por Sacha Calmon Navarro acerca do princípio aqui analisado. Para esse autor, o princípio da legalidade formal diz respeito ao veículo, ao instrumento normativo utilizado para o ingresso de tributos no ordenamento – a lei em sentido formal. Já a tipicidade diz respeito ao conteúdo desse veículo. Haveria, em sua visão, um encadeamento histórico entre os dois princípios: originariamente, a legalidade formal limitava-se a requerer a lei em sentido formal. Entretanto, exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança jurídicas passaram a requerer que os aspectos caracterizadores da exação passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí advindo a necessidade de tipificar a relação jurídico-tributária.³⁰

Sob a perspectiva de Paulo Barros de Carvalho, a norma tributária, para obedecer ao mandamento da tipicidade tributária, deve se apresentar na forma de juízos hipotético-condicionais, ou seja, “deve conter uma hipótese a que se conjuga um mandamento, uma consequência”. A hipótese deve trazer a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que vai se instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado na hipótese. Esta “alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão

²⁷ PAULSEN, *op. cit.*

²⁸ CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário...*, p. 167.

²⁹ Segundo Geraldo Ataliba, “Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. [...] esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. [...] São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4ª edição, RT, 1991, p. 73 e 75)

³⁰ Por esse motivo, o autor identifica legalidade material com tipicidade. NAVARRO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário...*, p. 179.

pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente”.³¹

Ainda nas palavras do mencionado autor:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).³²

Seguindo esse raciocínio, o modelo de norma tributária proposto por esse autor apresenta os seguintes aspectos:

1. Hipótese (descritor)
 - a) aspecto material
 - b) aspecto espacial
 - c) aspecto temporal
2. Consequência (prescritor):
 - d) aspecto pessoal
 - e) aspecto quantitativo

Impende explicitar, de maneira sucinta, cada um dos aspectos acima delineados.

O aspecto material diz respeito ao fato gerador da obrigação principal, ou, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, à “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação principal. Nas palavras de Amílcar Falcão, o fato gerador é o “conjunto de fatos ou o estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.³³

Quanto ao aspecto espacial, ele se refere ao território no qual, ocorrida a situação descrita no aspecto material, surge a obrigação de pagar o tributo. A título de exemplo, cite-se o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do Município, sendo esta zona o aspecto territorial desse tributo.

³¹ CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário...*, p. 239.

³² *Idem.*

³³ FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da Obrigação Tributária*. Ed. Forense, 5.ed., 1994, p.2

O aspecto temporal, por sua vez, faz referência ao momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador. Regra geral, o legislador não explicita esse aspecto, razão pela qual o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre.

Por fim, o aspecto pessoal relaciona-se com o sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária, enquanto o aspecto quantitativo diz respeito aos critérios para o cálculo do tributo devido: base de cálculo e alíquota.

Cabe frisar, uma vez mais, que não é dado ao Poder Executivo integrar leis tributárias carentes de quaisquer dos aspectos descritos acima, sob pena de violação aos princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da separação de poderes.

2. Medidas provisórias no direito brasileiro

2.1 Considerações históricas

A medida provisória, instrumento normativo que surgiu a partir da Constituição de 1988, tem origem no decreto-lei da Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional n. 1, de 1969. O decreto-lei brasileiro, por sua vez, originou-se da Constituição italiana de 1947, a qual prevê a possibilidade de o governo expedir o “*provvedimento provvisorio*”, usualmente chamado de “*decreto-legge*”, segundo expressão tradicional no Direito italiano.

Com efeito, a Constituição italiana de 1947 prevê, em seu art. 77, que o Governo não poderá editar decretos que tenham valor de lei ordinária sem que haja delegação das Câmaras para tal. Entretanto, em casos extraordinários de necessidade e urgência, o Governo pode adotar, sob sua responsabilidade, providências provisórias com força de lei, devendo apresentá-las no mesmo dia às Câmaras para conversão. O dispositivo ainda explicita que, caso as Câmaras estejam dissolvidas, devem ser convocadas em cinco dias para o propósito da conversão. A última parte do artigo mencionado consigna que, caso essas “providências provisórias” não sejam convertidas em lei em 60 (sessenta) dias, a eficácia delas cessa retroativamente, facultando-se à Câmara regular por lei as relações jurídicas delas decorrentes.

Nota-se, pela simples redação do dispositivo transcrito acima, que o decreto-lei brasileiro foi uma adaptação do “*provvedimento provvisorio*” italiano, ainda que com pequenas alterações. Percebe-se que, tal como no Brasil, a utilização do “*decreto-legge*” italiano também se dá de forma extraordinária, sempre que presentes os pressupostos de necessidade e urgência. Há também prazos para a conversão da medida em lei pelo Poder Legislativo e a possibilidade de este regular as relações advindas do referido instrumento.

Deve-se salientar, contudo, que os contextos em que esses instrumentos normativos estão inseridos são completamente distintos, o que demanda breve explicação a respeito do sistema político do país de que o Brasil importou o instituto da medida provisória.

O sistema de governo em vigor na Itália é o parlamentarismo, ao passo que, no Brasil, vigora o presidencialismo. Neste tipo de sistema, a separação de poderes se dá de forma bastante intensa, ao passo que, naquele, tal separação não se apresenta de forma tão rígida. No parlamentarismo, verifica-se uma profunda integração entre as funções Executiva (exercida pelo Governo) e Legislativa (exercida pelo Parlamento), havendo um forte vínculo de confiança entre o Governo e o Parlamento, o que afeta a edição das medidas provisórias.

Pela leitura do art. 77 da Constituição italiana, nota-se que a edição dos “*provvedimenti provvisori*” (nas circunstâncias constitucionais de urgência e necessidade) cabe ao Governo, que inclui, no sistema político daquele país, o Presidente do Conselho de Ministros (o Primeiro-Ministro) e os ministros, escolhidos entre deputados e senadores dos partidos da maioria das duas Câmaras que compõem o Parlamento (Câmara dos deputados e Senado da República). A escolha do Primeiro-Ministro cabe ao Presidente de República, que também nomeia os demais ministros do Governo a partir das indicações daquele.

Uma observação pertinente: apesar de o Presidente da República ter a liberdade de escolher qualquer cidadão italiano para o cargo de Presidente do Conselho de Ministros, as nomeações recaem sempre sobre um membro dos partidos políticos que têm maioria no Parlamento. A razão disso é simples: as pessoas escolhidas para comporem o Governo devem receber o voto de confiança das duas Câmaras do Parlamento italiano. O voto de confiança, na prática, verifica se o Governo detém a aprovação da maioria do Parlamento, o que dificilmente ocorrerá caso o Primeiro-Ministro seja escolhido fora da maioria.

Dessa forma, o órgão competente para a edição de “providências provisórias” no sistema político italiano é composto por membros do Parlamento, diferentemente do que ocorre no sistema brasileiro, em que ao Presidente da República, chefe do Poder Executivo, foi dada a competência para a edição das medidas provisórias. Essa diferença foi bem observada por Raul Machado Horta:

(...)a diferença que decorre da iniciativa marca a distância que separa o regime parlamentar do regime presidencial. Na Itália, os *provvedimenti provvisori* dependem de iniciativa do Governo, conforme dispõe a Constituição. No Brasil, a iniciativa das medidas provisórias pertence, isoladamente, ao Presidente da República, juiz monocrático de sua

relevância e urgência, no exercício de competência privativa (*Constituição da República*, art. 84, XXVI).³⁴

Além da iniciativa, claramente distinta nos dois modelos em questão, há também uma diferença quanto à responsabilização pela edição das providências provisórias, o que foi bem observado por Joel de Menezes Niebuhr:

Todavia, para compreender o sistema constitucional italiano, há de se atentar para o artigo 89 da supracitada Carta, que preconiza a responsabilidade dos Ministros proponentes, tendo eles inclusive que referendar os atos do Presidente da República como condição de validade dos mesmos. Além disso, a segunda parte do artigo 89 determina que os atos com valor legislativo são referendados também pelo Presidente do Conselho de Ministros, que é quem dirige o órgão representativo do governo. Enfim o artigo 94 do mesmo diploma constitucional prescreve que o governo deve ter a confiança das duas câmaras, que, uma vez dada, pode ser revogada.

Quer dizer que, se o governo utiliza os provimentos provisórios do artigo 77 indevidamente, responde por eles, podendo perder a confiança das câmaras, o que faz cair todos os integrantes do Conselho de Ministros, ensejando crise política de alta magnitude.³⁵

Nesse sentido, o sistema político italiano permite a responsabilização do Governo pela utilização indevida dos provimentos provisórios por meio da revogação da confiança, o que pode ocasionar impasses políticos relevantes, pois gera a queda do Conselho de Ministros e de seu Presidente. Sendo assim, na Itália, o Governo se utiliza das referidas medidas de maneira responsável, dada a magnitude das conseqüências de uma utilização indevida delas.

No Brasil, ao contrário do que se vê na Itália, a única conseqüência atribuída à utilização indevida da medida provisória é a sua rejeição pelo Congresso Nacional ou, no máximo, a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, não havendo, em tese, qualquer sanção prevista para o autor dela. É por esse motivo que, aqui, a edição desses atos se dá de maneira abusiva, resultando em excesso de exercício da função legislativa por parte do Presidente da República, em detrimento do genuíno Poder Legislativo do Congresso Nacional.³⁶

³⁴ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 580.

³⁵ NIEBUHR, Joel de Menezes. *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 77-9.

³⁶ Danilo Mansano Barioni, ao tratar do uso indiscriminado das Medidas Provisórias informa que, “entre o governo José Sarney e o advento da Emenda Constitucional nº 32/01, foram editadas originariamente 619 (seiscentas e dezenove) medidas provisórias, que somadas às 5.491 (cinco mil quatrocentas e noventa e uma) reedições perfazem um alarmante total de 6.110 (seis mil cento e

De qualquer sorte, ainda que originado em contexto político-constitucional completamente distinto, o decreto-lei foi importado pelo Brasil, recebendo previsão expressa na Constituição de 1967:

Art 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, 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.³⁷

O dispositivo acima transcrito traz três requisitos para a edição do decreto-lei: além de não poder resultar aumento de despesa, esse instrumento deveria versar sobre assunto urgente ou de interesse público relevante. A disjunção *ou* tornava os dois últimos requisitos alternativos e não cumulativos, possibilitando ao Poder Executivo legislar com a mera caracterização de uma das duas hipóteses. Isso aumentava demasiadamente a função legislativa do Presidente da República, o que era especialmente grave à época, considerando que o país vivia um período de exceção.

Ademais, a análise dos requisitos de edição do decreto-lei cabia sempre ao próprio Poder Executivo (como ainda cabe nos dias de hoje). Esse juízo monocrático de urgência ou relevância do interesse público da matéria só se submetia ao controle político do Congresso Nacional, tal como previsto no parágrafo único do art. 58 da Constituição vigente à época.

Enquanto a Constituição italiana de 1947 permite que o Governo, em tese, edite "*provvedimenti provvisori*" sobre qualquer matéria, a previsão do decreto-lei da Constituição brasileira de 1967 trazia limitações materiais expressas à atuação legislativa do Presidente: as únicas matérias que poderiam ser objeto do decreto eram a segurança nacional e as finanças públicas. Apesar de as limitações materiais

dez)[...]. No mesmo período, o Congresso Nacional produziu pouco mais de 2.600 leis ordinárias, do que se deduz ser alvitante a distorção na ordem constitucional, à medida que um instrumento normativo destinado a suprir situações excepcionais acabou se tornando, num completo descalabro, o meio mais comum de legiferação, subvertendo sobremaneira o princípio da separação de poderes. A análise estatística, vista agora sob o prisma das rejeições, só faz corroborar a afirmação de que o Poder Legislativo assiste quase que impassível à verdadeira e intolerável usurpação de sua função precípua por parte do Poder Executivo. Com efeito, das 6.110 medidas provisórias supramencionadas, no mesmo período, apenas 22 foram rejeitadas (o que equivale a 0,36%).” BARIONI, Danilo Mansano. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Editora Pillares, 2004, p. 170-1.

³⁷ BRASIL, Constituição de 1967.

terem sido expressamente consignadas no texto constitucional (o que, saliente-se, não foi feito pela redação original da Constituição democrática de 1988), elas não apresentam conceitos rigorosos e determinados, deixando ainda mais amplo o espaço para discricionariedade do Poder Executivo.

