



UNIVERSIDADE BRASÍLIA - UnB
FACULDADE DE DIREITO - FD
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**Princípios tributários à luz de medidas provisórias criadoras ou
majorantes de impostos**

FÁBIO GURGEL FARIA ARAÚJO

Brasília, junho de 2017

FÁBIO GURGEL FARIA ARAÚJO

**Princípios tributários à luz de medidas provisórias criadoras ou
majorantes de impostos**

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

Orientador: Prof. Dr. Antonio de Moura Borges

FÁBIO GURGEL FARIA ARAÚJO

Princípios tributários à luz de medidas provisórias criadoras ou majorantes de impostos

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Antônio de Moura Borges -UnB

Me. Alberto Emanuel Albertin Malta - UnB

Me. Amannda Sales Lima - UnB

Membro Suplente: Dr Márcio Nunes Iório Aranha Oliveira

RESUMO

O presente estudo que aborda o tema da edição de medidas provisórias em seara tributária e sua evolução histórica como centralizadora do Poder Executivo tem por objetivo contrapor a utilização desse instrumento com as garantias reais dos contribuintes e seus direitos constitucionais de segurança jurídica, legalidade e anterioridade de norma tributária.

As tentativas de centralização de poder na história brasileira é costumaz mesmo quando em regimes democráticos. Também é comum um dos entes estatais utilizar de mecanismos para subjugar outros poderes. Nesse sentido, a estratégia do Poder Executivo em sonegar os trâmites ordinários para promulgação de leis tributárias afeta diretamente a população e viola suas garantias constitucionais.

Desenvolve-se por isso uma análise detalhada da evolução do uso do objeto no ordenamento pátrio e uma verificação de como o tema tem influenciado a jurisprudência e o poder executivo de legislar.

O princípio tributários ganharão destaque na análise das incoerências do uso desse artifício no ramo tributário. Dentre eles, o da legalidade tributária expresso no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, indica que a criação ou majoração de tributos só se dará mediante lei em sentido formal. Em contrapartida, as medidas provisórias, desde quando substituíram os antigos decretos-lei da Ditadura Militar, tinham natureza de lei em sentido material, e por esse motivo, grandes pactos doutrinários negam sua aplicabilidade no campo.

O Supremo Tribunal Federal, em oposição às rogativas dos doutrinadores, tinha tese pacificada de que não havia objeções quanto ao uso desse instrumento em seara tributária, desde que considerado o princípio da anterioridade.

A partir do panorama anterior, o trabalho contém uma crítica a esse pensamento jurisprudencial de acordo com os principais princípios tributários e ao uso desmedido como instrumento de governabilidade e de instituição de impostos.

Palavras-chave: : princípio da legalidade tributária; medidas provisórias; princípio da anterioridade; princípio da segurança jurídica; Emenda Constitucional 32/2001, decretos-lei

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

j. julgamento

MC Medida cautelar

Min. Ministro

M. Prov. Medida Provisória

MSG Mandado de Segurança

RTJ Revista Trimestral de Jurisprudência

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. A ORIGEM DO INSTITUTO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	
3. PRINCIPAIS PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	20
3.1. Princípio da Segurança Jurídica	21
3.2. Princípio da Legalidade	23
3.3. Princípio da anterioridade	25
4. MEDIDAS PROVISÓRIAS E SEUS PRESSUSPOSTOS DE URGÊNCIA E RELEVÂNCIA	26
4.1. Natureza Jurídica	26
4.2. Urgência e relevância como pressupostos da edição de medidas provisórias	28
5. INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EC 32/2001	29
6. DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	30
6.1. Os princípios tributários em relação aos pressupostos de relevância e urgência das medidas provisórias	34
6.1.2. A insegurança jurídica no uso das medidas provisórias em direito tributário	34
6.1.3. Princípio da Anterioridade tributária e a contradição com o rito sumário de aprovação de lei ordinária	39
6.1.4. Restrição ao vocábulo " <i>imposto</i> " na EC 32/2001	41
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
8. REFERÊNCIAS	46

1. INTRODUÇÃO

O uso de medida provisória em matéria tributária é tema de grande debate na doutrina do Direito Tributário. Desde a antiga modalidade de produção legislativa pelo Poder Executivo - o decreto-lei-, que se discute possibilidade de criação ou majoração de tributos pelo Presidente da República e não pelas casas legislativas.