No que diz respeito ao tema “finanças públicas”, Geraldo Ataliba defendia que essa Constituição era sistematicamente coerente, pois separou prudentemente o sistema financeiro do sistema tributário. Sendo assim, segundo seu entendimento, o Presidente não poderia editar decretos-leis versando sobre matéria tributária a pretexto de tratar de finanças públicas.³⁸

Entretanto, como demonstra Gustavo Rene Nicolau

não foi esta a interpretação do Executivo . Não faltaram exemplos naquele curto espaço de tempo de decretos -leis versando justamente sobre a matéria tributária: o Decreto-lei nº 319, de 27 de março de 1967, prorrogava “o prazo para início da cobrança do I .C.M sobre derivados do petróleo” ; o Decreto-lei nº 323, de 19 de abril de 1967, alterava a “legislação sobre imposto de renda” . Num só dia (12 de outubro de 1967), três decretos-leis versaram sobre matéria tributária: o de nº 332 criava “isenções fiscais e direito a restituição de impostos” ; o de nº 333 majorava “alíquotas do imposto de importação” ; o de nº 334 dispunha sobre “imposto sobre minerais”³⁹

Interessante observar, a respeito da sistemática da edição dos decretos-lei na constituição de 1967, que o Congresso Nacional não podia propor emendas aos decretos enviados pelo Executivo. Sendo assim, restavam apenas duas opções ao Congresso: aprovação ou rejeição integral, estando o Legislativo esvaziado da função democrática de discussão e aprimoramento do texto legal. Além disso, curioso também é o parágrafo único do art. 58, que dispunha que o Congresso deveria deliberar sobre a rejeição ou aceitação no prazo máximo de 60 (sessenta) dias. Não havendo deliberação nesse prazo, o texto era tido como aprovado, fenômeno que se passou a denominar de aprovação tácita.

A Emenda nº 1, de 1969, fez algumas alterações na sistemática da edição dos decretos-lei, mantendo, no entanto, os requisitos desse ato normativo, a saber: proibição de aumento de despesa, urgência ou interesse público relevante. As limitações materiais relacionadas à segurança nacional e às finanças públicas

³⁸ ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 73.

³⁹ NICOLAU, Gustavo Rene. *Medidas provisórias: o executivo que legisla: evolução histórica do constitucionalismo brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 94.

também foram mantidas, apesar da imprecisão conceitual já mencionada. Contudo, a referida emenda reduziu, textualmente, essa segunda limitação, cuja redação passou a ser a seguinte:

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 sôbre as seguintes matérias:
 (...)

 II - finanças públicas, *inclusive normas tributárias*,⁴⁰

O acréscimo da expressão “inclusive normas tributárias” fez parecer que ao Presidente da República facultava-se a edição de decretos-lei sobre qualquer matéria de direito tributário, inclusive aquela atinente à instituição e majoração de tributos, a despeito da vigência do princípio da legalidade.

Aliomar Baleeiro, ao comentar o referido dispositivo, afirma que a dúvida quanto à abrangência da expressão acrescida surge da comparação entre o mencionado inciso e o art. 153, § 29, que proclamava: “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que *lei* o estabeleça...”. Ademais, o autor cita o art. 19, I, que dispunha o seguinte: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem que a *lei* o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.” As ressalvas feitas por esse dispositivo, segundo Aliomar, estariam limitadas àquelas previstas no já citado art. 159, § 29, que se reportavam ao imposto sobre importação de produtos estrangeiros (art. 21, I); ao imposto sobre exportação (art. 21, II); ao imposto sobre produtos industrializados (art. 21, V); às contribuições (art. 21, § 2º, I); e aos impostos extraordinários de guerra (art. 22). O art. 55, II não estaria ajustado aos demais casos excepcionais citados nesse dispositivo.⁴¹

Ainda nas palavras do autor:

Se admitíssemos, por amor à discussão, que a cláusula “finanças públicas, inclusive normas tributárias”, do art. 55, II, abrange tudo quanto é pertinente a tributos, então perderiam eficácia várias disposições da Constituição, como as do art. 21, I, II, V, *in fine*; § 2º I, *ab initio*, senão mesmo aquel’outros, que exigem expressamente a lei complementar. Prevaleceria apenas o discricionarismo do Poder Executivo, num regime que estabelece, como um dos princípios fundamentais, a independência e a harmonia dos Poderes Nacionais.⁴²

⁴⁰ BRASIL, Emenda Constitucional n. 1 de 1969.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 110-111.

⁴² *Idem*.

De qualquer sorte, novamente não foi essa a interpretação do Poder Executivo,

E não faltaram exemplos de tributos criados mediante tais espécies normativas. O Decreto-lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, dispôs sobre a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados; o de nº 1.454, de 7 de abril de 1976, dispõe sobre o Imposto de Renda incidente em títulos de renda fixa; o Decreto-lei nº 2.186, de 20 de dezembro de 1984, instituiu o imposto sobre serviços de comunicações, e assim por diante.⁴³

Impende salientar que, no período em que esteve vigente a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o Brasil vivia uma ditadura militar, o que explica a hipertrofia do Poder Executivo e sua ampla ingerência no campo da tributação.

A Constituição de 1988, por sua vez, também previu a possibilidade de edição de decreto-lei pelo Presidente na República. Entretanto, esse instrumento normativo adquiriu novas feições, passando a ser chamado de medida provisória, a qual estava prevista no art. 59, V, ao lado de outras seis espécies normativas primárias.

O art. 62 da Carta de 88, que disciplinava a edição das medidas provisórias, dispunha o seguinte:

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 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 delas decorrentes.

Como já apontado acima, a redação desse artigo em muito se parece com a redação do art. 77 da Constituição italiana de 1946: pressupostos (relevância/necessidade e urgência), força de lei, submissão imediata ao Poder Legislativo, convocação extraordinária do Parlamento (no prazo de cinco dias), perda da eficácia desde a edição em caso de não conversão e regulamentação das relações jurídicas decorrentes de medidas não convertidas em lei são aspectos que se repetem nos dois ordenamentos constitucionais, o que reforça a tese de importação (inapropriada) do instituto italiano para o Brasil.

⁴³ NICOLAU, Gustavo Rene. Medidas provisórias: o executivo que legisla: evolução histórica do constitucionalismo brasileiro. São Paulo: Atlas, 2009, p. 94.

Do cotejo entre a Constituição de 1967, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e a Constituição de 1988, verifica-se que o âmbito material da medida provisória se ampliou cada vez mais, culminando com a perda de qualquer limitação expressa em 1988. Sob essa perspectiva, até mesmo o decreto-lei do período ditatorial era mais moderado, pois estabelecia limites expressos à edição da medida pelo Poder Executivo (restrita às matérias da “segurança nacional” e das “finanças públicas”). Não é difícil observar que essa amplitude abriu espaço para abusos de toda ordem, inclusive na seara tributária. Coube, contudo, à doutrina e à jurisprudência, por meio da interpretação sistemática da Constituição, estabelecer limitações materiais implícitas, cujas consequências no direito tributário serão analisadas em tópico específico deste trabalho.

As limitações materiais à edição das medidas provisórias só vieram a ser consignadas no texto da Carta Magna com a Emenda Constitucional nº 32, de 2001.⁴⁴ Essa emenda trouxe diversas inovações no trato da matéria aqui estudada,

⁴⁴ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

I - relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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 Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

muitas das quais são criticadas por grande parte da doutrina, conforme será analisado nos próximos tópicos.

2.2 Requisitos e natureza jurídica das medidas provisórias

Possuindo natureza bastante controvertida, a medida provisória sempre foi objeto de reflexões de diversos pesquisadores, que sempre discordaram a respeito da sua real natureza jurídica. A discussão a respeito dos vários elementos que a singularizam é fundamental para a determinação do alcance e da relevância que o mencionado instrumento normativo apresenta no âmbito do processo legislativo brasileiro.

Em primeiro lugar, a simples leitura da atual redação do art. 62 da Constituição revela que as medidas provisórias são entidades diferentes das leis. Essa conclusão parece evidente: se o texto constitucional precisou consignar que essas medidas têm “força de lei” (art. 62, *caput*), então é porque lei não são⁴⁵. Não faria sentido algum atribuir tal força a um ato que naturalmente já a possuiria. Outros dispositivos do artigo transcrito reforçam essa conclusão: os §§ 2º e 3º fazem

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 11. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

⁴⁵ Adota-se, aqui, a ideia de que as medidas provisórias não são leis ordinárias, típicos instrumentos por meio dos quais se exerce a função legislativa.

referência à conversão da medida provisória em lei, o que dá a entender não existir lei antes dessa conversão.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello ressalta algumas diferenças existentes entre as duas espécies normativas cotejadas. A primeira diferença reside em que a medida provisória corresponde a uma forma excepcional de regular certos assuntos, enquanto que as leis são a via normal de discipliná-los. A segunda diferença reside na efemeridade da primeira e na perenidade da segunda: enquanto as leis perduram normalmente por tempo indeterminado (ou, quando temporárias, fixam elas mesmas seu prazo de vigência), as medidas provisórias têm duração máxima já prevista na Constituição.⁴⁶

Além disso, as medidas provisórias são precárias: elas podem ser infirmadas pelo Congresso a qualquer tempo dentro do prazo em que deve apreciá-las, ao contrário da lei, cuja persistência só depende do próprio órgão que a emanou. Em quarto lugar, não havendo a conversão da medida provisória em lei, ela perde sua eficácia desde o início (art. 62, § 3º). A lei, por sua vez, ao ser revogada, cessa seus efeitos a partir da revogação. Por fim, a medida provisória precisa satisfazer os pressupostos de relevância e urgência para ser editada (ou pelo menos assim deveria ser), enquanto, no caso da lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida.⁴⁷

Marco Aurélio Greco, também notando diferenças entre os dois atos normativos, defende que as medidas provisórias seriam atos administrativos com força de lei, não se diferenciando de um decreto executivo. Não haveria, na visão desse autor, exercício de função legislativa por parte do Poder Executivo, sob pena de violação da separação de poderes.

Como já explicitado em tópico precedente, atos administrativos não têm o condão de inovarem na ordem jurídica. Têm, portanto, caráter subordinado e limitado à moldura estabelecida pela lei que pretendem regulamentar, não podendo

⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.133-4.

⁴⁷ *Idem*, p. 134.

José Roberto Vieira segue o mesmo entendimento de Bandeira de Mello, estabelecendo as mesmas diferenças entre os atos normativos citados: “a lei, caracterizada pela normalidade, permanência, consistência, eficácia pretérita preservada e independência de pressupostos; a medida provisória, excepcional, efêmera, precária, suscetível de perda de eficácia desde sempre, e restrita às hipóteses de urgência e relevância” (VIEIRA, José Roberto. *Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno*. In: FISCHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 194).

criar direitos ou impor obrigações não previstas nessa lei. Dessa forma, e considerando que as medidas provisórias têm força de lei (ou seja, possuem *status* constitucional que as confere poder para a inovação na ordem jurídica), não poderiam ser consideradas atos administrativos. Ademais, não se comparam ao decreto executivo, pois tem natureza de ato normativo primário (tal como todas as outras espécies previstas no art. 59 da Constituição Federal).⁴⁸

Também não ostentam a natureza de projeto de lei com força cautelar de lei, como sustenta Saulo Ramos⁴⁹. A uma, porque a deflagração do processo legislativo traduz consequência da adoção da medida, não se confundindo com ela mesma.⁵⁰ A duas, porque as medidas provisórias produzem efeitos normativos imediatamente, o que não permite a confusão com o mero projeto de lei. Por fim, porque o Presidente da República não pode retirar do Congresso Nacional uma medida que para ali encaminhou com o fim de ser discutida a conversão, ao contrário do que ocorre com o projeto de lei.⁵¹

Apesar de se reconhecer que as medidas provisórias têm natureza distinta das leis, cabe fazer alguns comentários a esse respeito. Como já salientado alhures, o instrumento utilizado pelo Presidente da República apresenta força de lei, podendo inovar na ordem jurídica tal como o instrumento normalmente manejado para tal fim. Por esse motivo, e por retirar seu fundamento de validade da própria Constituição, a doutrina considera que as medidas provisórias são atos normativos primários, tendo, portanto, a mesma hierarquia das leis ordinárias (com elas não se confundindo). Sendo assim, considera-se que as medidas provisórias ostentam a qualidade de lei no sentido material, mas não no sentido formal, como explicita Clémerson Clève:

Na democracia pluralista, a lei formal configura espécie de condensação de relação de forças entre sujeitos coletivos distintos, mediatizados pela figura do mandatário eleito. Pode ser traduzida como síntese do debate parlamentar, produto da interação comunicativa processualizada e pública. No Direito brasileiro, adotado o regime presidencialista de governo, a lei formal carrega, ainda, a noção de somatória de vontades manifestadas por

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Medidas provisórias*. São Paulo: Ed. RT, 1991, p. 9.

⁴⁹ RAMOS, Saulo. *Medida provisória*. In: *A nova ordem constitucional: aspectos polêmicos*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 530.

⁵⁰ CLÈVE, Clémerson Merlin. *Medidas provisórias*. São Paulo. Ed. RT, 2010, p. 69.

⁵¹ Esse foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221/DF, cuja ementa segue abaixo:
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA. REVOGAÇÃO. PEDIDO DE LIMINAR. - POR SER A MEDIDA PROVISÓRIA ATO NORMATIVO COM FORÇA DE LEI, NÃO É ADMISSÍVEL SEJA RETIRADA DO CONGRESSO NACIONAL A QUE FOI REMETIDA PARA O EFEITO DE SER, OU NÃO, CONVERTIDA EM LEI. (...)

dois Poderes, o Legislativo e o Executivo. Trata-se, portanto, de ato complexo. Entre nós, em consequência, a lei formal é espécie de ato legislativo definida pela origem (ato do Congresso Nacional), pela forma (forma de lei complementar ou ordinária), pelo procedimento (devido processo legislativo: ato público em que o debate precede a vigência), [...], assim como pela natureza (ato complexo).⁵²

Dessa forma, podem-se conceituar medidas provisórias como atos normativos primários de caráter excepcional, editados sob condição resolutiva⁵³ e sob circunstâncias de relevância e urgência, ostentando, por esse motivo, feição nitidamente cautelar.

Quanto a essa feição cautelar, as medidas provisórias devem ser manejadas em situações que não possam aguardar o trâmite legislativo ordinário e em matérias que sejam de extrema importância. Em outras palavras, os referidos instrumentos devem ser utilizados em momentos suficientemente relevantes a ponto de justificarem e necessitarem de uma atuação estatal imediata, sem a qual a sociedade sofreria gravíssimos prejuízos. É por esse motivo que o constituinte originário previu dois requisitos para a edição desses atos normativos: a urgência e a relevância.

Ao contrário das Constituições brasileiras anteriores, os requisitos citados, na Constituição de 1988, apresentam-se na forma cumulativa, ou seja, a utilização das medidas provisórias se justifica em situações que caracterizem urgência e relevância. Presente apenas um desses dois requisitos, inconstitucional seria a atuação do Presidente da República.

Cabe frisar, a propósito, que esses requisitos serão inicialmente avaliados apenas pelo próprio editor da medida, não havendo controle prévio acerca da real satisfação dos seus pressupostos por parte dos outros Poderes da República. Sendo assim, o Presidente realiza um juízo monocrático político de existência dos pressupostos autorizadores da medida provisória, juízo que poderá ser controlado posteriormente pelo Legislativo, ou até mesmo pelo Judiciário.

Insta ainda salientar que os termos “urgência” e “relevância” não são rigorosamente definidos pelo texto constitucional, razão pela qual existe grande

⁵² CLÈVE, Clémerson Merlin. *Medidas provisórias*. São Paulo. Ed. RT, 2010, p. 76.

⁵³ As medidas provisórias que forem tácita ou expressamente rejeitadas perderão eficácia desde a edição, estando sua vigência submetida à condição resolutiva da rejeição. Aprovada, a medida provisória converte-se em lei, momento a partir do qual desaparece a referida condição. Impende salientar que, diferentemente do Direito Civil, a condição resolutiva, nesse caso, opera efeitos retroativos, pelos quais a medida rejeitada perde eficácia desde a sua edição.

divergência a respeito dos seus reais significados. Entretanto, a fluidez ou indeterminação dos termos aqui analisados não podem ser entendidos como uma carta branca para o chefe do Poder Executivo agir com completa discricionariedade. Nas palavras de Lucia Valle Figueiredo, “se é verdade que os conceitos de relevância e urgência são fluidos, representam o que a doutrina chamou de conceitos indeterminados ou pragmáticos, não se pode atribuir-lhes indeterminação a ponto de se entender que possam ser preenchidos da forma que aprouver aos intérpretes do momento”.⁵⁴

Dessa forma, a edição desses atos normativos não se submete a um juízo de puro e simples de discricionariedade do Poder Executivo, no sentido de que ele pode editá-los, em qualquer situação, ou pode escolher se os utiliza ou não. Diante das situações fáticas apresentadas ao chefe desse Poder, os termos relevância e urgência perdem parte de sua fluidez, vinculando o Presidente a agir, de forma a evitar as consequências graves de uma não-ação. Contudo, não é menos certo que haverá situações cinzentas, em que talvez não possa ser objetivamente verificável a ocorrência de um desses pressupostos. Nesses casos, caberá ao editor avaliar a situação concreta e decidir (ou não) pela atuação, que poderá ser controlada posteriormente pelos outros Poderes.

De qualquer sorte, ainda que se reconheça a dificuldade de se conceituar esses termos de forma apriorística e abstrata, um “ensaio de precisão deve ser intentado” (CLÈVE, 2010, p. 88).

No que diz respeito ao requisito da urgência (mais facilmente conceituável), ele se relaciona com a inevitabilidade da medida, em situação que desaconselhe o uso dos meios ordinários de legiferação. É preciso, então, que fique caracterizado um estado de necessidade legislativa, “que impõe ao Poder Público a adoção imediata de providências de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio *periculum in mora* que fatalmente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa.”⁵⁵

Seguindo esse raciocínio, pode-se levar em consideração, para a compreensão desse específico requisito, o regime de urgência previsto para a

⁵⁴ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Medida Provisória – novas reflexões*. Revista de Direito Administrativo, n. 217, Rio de Janeiro, jul./set. 1999, p.32-3

⁵⁵ ADI 221-MC, julgada pelo Tribunal Pleno do STF em 29.03.1990, sendo relator o Ministro Moreira Alves. DJ 22.10.1993. Voto do Ministro Celso de Mello.

votação e aprovação de projeto de lei, previsto no art. 64 e seus parágrafos⁵⁶. Assim, para se configurar a hipótese de urgência autorizadora da utilização das medidas provisórias, a situação não poderia aguardar nem mesmo o processo legislativo submetido ao regime de urgência requerido pelo Presidente da República. Parece bastante razoável esse critério: se os projetos de lei com pedido de urgência podem dar resposta tempestiva à situação fática que se apresenta, a medida provisória não deve ser utilizada. Essa conclusão decorre do próprio texto constitucional, que prefere o processo legislativo ordinário (pois respeita a separação de poderes) aos provimentos excepcionais aqui estudados. Portanto, reitere-se: as medidas provisórias devem ser exceção, e não a regra.⁵⁷

Celso Antônio Bandeira de Mello segue esse entendimento: “[...] para os fins do art. 62 não será em hipótese alguma configurável como urgente aquilo que possa aguardar, sem comprometimento do interesse público, o prazo necessário para que o Congresso Nacional aprecie projeto de lei de iniciativa do Executivo para o qual este haja solicitado o regime de tramitação urgente previsto nos §§ 1º a 4º do art. 64.”⁵⁸

Danilo Mansano Barioni acrescenta ao regime de urgência do art. 64 a sistemática das leis delegadas como impeditivas da utilização do provimento presidencial, *verbis*:

Vale dizer, quando for possível aguardar, sem comprometimento do interesse público tutelado, o procedimento legislativo para que o Congresso Nacional aprecie o projeto de lei com pedido de urgência (prazo máximo aproximado de 100 dias – C.F. – art. 64, §§ 1º a 4º), ou mesmo os trâmites necessários para que se obtenha a delegação legislativa (C.F. – art. 68), não estará caracterizada a urgência referida no artigo 62 e por conseguinte não haverá a excepcionalidade justificadora da adoção de medida provisória.⁵⁹

⁵⁶ Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados.

§ 1º - O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa.

§ 2º Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação.

§ 3º - A apreciação das emendas do Senado Federal pela Câmara dos Deputados far-se-á no prazo de dez dias, observado quanto ao mais o disposto no parágrafo anterior. § 4º - Os prazos do § 2º não correm nos períodos de recesso do Congresso Nacional, nem se aplicam aos projetos de código.

⁵⁷ Ao contrário do que se vê na prática, registre-se.

⁵⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.135.

⁵⁹ BARIONI, Danilo Mansano. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Editora Pillares, 2004, p. 73.

Corroborando o entendimento acima esposado, o art. 40, V, do Decreto 4.176/2002⁶⁰ dispõe que não será disciplinada por medida provisória matéria “que possa ser aprovada dentro dos prazos estabelecidos pelo procedimento legislativo de urgência previsto na Constituição.”

Por fim, deve-se ter em mente que situações urgentes requerem eficácia imediata da medida a ser editada. O constituinte derivado reformador parece não ter se dado conta disso, fazendo prever uma hipótese de medida provisória com eficácia diferida no §2º do art. 62, o que descaracteriza completamente o instituto constitucional desse ato normativo.

Já no que diz respeito ao requisito da relevância, tem-se que ele se apresenta como um conceito mais indeterminado e menos objetivo que o da urgência. Com fundamento na doutrina de Clémerson Clève, “possui relevância aquilo que é importante, proeminente, essencial, fundamental ou indispensável. Quanto às medidas provisórias, a relevância demandante de sua adoção não comporta satisfação de interesses outros que não os da sociedade. A relevância há, portanto, de vincular-se unicamente à realização de um interesse público.”⁶¹

Explicita o autor que “a relevância autorizadora da deflagração da competência normativa do Presidente da República não se confunde com a ordinária, desafiadora do processo legislativo comum. Trata-se, antes, de relevância extraordinária, excepcional, especialmente qualificada, contaminada pela contingência, acidentalidade, imprevisibilidade.”⁶²

Além disso, “a relevância de que trata a Constituição não é, apenas, da matéria tratada, devendo qualificar, também, a situação ensejadora (estado de necessidade) da medida provisória.”⁶³

Ainda que de difícil conceituação, caberá ao Congresso Nacional (art. 62, §5º) ou ao próprio Poder Judiciário (art. 5º, XXXV) verificar, em cada caso, a satisfação do requisito da relevância. Para que esse controle de legitimidade do ato ocorra de maneira satisfatória, é indispensável que o Presidente da República motive a edição

⁶⁰ Esse decreto estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

⁶¹ CLÈVE, *op. cit.*, p. 89.

⁶² *Idem*, p. 89-90.

⁶³ *Idem*, p. 91-92.

da medida provisória⁶⁴, de forma a explicitar as razões que, a seu juízo, configuram os requisitos da relevância e da urgência. Tal entendimento é corroborado pelo Decreto 4.176/2002⁶⁵ e a Resolução 01/2002⁶⁶ do Congresso Nacional.

2.3 O controle judicial dos pressupostos pelo Supremo Tribunal Federal

Não sendo o Presidente da República o único juiz da adequação da medida provisória aos seus requisitos constitucionais, é evidente que, diante da existência do sistema de freios e contrapesos no desenho institucional político brasileiro, outros poderes também podem participar do controle dessa adequação.

Como visto no tópico precedente, o Congresso Nacional, por meio de cada uma de suas Casas (Câmara dos Deputados e Senado Federal), com fundamento no art. 62, §5º da Constituição Federal, deverá realizar, antes da análise do mérito,

⁶⁴ Tamanha é a importância da motivação da medida provisória que sua ausência já provocou a declaração de inconstitucionalidade formal da MP 1.522, de 11/10/96, pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, conforme precedente abaixo:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITOS E VANTAGENS DE SERVIDORES DO PODER JUDICIÁRIO - REGÊNCIA POR MEDIDA PROVISÓRIA: IMPOSSIBILIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA: AUSÊNCIA DE EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS RELATANDO URGÊNCIA E RELEVÂNCIA: INCONSTITUCIONALIDADE [...].

2- A causa eficiente e formal das medidas provisórias é a exposição de motivos, onde se relata o fato que implica urgência e relevância.

2.1- A ausência dessa motivação resulta em inconstitucionalidade formal, insanável a posteriori. [...] (TJDFT, MSG 7.283/97, rel. Des. João Mariosa, j. 16.12.1997)

⁶⁵ Art. 38. A exposição de motivos deverá: I - justificar e fundamentar a edição do ato normativo, de tal forma que possibilite a sua utilização como defesa prévia em eventual arguição de inconstitucionalidade; II - explicitar a razão de o ato proposto ser o melhor instrumento normativo para disciplinar a matéria; III - apontar as normas que serão afetadas ou revogadas pela proposição; IV - indicar a existência de prévia dotação orçamentária, quando a proposta demandar despesas; e V - demonstrar, objetivamente, a relevância e a urgência no caso de projeto de medida provisória.