Inicialmente concebidas para sanar vícios e abusos desses antigos decretos, as medidas provisórias estão previstas no artigo 59 da CF como atos normativos efêmeros, circunscritas à esfera privativa de competências do Presidente da República, possuindo desde logo, força, eficácia e valor de lei. E dada sua extensiva utilização, tornaram-se importante fonte primária do direito brasileiro.

Consoante ao tema, o princípio da legalidade tributária do art. 150, I, da CF de 1988, enuncia que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Podemos interpretar esse artigo como a reserva legal em sentido formal para criação ou majoração de tributos. Apesar disso, em sua concepção, como já exposto, as medidas provisórias foram criadas em sentido material motivando parte da doutrina na não validação desse instrumento para essa modalidade.

Em tese contrária, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem defendendo a utilização desse ato normativo em exercício de competência tributária desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal¹.

Posterior Emenda Constitucional nº 32/2001 redefiniu o instituto da medida provisória e a fez incluir o § 2º no art. 62 da CF, ratificando o entendimento da Corte Constitucional brasileira:

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 princípio da anterioridade nonagesimal estabelece que o recolhimento de tributos só será feito 90 dias após lei que o cria ser promulgada e publicada no Diário oficial e tem seu fundamento legal na Constituição federal em seu art. 150, III, "c"

§ 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)

Por isso neste trabalho será desenvolvido um estudo acerca da evolução da faculdade legislativa do Poder Executivo, uma análise dos princípios constitucionais tributários, a pesquisa da natureza jurídica e dos pressupostos para edição de medida provisória e por fim, as implicações jurídicas do uso desse ato no direito tributário e na ordem normativa brasileira.

2.A ORIGEM DO INSTITUTO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Segundo Montesquieu em "Espírito das leis", a fim de que um Estado não seja despótico, a executoriedade, o processo legislativo e a análise de controvérsias não podem ser feitos pelo mesmo ente. Por conseguinte, há no nosso ordenamento e em grande parte dos países a coexistência desses três poderes estatais independentes e harmonicamente atuando com mecanismos de "freios e contrapesos" na tentativa de limitar poderes e interseccioná-los.²

As atribuições inerentes a esses entes não são absolutas, cabendo a cada um atuações e limites impeditivos de concentração de poder. Desse jeito, o poder Executivo, detentor da administração da máquina pública tem a possibilidade de veto ao projeto de Lei aprovado no Congresso³, à edição de Leis Delegadas e de medidas provisórias. Essa confluência de alçadas não é exclusiva do poder executivo, mas válida aos outros poderes.

Michel Temer também discorre sobre o tema em relação ao Executivo:

Embora administrar seja a sua função típica, o Executivo tem outras atribuições. Uma delas, relevante, é a expedição de atos com força de lei: os decretos-leis (art. 55); outra, de natureza política, consiste em sua participação no processo legislativo, pela iniciativa, sanção, veto e promulgação das leis, bem como de deflagrador do processo de emenda à Constituição (art. 47, I I)⁴

A prática legislativa do Executivo ao longo do tempo esteve relacionada às condições históricas. Durante a Ditadura Militar (1964-1985) o Congresso Nacional exercia papel meramente crítico do Executivo e cabia, na prática, aos generais a real função legisladora.⁴

Todas as Constituições do Brasil promulgadas em períodos não ditatoriais (1824, 1891, 1934 e 1946) não permitiam ao Presidente da República a competência de editar medidas com força de lei. Por outro lado, as constituições de Estado Ditatorial (1937, 1967 e 1969) permitiam a concentração desse poder ao chefe do executivo.

²A Constituição Federal de 1988 assegurou como cláusula pétrea a separação dos Poderes do Estado, evitando que o Legislativo, Executivo e Judiciário tentem assumir competências fora de sua alçada, tornando-os independentes e harmônicos entre si (Artigo 2º, CF/88), sintetizado num "Sistema de Freios e Contrapesos". O Poder é Soberano, dividindo – se nas funções Legislativa, Judiciária e Executiva com mecanismos de controle recíproco, salvaguardando perenidade do Estado Democrático de Direito.

³§ 4º do artigo 66 da Constituição: § 4º O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 76, de 2013)

⁴Apesar de as casas Legislativas serem palco dos embates políticos à época, os Atos institucionais cassaram mandatos parlamentares e a Constituição de 1967 dissolveu o Congresso Nacional.