⁶⁶ Art. 2º [...] § 1º No dia da publicação da Medida Provisória no Diário Oficial da União, o seu texto será enviado ao Congresso Nacional, acompanhado da respectiva Mensagem e de documento expondo a motivação do ato.

Art. 5º A Comissão terá o prazo improrrogável de 14 (quatorze) dias, contado da publicação da Medida Provisória no Diário Oficial da União para emitir parecer único, manifestando-se sobre a matéria, em itens separados, quanto aos aspectos constitucional, inclusive sobre os pressupostos de relevância e urgência, de mérito, de adequação financeira e orçamentária e sobre o cumprimento da exigência prevista no § 1º do art. 2º.

juízo prévio sobre o atendimento dos pressupostos constitucionais de edição da medida provisória. Inexistentes tais pressupostos, a medida será arquivada.⁶⁷

Ainda quanto ao controle legislativo, instar esclarecer que a própria Comissão Mista de Deputados e Senadores a que se refere o §9º do art. 62 da Carta Magna poderá indicar, por meio de parecer prévio à deliberação individualizada de cada Casa, a ausência da relevância ou da urgência autorizadoras.⁶⁸

Já o controle judicial tem fundamento no inciso XXXV do art. 5º da Constituição, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Dessa forma, a atividade jurisdicional é inafastável, devendo incidir até mesmo no controle de constitucionalidade de atos normativos que venham a ameaçar direitos dos cidadãos. Não se faz exceção aos requisitos das medidas de urgência, malgrado se reconheça a timidez no posicionamento da jurisprudência brasileira nessa seara.

O controle judicial dos pressupostos de edição das medidas provisórias encontrava a resistência do Supremo Tribunal Federal no contexto de vigência da Constituição de 1967 (período dos antigos decretos-leis). A tese prevalecente à época no tocante à matéria era a de que a apreciação dos pressupostos de “urgência” e “interesse público relevante” assumia caráter eminentemente político, estando, por esse motivo, afastada a apreciação por parte do Poder Judiciário. Esse entendimento restou consignado em diversos precedentes da Suprema Corte, conforme se depreende das ementas abaixo:

DECRETO-LEI NO REGIME DA CONSTITUIÇÃO DE 1967. 1. A apreciação dos casos de "urgência" ou de "interesse público relevante", a que se refere o artigo 58, da Constituição de 1967, **assume caráter político e está entregue ao discricionarismo dos juízos de oportunidade ou de valor do Presidente da República, ressalvada apreciação contrária e também discricionária do Congresso.**[...] (RE 62731-GB, rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 23.8.67, DJU 28.6.1968)

Imposto de impostação. Majoração decorrente do Dec. - lei 333/67, aprovação pelo Congresso Nacional. **Os pressupostos de urgência e**

⁶⁷ O mesmo dispõe a Resolução n. 01/2002-CN: Art. 8º **O Plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional decidirá, em apreciação preliminar, o atendimento ou não dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência de Medida Provisória** ou de sua inadequação financeira ou orçamentária, antes do exame de mérito, sem a necessidade de interposição de recurso, para, ato contínuo, se for o caso, deliberar sobre o mérito. Parágrafo único. **Se o Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal decidir no sentido do não atendimento dos pressupostos constitucionais** ou da inadequação financeira ou orçamentária da Medida Provisória, **esta será arquivada.**

⁶⁸ A própria Resolução n. 01/2002-CN fundamenta o exposto em seu art. 5º.

relevante interesse público escapam ao controle do Poder Judiciário.
[...] (RE 74096-SP, rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 13.6.72, DJU 11.9.1972).

Em tempos mais modernos, já sob a ordem constitucional instaurada pela Constituição de 1988, alguns Ministros da Suprema Corte já acenaram para a ampla possibilidade de controle judicial dos pressupostos de edição das medidas provisórias. Veja-se, por exemplo, o voto proferido pelo Ministro Celso de Mello na ocasião do julgamento da medida liminar na ADIn 293-DF (em 6.6.90):

O Chefe do Poder Executivo da União concretiza, na emanção das medidas provisórias, um direito potestativo, cujo exercício – presentes razões de urgência e relevância – só a ele compete decidir. Sem prejuízo, obviamente, de igual competência do Poder Legislativo, a ser exercida *a posteriori* e, quando tal se impuser, dos próprios Tribunais e juízes.

Esse poder cautelar geral – constitucionalmente deferido ao Presidente da República – reveste-se de natureza política e de caráter discricionário. E ele, o Chefe de Estado, o árbitro inicial da conveniência, necessidade, utilidade e oportunidade de seu exercício.

Essa circunstância, contudo, não subtrai ao Judiciário o poder de apreciar e valorar, até, se for o caso, os requisitos constitucionais de edição das medidas provisórias. A mera possibilidade de avaliação arbitrária daqueles pressupostos, pelo Chefe do Poder Executivo, constitui razão bastante para justificar o controle jurisdicional.

O reconhecimento da imunidade jurisdicional, que pré-excluisse de apreciação judicial o exame de tais pressupostos – caso admitido fosse – implicaria consagrar, de modo inaceitável, em favor do Presidente da República, uma ilimitada expansão de seu poder para editar medidas provisórias, sem qualquer possibilidade de controle, o que se revelaria incompatível com o nosso sistema constitucional (RTJ 146/712).

Contudo, a Corte Constitucional brasileira, no tocante ao controle de constitucionalidade dos requisitos já delineados em tópico específico deste trabalho, atua de forma bastante contida, sempre fiel à tese de que a valoração da existência dos pressupostos depende de um juízo discricionário de oportunidade do Presidente da República (juízo político, portanto). O controle só poderia ocorrer, segundo a jurisprudência atual da Corte, quando houvesse excesso do poder de legislar por parte do Poder Executivo. Em outras palavras, só haveria espaço para o controle concentrado de constitucionalidade das medidas provisórias – quanto à satisfação dos requisitos de urgência e relevância, ressalte-se – na hipótese de necessidade de limitação do poder legiferante (também excepcional) do Presidente.⁶⁹

⁶⁹ Danilo Mansano Barioni assim se manifesta acerca do tema: “[...] a Corte encarregada da guarda da Constituição da República, apequenando-se, curvou-se à orientação anterior, *data máxima vênia*, de forma acintosamente equivocada, sedimentando a orientação de que a aferição dos pressupostos de relevância e urgência assume caráter estritamente político, e por isso, sua análise pelo Judiciário

O Supremo Tribunal já se manifestou nesse sentido em mais de uma ocasião:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Provisória nº 111/89. Prisão Temporária. Pedido de liminar. - Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o artigo 62 da Constituição, **como pressupostos para a edição de Medidas Provisórias, decorrem, em princípio, do Juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário quando ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto.**(ADI n. 162-MC/DF, rel Min. Moreira Alves, j. 14.12.1989, *DJU* 19.9.1997)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTS. 11 E 18 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.925-5. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 5º, CAPUT; 37, CAPUT, E 62, TODOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA. Os dispositivos em referência, ao atribuírem aos órgãos de trânsito o registro de ônus reais sobre veículos automotivos de qualquer espécie, não ofendem as normas constitucionais indicadas. **Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF.** Medida cautelar indeferida. (ADI n.2150-MC/DF, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23.3.2000, *DJU*28.4.2000)

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. MEDIDA PROVISÓRIA: URGÊNCIA E RELEVÂNCIA: APRECIÇÃO PELO JUDICIÁRIO. REEDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NÃO REJEITADA EXPRESSAMENTE. CF, art. 62. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO: CÂMARA DE EDUCAÇÃO BÁSICA. Medida Provisória 661, de 18.10.94. Lei 9.131, de 24.11.95. I. - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional: possibilidade. Precedentes do STF: ADIn 295-DF e ADIn 1516-RO. II. - **Requisitos de urgência e relevância: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta dos Poderes Executivo e Legislativo, a menos que a relevância ou a urgência evidenciar-se improcedente.** No sentido de que urgência e relevância são questões políticas, que o Judiciário não aprecia: RE 62.739-SP, Baleeiro, Plenário, RTJ 44/54; RDP 5/223. [...] (ADI 1397-MC/DF, rel. Min. Carlos Velloso, j. 28.4.1997, *DJU*27.6.1997)

Todavia, no julgamento da medida cautelar na ADI 1.753-DF (rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 16.04.1998, *DJU* 12.6.1998), embora reiterando a excepcionalidade do controle judicial dos pressupostos, o Plenário da Corte, em decisão unânime, suspendeu cautelarmente medida provisória em razão da ausência dos pressupostos da relevância e da urgência, afirmando que:

Medida provisória: excepcionalidade da censura jurisdicional da ausência dos pressupostos de relevância e urgência à sua edição: raia, no entanto, pela irrisão a afirmação de urgência para as alterações questionadas à

só teria cabimento quando evidente, *ictu oculi*, a sua inexistência objetiva ou o abuso do poder de legislar.” (BARIONI, Danilo Mansano. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Editora Pillares, 2004, p. 163).

disciplina legal da ação rescisória, quando, segundo a doutrina e a jurisprudência, sua aplicação à rescisão de sentenças já transitadas em julgado, quanto a uma delas - a criação de novo caso de rescindibilidade - é pacificamente inadmissível e quanto à outra - a ampliação do prazo de decadência - é pelo menos duvidosa.⁷⁰

Ainda no que diz respeito ao controle dos pressupostos, matéria relevante para o objeto deste trabalho é a eficácia sanatória da lei de conversão das medidas provisórias.

Para o Supremo Tribunal Federal, a conversão da medida provisória em lei tem o poder de convalidar os vícios referentes aos pressupostos de relevância e urgência, prejudicando o debate jurisdicional acerca desses elementos.⁷¹ Já quanto aos vícios materiais (referentes às matérias passíveis de serem tratadas por medida provisória), a Suprema Corte já se posicionou no sentido de que eles não poderiam ser convalidados pela aprovação expressa ou tácita do Congresso Nacional.⁷²

O primeiro posicionamento não merece prosperar. Isso porque o processo legislativo cuja deflagração depende da edição do ato normativo de urgência pelo Presidente da República caracteriza-se como um verdadeiro procedimento, compreendendo uma sucessão de fases encadeadas e visando a um determinado fim (a conversão – com a criação de normas de caráter legislativo – ou a rejeição da medida provisória). Sendo um procedimento, atos subsequentes são contaminados pela invalidade dos atos antecedentes. Dessa forma, se o Presidente da República edita medida em circunstância tida como não urgente ou irrelevante, o Poder Judiciário deve ser provocado a fim de declarar a sua inconstitucionalidade. O vício reconhecido, portanto, contamina todos os atos subsequentes do procedimento,

⁷⁰ Trata-se do art. 4º da MP nº 1.632-11, de 9.4.98, que ampliou o prazo de decadência de dois para cinco anos, quando proposta a ação rescisória pela União, os Estados, o DF ou os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas (art. 4º) e criou, em favor das mesmas entidades públicas, de uma nova hipótese de rescindibilidade das sentenças - indenizações expropriatórias ou similares flagrantemente superiores ao preço de mercado (art. 4º, parágrafo único).

⁷¹ ADI 1721/DF, rel. Min. Carlos Britto, j. 11.10.2006, *DJU* 29.6.2007. O mesmo entendimento foi defendido no julgamento da ADI 3289-DF (rel. Min. Gilmar Mendes, j. 5.5.2005, *DJU* 3.2.2006), em que restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, que sustentaram que os vícios da medida provisória contaminam a lei de conversão.

⁷² RE 62731/GBO, rel. Min Aliomar Baleeiro, j. 23.8.1967, *DJU* 28.6.1968. Referido entendimento tinha como fundamento a Constituição de 1967, em que as matérias suscetíveis de serem objeto de decreto-lei estavam expressamente previstas no texto constitucional – finanças públicas e segurança nacional. Além disso, como vimos, existia a previsão de aprovação tácita pelo Congresso Nacional, na hipótese em que ele não deliberava sobre o texto do decreto-lei no prazo de sessenta dias.

desde o seu início.⁷³A conversão, caso ocorra, operar-se-á sobre algo em si mesmo nulo, não tendo o condão de sanar a ausência dos pressupostos.