⁴TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001. 222

A constituição de 1937 foi outorgada por Getúlio Vargas em 10 de novembro daquele ano, no mesmo dia que, por meio de um golpe era implantada a Ditadura do Estado Novo.⁵ A essência autoritária e centralista da Constituição de 1937 a colocava em sintonia com os modelos ultra radicais de organização político-institucional então em voga em diversas partes do mundo⁶. A principal característica dessa carta magna era concentração excessiva na figura do presidente. Do ponto de vista político-administrativo, seu conteúdo era fortemente centralizador, ficando a cargo de Vargas a nomeação das autoridades estaduais, conhecido como interventores.

Com o fim do Estado Novo⁷, foram realizadas novas eleições presidenciais paralelas às eleições da Assembleia Nacional Constituinte. Após escolha da Constituinte elaborou-se novo texto constitucional, que entraria em vigor a partir de setembro de 1946, substituindo a antiga magna carta de 1937.

Reflexo do período pós Segunda Guerra Mundial, a Constituição de 1946 ponderou os acordos políticos combinados da época e reduziu a concentração político-executiva, impedindo grandes concentrações de poderes por entes governamentais, e o fruto desse temor anulou qualquer previsão legal de práticas legislativas por parte do poder executivo.

Somente com o surgimento do regime militar em 1964, vimos surgir uma legislação privilegiadora do Executivo na atividade legislativa. Em abril de 1964, foi editado o Ato Institucional nº 1⁸, que reduzia o quórum de aprovação de emenda Constitucional- de dois terços estipulados pela carta de 1946, para maioria absoluta. Esse dispositivo liberava ao poder Executivo o envio de projetos de lei sobre qualquer matéria, anulando competências exclusivas do Legislativo para iniciativas legais sobre determinados assuntos; ainda estabelecia exclusividade ao Executivo na iniciativa de leis que versassem sobre despesa pública e determinava prazos de 30 dias para apreciação de projeto de lei do executivo tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal restringindo aos mesmos 30 dias, quando em regime de urgência, prazo total para apreciação nas duas casas.⁹

⁵ Apesar de pretensamente democrática, a "Polaca, como era chamada na época, visava manter as condições de poder de Getúlio Vargas e historiograficamente reconhecida como limitadora de liberdades individuais.

⁶ Com inspirações da legislação fascista do ditador polonês Józef Pilsudski e parte das leis do regime de Mussolini na Itália.

⁷ Estado Novo vigorou até 31 de janeiro de 1946.

⁸ Assinado pelo autodenominado Comando Supremo da Revolução objetivava legitimar o golpe de Estado.

⁹ "O Presidente da República poderá remeter ao Congresso Nacional projetos de emenda da Constituição.

Parágrafo único - Os projetos de emenda constitucional, enviados pelo Presidente da República, serão apreciados em reunião do Congresso Nacional, dentro de trinta (30) dias, a contar do seu recebimento, em duas sessões, com o intervalo máximo de dez (10) dias, e serão considerados aprovados quando obtiverem, em ambas as votações, a maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso.

Em outubro de 1965, foi editado o Ato Institucional nº 2¹⁰, que repetia em inteiro teor os dispositivos relativos às emendas constitucionais e à aprovação dos projetos de Lei do Executivo além de manter a competência exclusiva do Poder Executivo para a iniciativa legal sobre majoração ou criação de despesas públicas, proibindo também emendas do legislativo tendentes ao aumento dessas despesas. Ainda autorizava o executivo a emitir atos complementares ao AI-2, bem como decretos-leis¹¹ sobre todas as matérias previstas na Constituição e na lei orgânica.

A constituição de 1967 inovou ao permitir a criação de leis delegadas além dos decretos-lei. O Presidente da república passou a expedir mandados com força de lei se tratassem de temas como segurança nacional e finanças-públicas. O texto já entrava em vigor após a publicação e cabia ao Congresso rejeitar ou aprovar o texto (não podendo emendá-lo) e em caso de não apreciação, o texto seria automaticamente aprovado.¹²

No ano seguinte, foi editado o Ato Institucional nº 5¹³, que decretou o recesso parlamentar e promoveu cassações de mandatos e de direitos políticos. Em 1969, a ditadura militar emitiu a Emenda nº 1 à Carta de 1967, que na prática funcionava como uma nova constituição, aumentando a abrangência do decreto-lei e ampliando ainda mais o poder de legislativo do chefe do Executivo. O art. 55 da Emenda determinava que o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não houvesse aumento de despesa, poderia expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: I- Segurança Nacional; II- Finanças Públicas, inclusive normas tributárias; e III- criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

Além disso, o Presidente em exercício, Ernesto Geisel, impôs o Pacote de Abril em 1977: um conjunto de emendas à Constituição e decretos-leis que alteraram as legislações

Art. 4º - O Presidente da República poderá enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sobre qualquer matéria, os quais deverão ser apreciados dentro de trinta (30) dias, a contar do seu recebimento na Câmara dos Deputados, e de igual prazo no Senado Federal; caso contrário, serão tidos como aprovados.

Parágrafo único- O Presidente da República, se julgar urgente a medida, poderá solicitar que a apreciação do projeto se faça, em trinta (30) dias, em sessão conjunta do Congresso Nacional, na forma prevista neste artigo."

¹⁰Seguindo estratégia capitaneada pelos militares, a Constituição de 1946 não estava de acordo com a nova ordem social e os 33 novos artigos do Ato institucional ajudavam-nos nessa transformação.

¹¹Decretos-lei são decretos exclusivos do Presidente da república com força de lei, previsto em Portugal e no Brasil até promulgação da Constituição de 1988 e principal artifício da Ditadura Militar para produção legislativa.

¹²Art. 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.

¹³AI-5 (Ato Institucional número 5) foi o quinto decreto emitido pelo governo militar brasileiro e considerado o início da maior repressão vivida durante o regime

eleitorais e partidárias expandindo o poder Executivo. Charles Pessanha ratifica esse entendimento:

A ampliação do poder de legislar do Executivo não foi acompanhada por uma correspondente capacidade de controle e fiscalização do Congresso. Paralelamente ocorreu a neutralização do Judiciário, ora com a suspensão das garantias inerentes ao poder de julgar pelos atos institucionais, ora dificultando o acesso à justiça pelo monopólio das ações de inconstitucionalidade pelo Ministério Público, até 1988 diretamente subordinado ao Executivo. O controle do eleitorado sobre o Poder Executivo tomou-se inexistente, com a suspensão das eleições diretas em 1965, e extremamente débil sobre o Legislativo, devido às constantes mudanças nas regras do jogo mediante a introdução de casuísmos na legislação eleitoral e partidária.¹⁴

Findado o regime e formada a Assembléia Nacional Constituinte para a criação da nova Constituição era evidente a pretensão da criação de um Estado ancorado em vias democráticas, reduzindo em todo ou em parte as medidas consideradas autoritárias do regime militar, dentre elas, o decreto-lei.

No entanto, os membros da Assembleia tinham convicção de que o procedimento legislativo ordinário era lento e possíveis sequelas poderiam ocorrer se o executivo não pudesse editar leis em ritos diligentes.

Sobre isso, comenta o procurador federal Brasilino Pereira dos Santos:

Numerosos Constituintes insurgiram-se contra a reintrodução desse instituto. Conforme argumentavam, ele viria a autorizar maiores excessos que os praticados através dos decretos-leis. Viria, conforme era de se esperar, para instalar no País maior desordem jurídica, principalmente pela falta de determinação das matérias que podem ser objeto de medida provisória adicionada ao exíguo prazo de trinta dias para a aprovação pelo Parlamento, aprovação esta sob pena de nulidade de todos os atos com base nela praticados, incluídos, aí, tanto os atos de governo como os atos jurídicos em geral decorrentes. Os órgãos de comunicação social, destacadamente a imprensa escrita, a falada e a televisada, combateram duramente a reintrodução desse instituto, às vezes, até cognominando-o de “decreto-lei disfarçado”.¹⁵

Concluída a Assembleia e abolido o decreto-lei, mas por entender que havia necessidades urgentes e relevantes do Estado que não precisariam do crivo prolongado das leis ordinárias, os constituintes criaram as medidas provisórias, acreditando representar uma forma rápida e democrática para combater anseios importantes e urgentes da sociedade.