Além disso, se se considerar que a lei de conversão sana os vícios da medida provisória, tal como a inobservância dos pressupostos habilitadores, inútil seria o dispositivo constitucional que os contém, pois o Poder Executivo, segundo essa tese, poderia legislar não só em situações relevantes e urgentes, mas em qualquer circunstância, desde que o Presidente fosse diligente o suficiente para ter sua medida aprovada pelo Congresso Nacional antes da análise concentrada de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

É necessário ressaltar que não existe lei de conversão de caráter autônomo. Ela sempre dependerá, sob o regime constitucional vigente, de medida provisória previamente editada pela autoridade competente. Entende-se, portanto, que a deliberação do Poder Legislativo nesses casos jamais poderá escapar dos vícios de inconstitucionalidade de que padecerem seus naturais antecessores.

⁷³ GRAU, Eros Roberto. *Medidas provisórias na Constituição de 1988*. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 658, ago. 1990.

3. A Emenda Constitucional 32/2001 e suas consequências no direito tributário

Conforme anteriormente exposto, a utilização das medidas de urgência por parte do Presidente da República sempre provocou grande debate na doutrina e na jurisprudência. No que diz respeito à matéria tributária, a doutrina parece ter obtido relativo consenso acerca da utilização dessas medidas antes do advento da Emenda Constitucional nº 32/2001, apesar de a jurisprudência ter caminhado em sentido contrário.

Antes da promulgação da Carta de 1988, como já analisado em tópico precedente, a prerrogativa de edição dos atos normativos pelo Poder Executivo vinha disciplinada no art. 58 da Constituição de 1967, que previa a figura do decreto-lei (inspirada em instrumento congênere da Constituição italiana de 1947). O inciso II desse artigo autorizava o Presidente da República a expedir decretos com força de lei sobre matérias atinentes às “finanças públicas”. Conquanto haja alguma divergência a respeito da interpretação dessa expressão, Geraldo Ataliba ensinava que “o direito tributário, no nosso sistema constitucional, não se compreende no direito financeiro, dele não faz parte e com ele não se confunde. Logo, toda vez que uma regra constitucional referir-se a uma destas matérias, só a ela – e não a ambas – deverá ser entendida pelo intérprete como alcançada”.⁷⁴

Ainda segundo o autor, para que o direito tributário pudesse ser tratado pela via do decreto-lei, essa matéria deveria estar expressamente mencionada. Esse entendimento era coerente com o princípio da legalidade, que, ainda segundo o mesmo autor:

é uma imediata e necessária decorrência das exigências mais fundamentais do princípio republicano, tal como entre nós adotado, os decretos-leis devem ser entendidos como absolutamente excepcionais; assim, a própria interpretação dos preceitos constitucionais a eles concernentes há de ser feita sempre em benefício do Legislativo e em detrimento do Executivo. O princípio republicano postula peremptoriamente interpretação restritiva ao

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967, sob a epígrafe “14. Significado da expressão ‘finanças públicas’, contida no art. 58 da Carta Constitucional”, p.65-66.

preceito excepcional, contido na Constituição, que prevê a faculdade de edição de decretos-leis pelo Presidente da República.⁷⁵

A Emenda Constitucional nº1 de 1969 parece ter assimilado a lição doutrinária, pois alterou o inciso II do art. 55 (renumerado para art. 58) para incluir a expressão “inclusive normas tributárias”, tentando contornar a interpretação restritiva feita até então pela doutrina.

Não obstante a inclusão, a doutrina continuou a entender que a criação ou a majoração de tributos era matéria reservada à lei em sentido formal. Essa conclusão não mais decorria de uma interpretação restritiva do dispositivo, mas sim de uma interpretação sistemática: à época, o próprio texto constitucional estabelecia a reserva absoluta de lei para essa matéria nos arts. 19, I e 153, §29. Além disso, as diferenças existentes entre a lei em sentido formal e o decreto-lei eram tantas que impediam a satisfação do princípio da legalidade estrita por meio deste instrumento.

Os reclamos da doutrina, entretanto, não foram suficientes para sensibilizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que trilhou o caminho completamente oposto. Colhem-se da jurisprudência dessa Corte precedentes que afirmam categoricamente que o decreto-lei poderia versar sobre a instituição ou majoração de tributos, conforme se verifica abaixo:

O Decreto-lei e o princípio constitucional da legalidade em matéria tributária (§29 do artigo 153 da Constituição)

Em nosso sistema constitucional vigente, observados os requisitos estabelecidos pelo artigo 55 da Constituição, decreto-lei pode criar ou majorar tributos.

Inexistência de ofensa ao artigo 97 do C.T.N.

Falta de prequestionamento (Súmulas 382 e 356) da questão relativa ao art. 98 do C.T.N.

Recurso extraordinário não conhecido. (RE 99.698, rel. Min Moreira Alves, j. 22.3.83, DJU 17-06-1983)

I.O.F. CRIAÇÃO POR DECRETO-LEI. EM NOSSO SISTEMA CONSTITUCIONAL, **OBSERVADOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART-55, II, DA CARTA MAGNA, DECRETO-LEI PODE CRIAR OU MAJORAR TRIBUTO.** RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE QUE SE NÃO CONHECE. (RE 99702/RJ, rel. Min Soares Munoz,j. 5.4.1983, DJU 29.4.1983)

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 100. Ainda segundo esse autor, o art. 55 “tem sido abusivamente invocado e usado, em flagrante afronta à letra e ao espírito da Carta Fundamental Matérias como direito de greve, política salarial, polícias, [...] têm sido objeto de decretos-leis, todos eles tacitamente aprovados pelo Congresso [...]. Mas, o mais frequente abuso está no emprego dos decretos-leis para a criação e aumento de tributos”.

No mesmo sentido vão os Recursos Extraordinários nº 99.705 (rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 17.6.1983), 99.715 (rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 17.6.1983), 100.064 (rel. Min. Francisco Rezek, j. 20.5.1983), 105.976 (rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.9.1985, *DJ* 11.10.1985), entre outros.

Sendo assim, verifica-se que, no regime da Constituição anterior, prevaleceu, na jurisprudência do STF, o entendimento de que, por via do decreto-lei, poder-se-ia criar ou majorar tributos. Além disso, “esta tese vinha auxiliada por outra que entendia estarem excluídos da apreciação judicial os pressupostos da relevância e da urgência exigidos constitucionalmente para edição do decreto-lei”⁷⁶, o que era especialmente grave à época, pois não só permitia ao Presidente da República interferir em matéria tributária extremamente sensível (instituição e majoração de tributos), como também tornava judicialmente incontroláveis os pressupostos do provimento de urgência editado por ele, em total desrespeito às garantias constitucionais do contribuinte.

A promulgação da Constituição de 1988 ampliou ainda mais as possibilidades de edição das medidas provisórias, já que não previa limitações materiais a essa espécie normativa. A doutrina que resistia à instituição ou majoração de tributo por via de decreto-lei assim se manteve quanto à medida provisória, considerando-a instrumento inidôneo para tal função.

Geraldo Ataliba, já na vigência da Carta de 88, reiterou as antigas lições pertinentes ao decreto-lei, ensinando que a medida provisória também pode trazer, no campo do direito tributário, agressões ao princípio da igualdade. Segundo esse autor, se uma medida provisória instituisse um tributo, determinados contribuintes estariam obrigados a recolherem-nos, dada a força de lei constitucionalmente conferida a essa medida. Se, em trinta dias, o Congresso Nacional não se manifestasse, ela perderia a eficácia, o que obrigaria o Estado a devolver o dinheiro arrecadado. Nessa circunstância, os que tivessem cumprido o dever de recolher estariam em circunstância desvantajosa, pois teriam que aguardar (bastante) para receber o que pagaram indevidamente, enquanto outros que tivessem descumprido a obrigação tributária estariam em situação favorável. Evidente, nessa circunstância,

⁷⁶ SANTOS, Brasilino Pereira dos. *As Medidas Provisórias no Direito Comparado e no Brasil*. São Paulo: LTr, 1993, p. 574.

o desrespeito aos princípios da igualdade e da segurança jurídica, fundamentais ao sadio exercício da atividade tributária.

Dadas as consequências negativas que poderiam advir do manejo inadequado das medidas de urgência na seara tributária, a doutrina sempre defendeu a incompatibilidade existente entre os princípios da anterioridade e da segurança jurídica e os pressupostos constitucionais da medida provisória, que requeriam imediata aplicação de seus dispositivos.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, ainda em contraposição à doutrina majoritária acerca do tema, pacificou a tese da possibilidade de medida provisória disciplinar matéria tributária, como pode se depreender do julgamento da ADI 1.667 (rel. Min. Ilmar Galvão), cuja ementa segue abaixo:

ACÇÃO 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. (ADI 1.667 MC/DF, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.9.1997, DJU 21.11.1997)⁷⁷

Para a Corte constitucional, tendo a medida provisória força de lei, ela seria meio hábil para instituir tributos e contribuições sociais, a exemplo do que já ocorria com os decretos-leis. Dessa forma, a jurisprudência do STF, após a promulgação da Constituição de 1988, limitou-se a reiterar posicionamento anteriormente pacificado acerca da matéria ora analisada.

Entretanto, driblando o argumento doutrinário de que o princípio da anterioridade e os atos normativos de urgência editados pelo Presidente seriam absolutamente incompatíveis, dada a eficácia imediata desses últimos, o Plenário do STF, em decisão definitiva de mérito, enfatizou que, conquanto haja possibilidade de

⁷⁷ No mesmo sentido: 1. Medida Provisória. Impropriedade, 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. [...] (ADI 1417 MC/DF, rel. Min. Octávio Gallotti, j. 7.3.1996, DJU 24.5.1996).

se instituírem tributos por meio de medida provisória, seria necessário observar o princípio da anterioridade tributária.⁷⁸

É, no mínimo, curioso esse entendimento da Corte Constitucional. Em primeiro lugar, ele parece desconsiderar a natureza da medida provisória, que exige, dada a urgência da situação que pretende regular, eficácia imediata, com o fito de evitar prejuízos à sociedade. O respeito ao princípio da anterioridade, nesse caso, faria com que a eficácia dessas medidas fosse diferida no tempo (no caso do precedente citado, em 90 dias), o que contraria o requisito da urgência autorizadora desses atos normativos.

Em segundo lugar, a redação original do parágrafo único do art. 62 dispunha que a medida provisória perderia eficácia desde a edição se não fosse convertida em lei no prazo de trinta dias. Considerando esse exíguo prazo, parece impossível que esses atos pudessem cumprir o período exigido pela anterioridade nonagesimal (à época, aplicável apenas às contribuições sociais do art. 195, § 6º, CF⁷⁹), que seria sempre superior aos trinta dias do parágrafo único.⁸⁰

Esse entendimento também contraria o princípio da separação de poderes (art. 2º da CF). Isso porque o constituinte originário reservou à lei em sentido formal a tarefa de majorar ou instituir tributos (art. 150, I), razão pela qual só o Poder Legislativo poderia exercer tal função. A intromissão de outro Poder na mencionada atividade representa flagrante invasão de competência e afronta à autonomia e

⁷⁸ É o que se conclui do julgamento da ADIn 1.135 (rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence), assim ementado:

Previdência Social: contribuição social do servidor público: restabelecimento do sistema de alíquotas progressivas pela MProv. 560, de 26.7.94, e suas sucessivas reedições, com vigência retroativa a 1.7.94 quando cessara à da L. 8.688/93, que inicialmente havia instituído: **violação, no ponto, pela MProv. 560/94 e suas reedições, da regra de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º, da Constituição**; conseqüente inconstitucionalidade da mencionada regra de vigência que, dada a solução de continuidade ocorrida, independe da existência ou não de majoração das alíquotas em relação àquelas fixadas na lei cuja vigência já se exaurira (ADI nº 1.135/DF, Rel. p/ Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 13.8.1997, DJU 5.12.1997).

⁷⁹ O princípio da anterioridade nonagesimal só passou a ser aplicável como regra geral a todos os tributos com o advento da Emenda Constitucional nº 75/2003, que deu nova redação ao parágrafo 1º do art. 150 da Constituição.

⁸⁰Entretanto, afasta-se essa aparente impossibilidade: é que a prática legislativa do Presidente da República era a de reeditar, por inúmeras vezes, medida provisória não expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional. Apesar de ser objeto de acaloradas discussões doutrinárias, o próprio STF já expressou, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 222.719-PB, rel. Min Carlos Velloso (DJ 26.3.99), convicção nesse sentido.

A Súmula nº 651 do STF, editada após a Emenda Constitucional nº 32/2001, externou claramente esse entendimento: “A medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional podia, até a EC 32/2001, ser reeditada dentro do seu prazo de eficácia de trinta dias, mantidos os efeitos de lei desde a primeira edição”.