Importante notar que naquele tempo não houve delimitação do campo temático das medidas provisórias nem proibição quanto às possíveis reedições sobre mesmo tema. Havia,

¹⁴ PESSANHA, Charles. Notas sobre as relações entre o Executivo e o Legislativo no Brasil: 1964-1992).

¹⁵ SANTOS, Brasilino Pereira dos. As Medidas Provisórias no Direito Comparado e no Brasil. São Paulo: LTr, 1993, p. 284/285.

porém, as importantes condicionantes de urgência e relevância e a perda de eficácia se não convertidas em lei, até hoje em voga.

O aparente campo ilimitado das medidas provisórias resultou em abusos do poder Executivo. Várias medidas foram editadas sobre diferentes temas e reeditadas. Como consequência, em 1988, o ano de criação das medidas provisórias, até outubro de 2016, já foram editadas mais mil medidas provisórias no país, numa média que ultrapassa 60 edições por ano desde o ex-presidente José Sarney.¹⁶

O uso desmedido desses recursos se dá porque tais recursos provisórios estão intimamente ligados ao sistema parlamentarista de Governo. Já que nesse sistema, o custo político de uma possível rejeição da medida pelo parlamento pode inclusive destituir o gabinete como bem explica Sérgio Rezende de Barros:

Por esse traço principal, facilmente se vê que tais provimentos provisórios bem se ambientam no parlamentarismo. Isso, em razão da identidade política – de programa e de ação – necessariamente existente entre a maioria parlamentar e o Gabinete por ela apoiado. No presidencialismo, porque o Executivo não depende dessa identidade com o Legislativo, tais provimentos não operam satisfatoriamente. Constituem grave distorção do sistema. A não ser que sofram adaptações, indispensáveis, que são duas: o aperfeiçoamento formal, que afaste o risco de nulidade dos atos jurídicos baseados nos provimentos provisórios não convertidos em lei, e a limitação material, que afaste o risco de provimentos provisórios sobre matérias com eles incompatíveis.¹⁷

Entretanto, quando o uso da MP foi aprovado, a forma de governo não havia sido decidida pela Constituinte. A tendência era por um regime de parlamento como explica um dos membros da constituinte e ex-senador Bernardo Cabral:

O fio condutor filosófico da Comissão de Sistematização (que fez o texto-base da Constituição) era todo voltado para o sistema parlamentarista. O plenário derrubou esse modelo parlamentarista e aprovou o presidencialista, mas manteve as medidas provisórias. Fiz advertências de que a MP só pode coexistir com o parlamentarismo. Desprezaram-nas e o resultado foi a transformação do presidente da República no papel de usurpador das funções do Congresso.¹⁸

Os constituintes desenvolveram então um modelo no qual o Parlamento exerceria maior poder, indicando o chefe do Executivo. Por isso, a existência de um instrumento com

¹⁶Disponível em [HTTP://WWW.CONJUR.COM.BR/2013-NOV-30/MIL-MEDIDAS-PROVISORIAS-FORAM-PROMULGADAS-ULTIMOS-15-ANOS](http://WWW.CONJUR.COM.BR/2013-NOV-30/MIL-MEDIDAS-PROVISORIAS-FORAM-PROMULGADAS-ULTIMOS-15-ANOS), ACESSO EM 13/03/2017

¹⁷BARROS, Sergio Rezende, artigo "Medidas provisórias?", 2014, disponível em <http://www.srbarros.com.br/pt/medidas---provisorias-.cont>, acesso 20/04/2017

¹⁸Idem

tal força não seria tão grave porque o chefe do Executivo estaria sujeito ao Parlamento, como observou o ex-Senador Pedro Jorge Simon (PMDB-RS), que, à época, governava o estado do Rio Grande do Sul.

A idéia nasceu da repetição do que acontece na França, na Itália, na Alemanha, na Espanha, em países parlamentaristas. Lá, o primeiro-ministro manda uma medida provisória para o Congresso. Se cai a medida provisória, cai o governo, cai o gabinete. Então, é muito raro apresentar-se uma medida provisória. Ela só é enviada quando é urgente, urgentíssima, e é aprovada com rapidez absoluta, e por unanimidade praticamente.¹⁹

Desde então aprovada, a redação final do dispositivo ficou dessa forma:

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

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

Devido à abrangência temática e a constante subjugação do Poder Executivo ao Legislativo novas propostas de alterações no regramento original foram desenvolvidas, objetivando limitar seu uso e regular o teor suscetível à edição, fixação de prazos, tramitação, reedição e vigência.

Depois de diversas sugestões acolhidas durante debates parlamentares, surgiu a Proposta de Emenda Constitucional nº 472/1997, que tramitou durante cinco anos no Congresso gerando ampla discussão e depois transformada na Emenda Constitucional de nº 32/2001. Com relação à aprovação da referida Emenda Constitucional, comenta Sérgio Barros Rezende:

Tem recebido acolhida o termo presidentismo, que cunhei, para designar a degeneração do presidencialismo, no Brasil, pelo excesso de poder concentrado nas mãos do Presidente da República. Em verdade, não temos presidencialismo, mas sim presidentismo, pois – em virtude do exagero de poderes inseridos na competência do Executivo – não temos um "presidente da república", mas uma "república do presidente". Essa é uma das causas dos males que afligem o Estado brasileiro, repercutindo não só nas relações entre o Legislativo e o Executivo, mas envolvendo até o Judiciário. Sem dúvida, o desregramento das medidas provisórias muito contribuiu para agravar essa situação crítica. Daí, o motivo por que deve ser aplaudida a Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001, que finalmente veio a regulamentar as medidas provisórias, impondo as adaptações necessárias à

¹⁹Disponível em <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2008/09/25/na-constituente-tentativa-de-adocao-do-parlamentarismo-fracassou>, acesso 13/03/2017

prática desses atos legislativos por um sistema de governo não-parlamentarista.²⁰

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

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

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

I – relativa a:

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

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

III – reservada a lei complementar;

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

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

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes.

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

²⁰BARROS, Sergio Rezende. Artigo "regulamentação das medidas provisórias", disponível em <http://www.srbarros.com.br/pt/regulamentacao-das-medidas-provisorias.cont> , acesso 12/04/2017

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

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

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

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

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

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

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

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

As inovações da Emenda foram um avanço à época por delimitarem o arcabouço temático das medidas provisórias. Sua delimitação material foi um importante passo na redução do Poder Executivo como protagonista do processo legislativo. Também houve privilégio ao processo legislativo ordinário ao impedir que versassem sobre direito penal e processual penal e civil pela clara insegurança jurídica que acarretaria uma possível não conversão pelo Congresso dessas medidas. Outro importante tema disciplinado foi a vedação

quanto ao sequestro de bens de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro, resultado do trauma causado pelo confisco do Plano Collor.²¹

O §2º da Emenda ratificou entendimento de que as medidas provisórias poderiam estabelecer ou majorar impostos - salvo os dispostos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II- mas acrescentou a restrição de efeito à aprovação em conversão em lei até o último dia do ano.

Numa forma de controle político e juízo de admissibilidade, o Congresso Nacional ficou com a responsabilidade da análise dos requisitos constitucionais- relevância e urgência- que serão melhor abordados em capítulos posteriores.

Ao vedar a "reedição na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso do prazo" ainda tratou de outro problema de usurpação do poder Executivo no uso de suas funções legislativas. É que à época era comum a prática da reedição de medidas provisórias que não fossem expressamente rejeitadas pelo Congresso. O Supremo ratificou esse entendimento quando apreciou a questão em 1993 na ADIN 293-7²², Rel. Min. Celso de Mello. No caso, não tratava-se de medida provisória reeditada sem que houvesse juízo pelo Congresso, pelo contrário, foi uma reedição da medida provisória idêntica rechaçada pelo Congresso, como explica Edilson Pereira Nobre Júnior:

O leading case ocorreu, em sede de liminar, na ADIN 293-7 12, ajuizada para impugnar o art. 1º, e seu parágrafo único, da Medida Provisória 190, de 31-5-90, substancialmente idêntica aos arts. 2º e 4º da Medida Provisória 185, de 4-5-90, integralmente rejeitada pelo Congresso Nacional.²³

E nas palavras do relator:

Ora, a inequívoca manifestação do Poder Legislativo, no sentido de rejeição da Medida Provisória nº 185/90, não pode dar ensejo à sua reedição, sob pena de se permitir que o Chefe do Poder Executivo se torne, de fato, o Poder Legislativo, mediante a reedição sucessiva de uma medida, ainda que rejeitada por este, que é a sede natural de emanção das leis, sendo excepcional a atuação do Presidente da República neste campo (...)²⁴

²¹Conjunto de medidas para estabilização da inflação econômica do ex Presidente Fernando Collor de Mello. Dentre as mais conhecidas, o confisco de bens.