Dessa forma, somados os prazos das diversas reedições, era possível chegar ao prazo de 90 dias exigido pelo art. 195, §6º, da CF.

independência do Poder Legislativo, pelo que a inclusão de novas normas tributárias em sentido estrito no ordenamento jurídico por meio de medida provisória – sempre expedida monocraticamente pelo Chefe do Poder Executivo – deve ser considerada inconstitucional.

Por fim, o entendimento defendido pelo STF afronta os princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária, pois permite, tal como na época do decreto-lei, a instituição de tributo pela via da medida provisória. Dada a precariedade e a efemeridade próprias dessas medidas, não há como compatibilizar o art. 150, I (que exige a perenidade das relações jurídicas tributárias, consubstanciada na exigência de lei em sentido formal) e o *caput* do art. 62, que estabelece o requisito da urgência para a edição do ato normativo emergencial. É temerário, portanto, o exercício da atividade tributária por meio de ato tão efêmero, que pode perder eficácia a qualquer momento (por rejeição tácita ou expressa), deixando o contribuinte sob a atmosfera da insegurança. Além disso, a ausência de manifestação prévia do Congresso Nacional deslegitima todo o processo legislativo deflagrado pelo ato presidencial, pois fere os princípios da representação popular (decorrente do princípio democrático) e da reserva absoluta de lei formal, tão caros à álea do Direito Tributário, sobretudo à atividade de instituição ou majoração de tributos.

Há de se questionar, ainda, o acerto da decisão, pois não se verificava, no caso concreto, a urgência autorizadora da edição da medida provisória, uma vez que, diante do princípio da anterioridade nonagesimal, a exigência do tributo só poderia ocorrer noventa dias após a publicação da mencionada medida. A situação, portanto, não demandava atuação normativa imediata do poder público, pelo que a edição da medida não se sustentava.

Existe ainda outra linha argumentativa, defendida pelo então Ministro Carlos Velloso, que merece ser considerada, pois também dá total guarida à tese de permissão de criar ou majorar tributos mediante medidas de urgência. No julgamento do Recurso Extraordinário 138.284 (rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º.7.1992, DJ 28.8.1992), assim se pronunciou o relator:

Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se

transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n. 22, de 06-12-1988, foi convertida na Lei n. 7.689, de 25-12-1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição fora criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional. (RE 138284/CE, rel. Min Carlos Velloso, j. 1º.7.1992, DJ 28.8.1992)

Algumas observações a respeito desse entendimento são pertinentes.

Primeiramente, há de se considerar que a argumentação parte de uma premissa equivocada: ainda que a Constituição não tenha expressamente consignado limitações à edição de medidas provisórias na redação original do art. 62, a interpretação sistemática da Lei Fundamental leva à conclusão diversa. Com efeito, jurisprudência e doutrina há muito já anunciavam ressalvas quanto ao exercício da função legislativa por meio desses instrumentos, sobretudo no campo do direito penal, do direito processual e das matérias limitadas à regulação por meio de lei complementar. Sendo assim, a simples ausência de limitações expressas não permite a conclusão de ausência total de vedação material à legislação presidencial (pois os limites já se encontravam dispersos no texto constitucional), máxime quando se observa a existência dos pressupostos de urgência e relevância, que, por si sós, já afastariam determinadas matérias do campo de incidência dessas medidas.

Além disso, o argumento de que a conversão em lei afastaria qualquer objeção à instituição ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias também não procede, uma vez que, conforme já visto no tópico 2.3, a lei de conversão não tem aptidão para sanar os vícios que macularem a medida convertida. Defender entendimento contrário significaria atribuir ao legislador ordinário o poder de alterar a competência normativa primária estabelecida constitucionalmente entre Poder Executivo e Poder Legislativo, permitindo a este redesenhar, pela via infraconstitucional, a competência legislativa extraordinária do Presidente, constitucionalmente delimitada.

Seja como for, com fundamento na jurisprudência mencionada, o legislador constitucional, por meio da Emenda Constitucional n. 32/2001, acrescentou à Carta de 1988 o §2º do art. 62, para prever a possibilidade de o Presidente da República instituir ou majorar impostos pela via da medida provisória, desde que respeitado o princípio da anterioridade.

Ainda que inspirada no entendimento da Corte Constitucional, a citada emenda inovou em alguns pontos. Em primeiro lugar, ela estabeleceu uma restrição

não contida na jurisprudência: para o STF, as medidas provisórias poderiam instituir qualquer tributo, enquanto a EC 32/2001 restringiu essa possibilidade ao campo limitado dos impostos⁸¹. Além disso, o princípio da anterioridade estaria satisfeito, antes do advento da emenda, desde que a medida tivesse sido editada no exercício anterior ao da cobrança. Com a inclusão do § 2º no art. 62 da Carta de 1988, passou-se a exigir também a conversão da medida em lei até o último dia do exercício em que foi editada para que possa produzir efeitos no exercício seguinte.

Apesar dos esforços jurisprudenciais em sustentarem a possibilidade de instituição e majoração de impostos por meio das medidas provisórias e do empenho do legislador constitucional em placitar tal entendimento, inserindo um dispositivo expresso no texto constitucional nesse sentido, a discussão a respeito do tema não está finalizada, ao contrário do que sustenta Humberto Ávila, para quem a nova redação do dispositivo em questão “torna expressa a competência para a instituição de tributos, afastando antigas disputas doutrinárias”.⁸²

3.1 A inovação do art. 62, § 2º da Constituição

A Emenda Constitucional nº 32/2001 alterou a sistemática das medidas provisórias de forma substancial: incluiu matérias que não podem ser regulamentadas pela via da medida provisória (art. 62, § 1º), satisfazendo inúmeros reclamos da jurisprudência e da doutrina; descreveu, com minúcia talvez desnecessária, o procedimento legislativo de discussão e aprovação das mencionadas medidas (art. 62, §§ 3º a 12); estabeleceu vedações à reedição de

⁸¹Há doutrinadores que sustentam interpretação no sentido de que a norma contida no § 2º do art. 62 da CF poderia abranger todo e qualquer tributo, a despeito de a redação do dispositivo conter apenas o termo “impostos”. Contra essa interpretação, válidas são as observações de Clémerson Clève: “Cumprido, desde logo, ressaltar que a dicção constitucional refere-se apenas aos impostos. A interpretação, como se sabe, tem como limite o texto. Imposto não pode ser lido como compreendendo todos os tributos. O entendimento, aliás, guarda sintonia com o caráter excepcional da medida provisória no sistema constitucional brasileiro. E bem se sabe que as exceções devem ser interpretadas restritivamente. Portanto, se a Constituição se reporta a impostos, nela não se pode ler tributos. Ainda mais quando está a tratar de um instituto legislativo que, no Estado Democrático de Direito, exigente de amplo processo público de deliberação, deve ser manejado de modo parcimonioso e extraordinário”. CLÉVE, Clémerson Merlin. *Medidas provisórias e tributação na Constituição Brasileira de 1988*. In: Machado, Hugo de Brito et al. *Direito tributário: estudos em homenagem a Evaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 29-30.

⁸²ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 185.

medidas rejeitadas ou que tenham perdido sua eficácia por decurso de prazo, contrariando a jurisprudência majoritária (art. 62, § 10); ampliou o prazo de eficácia delas, prevendo uma única prorrogação (art. 62, §§ 3º e 7º); e previu a possibilidade de instituição ou majoração de impostos por meio delas (art. 62, § 2º).

Após a aprovação da citada emenda, diversos doutrinadores continuaram a defender que o Poder Executivo não poderia, pela via da medida provisória, instituir ou majorar tributos. Contra a intromissão dessas medidas em matéria tributária, afirmou-se que esses atos normativos são incompatíveis com os princípios da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica.

Ao contrário do que ocorria no período anterior à promulgação da Emenda Constitucional 32/2001, em que as medidas provisórias possuíam, em qualquer caso, eficácia imediata, a citada emenda, ao incluir o § 2º no art. 62, previu uma hipótese em que o atributo da imediaticidade não estaria presente: no caso da majoração ou instituição de impostos, a medida emergencial só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Da simples leitura do dispositivo em comento, nota-se que, ao contrário do que afirmava a doutrina majoritária no período constitucional pretérito, a legislação de urgência, ao tratar de matéria tributária, prestigia o princípio da anterioridade tributária, já que, após a multicitada emenda, passou a ter eficácia submetida à conversão em lei no exercício financeiro anterior ao da cobrança da exação.

Outrossim, apesar de não haver previsão expressa nesse sentido, entende-se que, além da anterioridade de exercício, a lei de conversão da medida que implicar instituição ou majoração de impostos deverá igualmente obedecer à anterioridade nonagesimal. Entretanto, espera-se que, nesse caso, a jurisprudência dos tribunais superiores se altere quanto ao cômputo do prazo de noventa dias, o qual, antes da promulgação da emenda, era feito a partir da edição da medida provisória, e não da lei de conversão.⁸³

⁸³ Misabel Derzi explicita que “não se refere a Emenda Constitucional 32/2001, diretamente, ao princípio da espera nonagesimal do art. 195, § 6º, inerente às contribuições sociais, de custeio da Seguridade Social. Com isso, poderá prevalecer o entendimento equivocado de que o prazo de 90 dias inicia a sua contagem a partir da edição da medida provisória (da primeira delas). Que se modifique a jurisprudência de nossos tribunais superiores, para se restabelecer, em favor do contribuinte, o princípio da não surpresa tributária, computado sempre a partir da data da publicação da lei em que se converteu a medida provisória”. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 30.

O cômputo antigo da noventena era coerente com a jurisprudência anterior à promulgação da emenda, uma vez que, à época, aceitava-se que a própria medida provisória instituísse ou majorasse tributos diretamente. Atualmente, como explicitado abaixo, a medida provisória na seara tributária exerce a função de projeto de lei, motivo pelo qual não teria aptidão para, sozinha, instituir ou aumentar impostos. Em razão disso, o respeito ao art. 150, II, c, da CF e ao princípio da não surpresa só ocorreria com o cômputo de noventa dias a partir da publicação da lei de conversão, pois só ela seria capaz de gerar efeitos na seara tributária e tornaria exigível a exação criada ou majorada.⁸⁴

Igualmente, a norma ora analisada também prestigia o princípio da legalidade tributária: em termos práticos, a instituição ou majoração de impostos só ocorrerá após a aprovação da lei de conversão (equivalente à lei ordinária), uma vez que, como já dito, a medida provisória tributária não é capaz de gerar, por si só, quaisquer efeitos. Nesse sentido, respeitada está a ideia da autotributação, vez que o § 2º do art. 62 submete a norma tributária veiculada pela medida provisória ao crivo do Poder Legislativo antes que possa produzir efeitos, evitando que o contribuinte seja surpreendido com exação não aprovada pelos seus representantes eleitos.

Destarte, os argumentos contrários à utilização do ato presidencial de urgência para majorar ou instituir impostos perdem força quando sustentam que ele violaria os princípios da legalidade e da anterioridade tributária. A análise cuidadosa do dispositivo em comento revela que, na verdade, esses princípios foram reafirmados pela reforma de que aqui se trata, conforme visto anteriormente. Crê-se que o constituinte derivado, nesse particular, melhorou a situação vigente antes da emenda, período em que, pela interpretação equivocada do STF, ao Chefe do Poder Executivo era dada a prerrogativa de instituir ou majorar tributos diretamente por medida provisória, em completo desrespeito aos direitos do contribuinte. Parece que

⁸⁴A simples publicação da medida que implique instituição ou majoração de impostos não é suficiente para satisfazer o princípio da segurança jurídica, vez que o contribuinte não poderá saber, antes da conversão em lei, em que termos ocorrerá tal instituição ou majoração. Defender tese contrária significaria permitir que a regra da noventena fosse burlada, uma vez que o dispositivo constitucional que a prevê fixa a lei como o marco da cobrança de tributos, e não o projeto de lei ou a medida provisória que cumpre a função de projeto. Além disso, se o § 2º do art. 62 da CF exige a conversão em lei para que os efeitos tributários sejam produzidos no exercício seguinte, optando também pela lei como o marco do respeito à anterioridade de exercício, não há razão que sustente a aplicação de regra distinta para a anterioridade nonagesimal.

a reforma corrigiu essa interpretação ao restabelecer a primazia dos princípios constitucionais tributários básicos sobre a atuação emergencial do Presidente.

Apesar de não se vislumbrar, à primeira vista, qualquer violação aos direitos individuais do contribuinte, subsiste terreno fértil para críticas à inovação trazida pela Emenda Constitucional nº32/2001 na seara tributária.