²²REL MIN. Celso de Mello, DJU de 16-04-93.

²³JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre, artigo " Reedição de medida provisória (visão comparativa das jurisprudências da Corte Constitucional italiana e do STF), disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/507/r143-09.PDF?sequence=4> , acesso: 22/06/2017

²⁴Adin nº 293-7/600 – DF, Ministro Celso de Mello, p. 28.

Portanto, nesse julgamento, o pleno decidiu majoritariamente que medidas provisórias rechaçadas pelo Congresso Nacional não poderiam ser motivo de reedição por parte do Executivo, mas esclareceu que a apreciação parlamentar fora de prazo não consistiria em rejeição tácita, deixando uma margem para reedições de matérias que não passaram pelo crivo do Congresso. A vedação presente na Emenda visou retificar essa percepção do tribunal.

Mesmo com as melhorias trazidas pela nova redação ao art. 62, o uso das medidas provisórias ainda é o principal instrumento de governabilidade do Poder Executivo. Como explica Rubens Approbato Machado, Presidente do Conselho Federal da Ordem dos advogados do Brasil-OAB, 2011:

Esse instrumento (medida provisória) hoje é utilizado de forma autoritária e absolutista, transformando o Presidente da República em imperador do País, com funções parlamentares. (...) O Executivo usa e abusa das medidas provisórias, o legislativo não reage, e o Judiciário dá uma interpretação elástica ao conceito de urgência e relevância.²⁵

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

3. PRINCIPAIS PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O constituinte estabeleceu no capítulo de princípios tributários determinados valores com o intuito de limitar a competência tributária do Estado. O poder dos entes de tributar não é irrestrito e submete-se às limitações do próprio texto. O objetivo é dar ao contribuinte direito de não ser sobretaxado nem que o Estado exorbite suas competências arrecadatórias, limitando sobretudo a sua prerrogativa frente à fiscalização do patrimônio e seu poder tributário. Para Hugo de Brito Machado:

²⁵MACHADO, Rubens Approbato. O Presidente é um imperador. *ISTOÉ*, São Paulo, n. 1638, p. 7-11, 21 fev. 2001. Entrevista concedida a Luiza Villaméa.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.²⁶

Não apenas esses limites encontram-se presentes na seção "Das limitações do Poder de tributar" do Sistema tributário Nacional mas também em outras partes no texto constitucional como as imunidades tributárias referentes aos partidos políticos, sindicatos dos empregados e educacionais sem fins lucrativos.

3.1 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio implícito da segurança jurídica é substancial no ordenamento brasileiro sobretudo no direito tributário derivando dele outros valores, no caso; os princípios da anterioridade e o da legalidade estrita. Segundo Luis Roberto Barroso:

O sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios, com sua flexibilidade, dão margem à realização da justiça no caso concreto.²⁷

O princípio traduz um dos objetivos do constituinte originário à sociedade brasileira: a busca de uma sociedade mais equilibrada, com maior grau de previsibilidade e estabilidade nas relações interpessoais, usando como garantia o universo jurídico. Como bem demonstra Zimmer:

O princípio de segurança jurídica é um elemento essencial, como a justiça (Gerechtigkeit), do princípio do Estado de Direito e tem, por conseguinte, como todos os elementos estruturadores da noção de Estado de Direito, um valor constitucional. Isso decorre de uma concepção teórica mais global da liberdade individual e da sociedade liberal que é aquela onde se nutre a democracia. No seio desta sociedade onde a liberdade individual se determina a ser um valor de referência e onde o Estado de Direito se empenha a ser a garantia, a segurança jurídica aparece como componente essencial de tal proteção²⁸.

No mesmo tema Almiro Couto e Silva esclarece:

²⁶MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52 e 58.

²⁷BARROSO, LUIS ROBERTO. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro, disponível em http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf, acesso 22/04/2017

²⁸ZIMMER, Willy. Apud. THEODORO JÚNIOR, Humberto. Onda Reformista..., cit, p. 100.