Em primeiro lugar, nota-se que a referida emenda descaracterizou o instituto da medida provisória, que passou a ter, quando editada com fulcro no multicitado § 2º, caráter de projeto de lei, pois se limita a deflagrar o processo legislativo correspondente.⁸⁵ Ao submeter a produção de efeitos desses atos ao princípio da anterioridade, o constituinte reformador afastou o pressuposto material da urgência e o atributo da eficácia imediata, criando uma espécie normativa nova: medida provisória com eficácia diferida.⁸⁶ A partir da reforma, esse instrumento, quando aplicado na seara tributária, deixa de ter natureza de ato normativo primário (e, conseqüentemente, de lei em sentido material) para ser mero iniciador de processo legislativo especial, ao fim do qual poderá haver verdadeiro ato normativo (a lei de conversão).

De mais a mais, a alteração do regime das medidas provisórias promovida pela emenda torna inaplicáveis dispositivos constitucionais característicos da sistemática desses atos normativos: a aplicação do disposto no parágrafo 3º do art. 62 às medidas provisórias do parágrafo 2º do mesmo artigo, por exemplo, não faria sentido, uma vez que a eficácia dessas é diferida, não havendo que se falar, nessa hipótese, em perda da eficácia desde a edição da medida (até porque ela não produziu efeito algum). Além disso, o parágrafo 3º do mesmo artigo também restaria inaplicável, já que relação jurídica alguma decorreria de medidas editadas com

⁸⁵Para Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário* . 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2010. p. 90), as medidas provisórias que criam ou aumentam impostos desempenham a função de iniciativa legislativa do Chefe do Executivo, desencadeando o processo de elaboração da lei em que será convertido o projeto aprovado.

⁸⁶No que diz respeito à incompatibilidade entre medida provisória e princípio da anterioridade, Uadi Bulos faz uma observação pertinente: “Quanto à referência ao princípio da anterioridade tributária, introduzida pela Emenda Constitucional n. 32/2001 no § 2º do art. 62, todos sabem que isso não foi o bastante para remover um obstáculo intransponível no exame do tema: a total incompatibilidade de medidas provisórias com a esfera tributária. Não basta encartar um princípio no texto da Constituição. É preciso, antes de tudo, saber se ele se amolda à essência da situação que se lhe subjaz, porque os assuntos constitucionais têm de ser discernidos constitucionalmente. Incluir o primado da anterioridade apenas para justificar o desejo de expedir medidas provisórias em temas tributários, é subverter o seu real propósito. É o mesmo que misturar, de maneira forçada, a água com o óleo, numa inversão drástica.” BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1227.

eficácia postergada. Pelo mesmo motivo, afastada estaria a aplicação do parágrafo 11.

Aliás, a suspensão de eficácia da legislação anterior contrária aos dispositivos dessa espécie de medida parece também não se operar (dada a ausência de efeitos imediatos), o que reforça o seu caráter de projeto de lei.

Considerando todos essas observações, questiona-se a necessidade de submeter os atos presidenciais que instituem ou majoram gravames ao rito legislativo especial previsto no art. 62. Isso porque, ausentes a urgência e os efeitos imediatos, não haveria premência na aprovação/rejeição do texto submetido ao crivo do Poder Legislativo, razão pela qual ficaria sem sentido o sobrestamento de todas as demais deliberações legislativas nas circunstâncias previstas no § 6º do dispositivo retromencionado, por exemplo.⁸⁷ Nesse sentido, a reforma empreendida pela emenda possibilita que o “projeto” do Chefe do Poder Executivo em matéria tributária receba uma tramitação privilegiada e mais célere no Congresso Nacional, diferentemente de outros projetos de iniciativa da mesma autoridade.

Demais disso, a previsão do art. 62, §2, da CF representa uma estratégia legislativa ruim: se o Presidente da República edita medida provisória instituindo ou majorando imposto e essa medida não é apreciada no prazo previsto no art. 3º do art. 62, ela perde eficácia desde a edição, não podendo ser reeditada na mesma sessão legislativa em que houve a rejeição tácita (art. 62, § 10). Por outro lado, se a mesma autoridade envia projeto de lei com pedido de urgência para o Congresso Nacional (art. 64, § 1º), objetivando o mesmo fim, não há que se falar em rejeição tácita, mas somente expressa, podendo ainda a matéria do projeto rejeitado constituir objeto de novo projeto de lei na mesma sessão legislativa, a teor do art. 67 da CF. Considerando isso, o Chefe do Poder Executivo estaria arriscando seu intento de instituir ou majorar um imposto ao editar MP para gerar efeitos no exercício seguinte, pois submeteria esse ato a um rito legislativo que permite a rejeição tácita e a impossibilidade de reedição, quando poderia utilizar meio menos temerário para tal fim (projeto de lei ordinária, por exemplo).

⁸⁷ Impende registrar que, por decisão da Presidência da Câmara dos Deputados, o referido sobrestamento somente se aplica a projetos de lei ordinária que possam ser objeto de medida provisória. Sendo assim, as regras de sobrestamento não se aplicam às propostas de emenda à Constituição, aos projetos de lei complementar, à tramitação dos decretos legislativos, das resoluções e dos projetos de lei que versem sobre os temas inseridos no art. 62, I, da Constituição (que, como já visto, são temas que não podem ser regulamentados via medida provisória). Além disso, tais medidas só trancam sessões deliberativas ordinárias, mas não a pauta das sessões extraordinárias.

Além do exposto, alguns doutrinadores sustentam que a reforma teria sido incoerente ao incluir direito penal como matéria insuscetível de tratamento pela via da legislação extraordinária ao mesmo tempo em que o permite quanto à matéria tributária, considerando que, em ambos os campos, vige o princípio da reserva de lei em sentido formal. A diferença de tratamento entre as matérias estabelecida pela referida emenda constitucional, portanto, não se justifica. Com efeito, teria sido mais lógico ampliar as limitações materiais do parágrafo 1º do art. 62 para também incluir a atividade tributária, em abono à coerência legislativa e ao caráter sistemático da Constituição.⁸⁸

3.2 Medida provisória e as exceções ao princípio da anterioridade

Em acréscimo às considerações tecidas no item precedente, passa-se a analisar, no presente tópico, a norma contida no parágrafo 2º do art. 62 da Constituição.

A norma contida no dispositivo em questão estabelece que medida provisória instituidora ou majoradora de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Entretanto, o mesmo dispositivo faz expressas ressalvas ao II, IE, IPI, IOF (art. 153, I, II, IV e V da CF, respectivamente) e ao imposto extraordinário de guerra (art. 154, II). A interpretação desse dispositivo leva à conclusão de que medidas provisórias que impliquem instituição ou majoração desses impostos produzirão efeitos desde logo, não se submetendo à conversão em lei.

Cabe indagar: essa exceção aos mencionados impostos é constitucional? A interpretação sistemática dessa norma parece apontar para uma resposta negativa, pelos motivos a seguir delineados.

Inicialmente, sabe frisar que todos os impostos citados não se submetem à regra da anterioridade de exercício nem à da anterioridade nonagesimal (com exceção do IPI). Essa parece ter sido a razão para a exceção em comento: se não

⁸⁸ Nesse sentido, parece mais coerente a norma contida na Proposta de Emenda Constitucional nº 511/2006, que pretende incluir entre as vedações do citado § 1º a alínea e, cuja redação é a seguinte: “e) tributos, salva a sua redução ou extinção”.

há necessidade de se aguardar o exercício seguinte (nem o prazo de noventa dias) para cobrar tais exações, não haveria razão para condicionar a cobrança à regra geral do art. 62, § 2º.

Essa lógica, entretanto, fere um direito individual do contribuinte: o direito de só ser compelido a pagar tributo que tenha sido instituído ou aumentado por lei em sentido formal. Este é o único instrumento capaz de garantir a segurança e a certeza do contribuinte a respeito da obrigação de pagar uma exação.

Consoante explicações feitas no primeiro capítulo deste trabalho, o princípio da legalidade tributária representa uma cláusula pétrea, protegida pelo núcleo inviolável do art. 60, §4º, IV da Carta Magna. Acrescente-se a isso o fato de que emenda alguma poderá abolir ou mesmo amesquinhar direitos e garantias individuais, tal como o direito aqui analisado.

Assim, uma observação deve ser feita: as exceções ao princípio da legalidade tributária foram instituídas pelo constituinte originário, não comportando ampliação por parte do constituinte derivado. Cabe salientar ainda que, quando da confecção do texto da Lei Fundamental, o constituinte já tinha o art. 59⁸⁹ como parâmetro e, ao inserir a reserva absoluta de lei formal, fez uma opção expressa pelo método legislativo ordinário, afastando a legislação de urgência dessa seara, por incompatibilidade com os princípios da legalidade e da anterioridade. Destarte, a instituição ou majoração dos impostos mencionados acima por meio de medida provisória afigura-se inconstitucional, por afrontar direito individual do contribuinte. A Emenda Constitucional 32/2001, neste ponto, padece do mesmo vício.

Entretanto, deve-se ressaltar que a discussão acerca da possibilidade de instituição do II, IE, IPI e IOF diretamente por meio de medida provisória perde sentido quando se considera que as referidas exações já foram devidamente instituídas.⁹⁰ Todavia, em relação ao imposto extraordinário de guerra, algumas observações são necessárias.

O art. 154, II, da CF dispõe que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as

⁸⁹ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.

⁹⁰ Curiosamente, o imposto sobre exportação foi instituído por meio de decreto-lei (Decreto-Lei nº 1.578/77), tal como o imposto sobre importação de produtos estrangeiros (Decreto-Lei nº 37/66, alterado por diversos diplomas posteriores).

causas de sua criação. É cediço que essa exação não se submete ao princípio da anterioridade do exercício financeiro nem à noventena prevista no art. 150, II, c. Essas exceções encontram-se previstas no art. 150, § 1º, da Carta Magna. Contudo, o dispositivo não menciona qualquer exceção ao princípio da legalidade tributária, o que, por si só, já afastaria a medida provisória do campo de instituição do referido tributo.

Pode-se argumentar, com base na seriedade e na emergência da situação autorizadora da instituição do IEG (iminência ou guerra externa de fato), que a CF, flexibilizando o princípio da legalidade, teria conferido ao Chefe do Poder Executivo a prerrogativa de instituí-lo por meio de medida provisória, visto estarem presentes seus pressupostos materiais (relevância e urgência).

Porém, o argumento perde força quando se verifica que a Lei Fundamental autorizou a instituição de empréstimos compulsórios naquelas mesmas circunstâncias, quais sejam, em situações de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), submetendo a criação desses tributos ao rito da lei complementar. Fosse a guerra externa tão urgente a ponto de flexibilizar a legalidade, o constituinte originário não teria reforçado esse princípio ao submeter a instituição dos empréstimos ao quórum qualificado do art. 69 da CF. Acrescente-se a isso que essas exações, por serem restituíveis, são menos graves ao patrimônio do contribuinte que o IEG, o que demandaria rito legislativo mais flexível. Contudo, não foi essa a razão que animou o constituinte originário, sendo certo que este não viu na guerra externa motivo suficiente para afastar a legalidade, pelos motivos expostos.

Demais disso, a própria Constituição Federal previu instrumento capaz de fazer frente a despesas imprevisíveis e urgentes sem violar direitos fundamentais dos contribuintes: trata-se do crédito extraordinário, cuja abertura se dá pelo ato presidencial (art. 167, § 3º). Se o texto constitucional previu dois meios para se chegar a um mesmo resultado (atender a despesas de guerra), razoável que se utilize o menos gravoso, sendo este, no caso, a abertura de crédito extraordinário por meio de medida provisória.

Outro ponto relevante a ser analisado neste tópico é o que diz respeito à (im)possibilidade de alteração de alíquotas dos impostos previstos no art. 153, § 1º da CF por medida provisória. Explica-se.

A Carta Magna concede ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos que incidem sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (art. 153, I, II, IV e V da Constituição). Além disso, ainda a respeito desses mesmos impostos, a Constituição Federal dispensa a observância do princípio da anterioridade de exercício e da espera nonagesimal (com exceção do IPI nesse último caso), permitindo que se apliquem imediatamente os atos administrativos que aumentem as alíquotas das exações referidas (art. 150, §1º).

Nesses casos, “a relevância e a urgência [...] são de tal ordem prevaletes sobre a segurança e a previsibilidade que a Constituição concedeu ao Poder Executivo a faculdade bem mais ampla e genérica de emitir atos administrativos de graduação de alíquotas, para a condução de uma política econômico-fiscal, direcionada por órgãos executivos superiores”.⁹¹

As ressalvas feitas a esses impostos, no que diz respeito aos princípios aqui analisados, justificam-se pelo caráter extrafiscal e regulatório que eles possuem, e não meramente arrecadatório. Em assim sendo, o Poder Executivo atua na alteração das alíquotas desses tributos com o fito de regular o mercado nacional, estimulando ou reduzindo o consumo, controlando o fluxo de capitais e de mercadorias do exterior, estabilizando a balança comercial, etc. Esclarece Eduardo Sabbag:

Com base nessas premissas, é possível entender a lógica de tal flexibilidade, de que dispõe o Poder Executivo, no manejo das alíquotas, prescindindo-se da anuência do Poder Legislativo. Tais impostos são dotados de extrafiscalidade – poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias. Note que a extrafiscalidade orienta-se para fins outros que não a captação de recursos para o Erário, visando corrigir externalidades. De fato, os impostos mencionados – II, IE, IPI e o IOF – atrelam-se à ordenação das relações econômico-sociais, servindo para a intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia.

Exemplo: quando há necessidade de um equilíbrio no mercado, o Poder Executivo Federal pode valer-se de um aumento de tais impostos regulatórios, a fim de que se fomentem comportamentos, como aquisição de bens produzidos no Brasil (aumentando-se o II), controle de inflação (aumentando-se o IOF) ou desestímulo a processos industriais (aumentando-se o IPI).⁹²

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...* p. 20.

⁹² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 151.

Se a Lei Fundamental permitiu ao Poder Executivo atuar imediatamente na seara tributária para alterar alíquotas por meio de simples atos administrativos (desde que obedecidas os limites e condições fixados em lei – art. 153, § 1º, CF), imprópria e descabida seria a utilização de medidas provisórias para tal fim, pois isso contrariaria o sentido da norma constitucional analisada. Dada a natureza extrafiscal desses tributos (e sua incompatibilidade com a fragilidade das medidas de urgência), não faria sentido submeter o ato que majora ou diminui suas alíquotas à apreciação do Congresso Nacional (e às consequências que daí poderiam advir), quando a própria Constituição assim não exige.

Conclusão

O princípio da legalidade, na seara do Direito Tributário, ganha especial relevância quando aplicado à atividade de instituição e majoração de tributos. A esse respeito, a Constituição Federal de 1988, a exemplo das constituições brasileiras anteriores, reservou à lei em sentido formal (expedida pelo Poder Legislativo e de acordo com o devido processo legislativo, portanto) a tarefa de criação e aumento de gravames, fazendo ressalvas apenas quanto à alteração das alíquotas dos impostos mencionados em seu art. 153, § 1º (respeitadas, em todo caso, as condições e limites estabelecidos em lei).

A legalidade tributária, especializando a legalidade genérica contida no art. 5º, II, da CF, consagra a concepção de que a referida atividade tributária só será legítima se for consentida pelos representantes das pessoas que devem suportar os tributos, em consonância com a ideia da autotributação. Sendo assim, regra geral, não é legítima a instituição ou aumento de tributos por meio de ato expedido por qualquer outro Poder que não seja o Legislativo.

O princípio em comento privilegia os valores da certeza e da segurança quanto ao avanço do fisco sobre o patrimônio do contribuinte, de forma a possibilitar que este último se planeje adequadamente para suportar o pesado fardo da tributação, evitando-se a odiosa surpresa fiscal própria de períodos constitucionais pretéritos. Ademais, a legalidade tributária dá concretude à ideia de Estado Democrático de Direito, pois submete a criação ou aumento de tributos ao amplo espaço de discussão e deliberação das Casas legislativas e, por via de consequência, impede que a atividade tributária nacional seja monocrática e autoritariamente conduzida pelo Chefe do Poder Executivo.

O referido princípio, ao lado das demais limitações ao poder de tributar contidas no art. 150 da CF e em combinação com o § 2º do art. 5º da CF, representa, como restou demonstrado, um direito fundamental do contribuinte, razão pela qual representa uma restrição ao poder constituinte derivado reformador, por força do art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna. Sendo uma cláusula pétrea, emenda constitucional tendente a aboli-la não será objeto de deliberação por parte do Poder Legislativo, sob pena de grave inconstitucionalidade.

Decorrente do princípio da legalidade tributária, e reforçador do enunciado que o veicula, o subprincípio da tipicidade determina que o tributo nasça diretamente da lei, e não apenas com base nela. Sendo assim, todos os elementos necessários para a existência do tributo (materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos) deverão estar rigorosamente descritos na lei, não havendo possibilidade de delegação legislativa a outro Poder para a colmatagem de lacunas. Destarte, atos administrativos e decisões judiciais não poderão fixar elementos faltantes da lei instituidora do gravame, sob pena de desrespeito à separação de poderes. Em caso de lacuna, a exação deverá ser tida por inexistente.

O estudo aqui realizado demonstrou que, a despeito dessas molduras de exercício da competência tributária – há muito já anunciadas pela doutrina e firmadas na jurisprudência pátria –, o Poder Executivo utilizava, desde antes do advento da Constituição de 1988, atos normativos de sua competência privativa para instituir ou majorar tributos. Com o beneplácito da Corte Constitucional brasileira (e com ajuda de reformas de constitucionalidade duvidosa), o Presidente da República editava decretos-leis em todos os ramos do direito tributário, em flagrante contrariedade à garantia da reserva de lei formal própria da atividade criadora de tributos.

A referida contrariedade exsurge do fato de que os decretos-leis (tal como as atuais medidas provisórias) são leis em sentido material, mas não em sentido formal, visto não serem produtos de um processo legislativo constitucional conduzido pelo Congresso Nacional. Dessa forma, o Presidente, por meio delas, não teria legitimidade para inovar na seara tributária, seja criando novos tributos, seja aumentando os existentes.

Verificou-se que, mesmo com a substituição da figura do decreto-lei pela da medida provisória, a postura do Poder Executivo não se alterou quanto à matéria analisada no estudo, até porque o texto original da Constituição Federal de 1988, nesse ponto, não fixava limites materiais ao exercício da função legislativa por esse Poder. Em vista disso, matérias tradicionalmente submetidas à reserva de lei formal passaram a ser reguladas pelo Chefe do Poder Executivo (tal como o direito penal e o direito tributário), novamente com a concordância do Supremo Tribunal, que sempre se mostrou tímido quanto ao controle dos pressupostos de relevância e urgência da atuação normativa do Presidente. Como ressaltado, a postura contida desse tribunal quanto ao controle judicial dos pressupostos favoreceu ainda mais o

abuso da utilização das medidas provisórias, que não encontravam limites em canto algum.

Demonstrou-se que o entendimento do STF referente à possibilidade de criação ou aumento de tributos por meio de medida provisória era equivocado, pois: (1) esse instrumento afronta os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, dado seu caráter efêmero e precário; (2) não haveria urgência na instituição ou majoração de exações (considerando a existência do princípio da anterioridade de exercício e da noventena), pelo que não se configuraria um dos pressupostos de edição dessas medidas; (3) o constituinte originário fixou expressamente a competência privativa do Poder Legislativo nessa seara, pelo que a intromissão do Executivo configuraria invasão de competência e violação ao princípio da separação de poderes.

Nesse aspecto, conclui-se que a reforma empreendida pela Emenda Constitucional nº 32/2001, ao inserir o § 2º no art. 62 da CF, melhorou a situação vigente antes de sua promulgação, uma vez que: (1) restringiu o campo de incidência das medidas provisórias aos impostos, afastando-as da criação ou majoração dos tributos em geral; (2) reafirmou o princípio da legalidade, ao submeter a eficácia tributária da medida à sua conversão em lei; (3) prestigiou o princípio da anterioridade tributária, passando a exigir que a conversão em lei se dê no exercício anterior ao da cobrança da exação; (4) reafirmou o princípio da separação de poderes, submetendo a criação e majoração de impostos, ainda que veiculadas por medida provisória, ao crivo do Poder Legislativo, sem o qual não se produzirá efeito algum.

Apesar das evidentes melhorias trazidas pela referida emenda (entre elas a vedação à reedição ilimitada de medidas provisórias, as limitações materiais à sua edição e a constitucionalização de sua tramitação no Congresso Nacional), verificou-se que o trecho referente às exceções do § 2º do art. 62 padece de inconstitucionalidade. Com efeito, as ressalvas feitas ao II, IE, IPI, IOF e IEG permitem que tais impostos sejam instituídos ou majorados diretamente por medida provisória, em desrespeito à garantia da reserva absoluta de lei. A EC 32/2001, nesse ponto, amesquinhou direito individual do contribuinte, desrespeitando a vedação contida no art. 60, §4º, IV, da CF, razão pela qual deve ser tida por inconstitucional. Sendo assim, espera-se que o Supremo Tribunal Federal, ao ser

provocado, reconheça o referido vício, a fim de restabelecer o direito à legalidade tributária quanto a esses gravames.

Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **O Decreto-lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- _____. **República e Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. MisabelDerzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARIONI, Danilo Mansano. **Medidas Provisórias**. São Paulo: Editora Pillares, 2004.
- BULOS, UadiLammêgo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. – São Paulo: Malheiros, 2010
- CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Medidas provisórias**. São Paulo. Ed. RT, 2010.
- _____. **Medidas provisórias e tributação na Constituição Brasileira de 1988**. In: Machado, Hugo de Brito et al. **Direito tributário: estudos em homenagem a Evaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.
- FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da Obrigação Tributária**. Ed. Forense, 5ª Ed., 1994.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Medida Provisória – novas reflexões**. Revista de Direito Administrativo, n. 217, Rio de Janeiro, jul./set. 1999.
- GALIANO, Leonardo de Faria. **As medidas provisórias como veículo introdutor de normas tributárias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

- GRAU, Eros Roberto. **Medidas provisórias na Constituição de 1988**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 658, ago. 1990.
- GRECO, Marco Aurélio. **Medidas provisórias**. São Paulo: Ed. RT, 1991.
- HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** . 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 7. ed. – Niterói: Impetus, 2013.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários A Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**. 2. ed., t. III, Ed. RT, 1970
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 30. ed. – São Paulo, Atlas, 2014.
- NICOLAU, Gustavo Rene. **Medidas provisórias: o executivo que legisla: evolução histórica do constitucionalismo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NIEBUHR, Joel de Menezes. **O novo regime constitucional da medida provisória**. São Paulo: Dialética, 2001.
- OLIVEIRA, Karem. **A EC32 e a criação ou majoração de tributos via medida provisória: a “constitucionalização” do equívoco**. Curitiba, 2005. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-Graduação em direito da Universidade Federal do Paraná.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. – São Paulo: Livraria do Advogado, 2014.
- RAMOS, Saulo. **Medida provisória**. In: **A nova ordem constitucional: aspectos polêmicos**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SANTOS, Brasilino Pereira dos. **As Medidas Provisórias no Direito Comparado e no Brasil**. São Paulo: LTr, 1993.
- VIEIRA, José Roberto. **Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno**. In: FISCHER, Octavio Campos (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF**, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ18/03/1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1135/DF**, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/1997, DJ05/12/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1721/DF**, Relator: Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2006, DJ 29/06/2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3289/DF**, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2005, DJ03/02/2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 162/DF**, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 14/12/1989, DJ 19/09/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 293/DF**, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/1990, DJ 16/04/1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1397/DF**, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 28/04/1997, DJU 27/06/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1417/DF**, Relator: Min. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24/05/1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.667/DF**, Relator Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/1997, DJ 21/11/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1753/DF**, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 16/04/1998, DJ 12/06/1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2150/DF**, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 23/03/2000, DJ 28/04/2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 62731/GB**, Relator: Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 23/08/1967, DJ 28/06/1968.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 74096/SP**, Relator: Min. Oswaldo Trigueiro, Primeira Turma, julgado em 13/06/72, DJ 11/09/1972.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 99.698/RJ**, Relator: Min. Moreira Alves, Segunda Turma, julgado em 22/03/1983, DJ 17/06/1983.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 99702/RJ**, Relator: Min. Soares Munoz, Segunda Turma, julgado em 05/04/1983, DJ 29/04/1983.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138284/CE**, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 1º/07/1992, DJ 28/08/1992

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 222.719/PB**, Relator: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 26/03/1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 573675/SC**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJ 21/05/2009.

Legislação

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Constituição Política do Imperio do Brazil de 1824.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Decreto nº 4.176, de 28 de março de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4176.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Emenda Constitucional nº 1 de 1969.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Emenda Constitucional nº 32 de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm> Acesso em 26/10/2014.

_____. **Resolução nº 01, de 2002-CN.** Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/copy_of_adequacao/resolucao200201cn.pdf> Acesso em 26/10/2014.