O ponto de partida, porém, para a correta interpretação e aplicação desse preceito está em que a segurança jurídica é um valor constitucional que se qualifica como subprincípio do princípio maior do Estado de Direito, ao lado e no mesmo nível hierárquico do outro subprincípio do Estado de Direito, que é o da legalidade. Segurança jurídica e legalidade são, sabidamente, os dois pilares de sustentação do Estado de Direito.²⁹

A segurança jurídica é consequência da confiança depositada no poder institucional e visa a máxima previsibilidade da relação governados-governantes; a estabilização da paz social a qual busca o Estado e a certeza da garantia de direitos da população, como explica Osvaldo Ferreira de Melo:

No Estado Moderno costumava-se priorizar, retoricamente, como um dos fins do Direito, a segurança jurídica, mas essa é moeda de duas faces. Numa está gravada a preocupação com os fins políticos, que Bobbio chama a Política do Poder: é preocupação nítida do Estado a paz social, pois, no alcance desse objetivo, reside a própria estabilidade dos governos, cujos objetivos, então, se confundem com os do próprio Estado. [...] O outro lado da moeda estampa a necessidade de os indivíduos contarem com a certeza de que seus direitos “garantidos” pela ordem jurídica, sejam efetivos³⁰

Já na seara tributária, o princípio da segurança jurídica visa estabelecer os elementos do tributo, assim como características e circunstâncias a serem observadas. Importante citar o ensinamento de Roque Antonio Carrazza:

Na tributação tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma ação-tipo (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo. Ora, é indiscutível que a lei que cria in abstracto o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária (...).³¹

A segurança jurídica no direito tributário, portanto, é princípio determinante na busca das estabilizações sociais como o respeito ao direito adquirido, a irretroatividade de recolhimento de impostos, os princípios balizadores da administração pública dentre outros.

²⁹SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei nº 9.784/99). In: Revista de Direito Administrativo. vol. 237. julho/setembro de 2004. p. 280.

³⁰MELO, Osvaldo Ferreira de. Temas atuais de política do direito, p 36.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 396.

Em outro capítulo será feita melhor análise do princípio em face das medidas provisórias e o direito tributário.

3.2 Princípio da Legalidade

A soberania de um povo se dá pela vontade coletiva intermediada por seus governantes, e no Estado Democrático de Direito, há um limite em que a vontade legislativa deva respeitar o núcleo essencial dos direitos e garantias fundamentais³². As leis devem ser embasadas em princípios da norma jurídica e o respeito a vontade popular.

As Legislações tributárias devem seguir esses princípios porque a população é suporte financeiro do Estado, ao passo que o patrimônio público é formado pelo dinheiro do contribuinte. Certo disso, os cidadãos precisam de garantias constitucionais para serem taxados e de que essas leis sejam fundamentadas para não terem seus direitos violados.

O princípio da legalidade está presente na Constituição federal no seu art. 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;**”. “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;”. art. 9º do Código Tributário Nacional: “Art. 9. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65**”.

A tentativa de equilibrar a relação entre os pólos opostos fisco-contribuinte é resultante do aludido princípio. Segundo Alexandre de Moraes:

O art. 5, II, da Constituição Federal, preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras do processo legislativo constitucional, podem se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressões 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

³²O princípio de garantia ao núcleo dos direitos fundamentais visa limitar o poder de legislar e a interpretação do juiz, como explica Jorge Reis Novaes "(...)atribuição de um sentido constitucional efetivo aos direitos fundamentais, que se refletiria, igualmente, como temos visto, num conjunto de outros institutos e doutrinas, desde os limites aos limites propriamente ditos e o acesso direto ao Tribunal Constitucional para defesa dos direitos fundamentais até aos princípios e regras da vinculação de todas as entidades públicas.(...)".

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 ou outra via que não seja a da lei, (...)³³

Registre-se, igualmente, o que ensina José Afonso da Silva acerca do tema:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda a sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender que o estado ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.³⁴

A lei tributária deve conter o máximo de detalhamento sob pena de declarada sua inconstitucionalidade. Deve versar sobre as relações jurídicas tuteladas, incidência tributária, diretrizes de aplicação e eventuais particularidades em conformidade com o princípio derivado da estrita legalidade da forma, princípio esse, que obriga uma caracterização ainda mais exata e detalhada na instituição do tributo que noutros ramos jurídicos, como explica Rosa Júnior:

defina tipo fechado, cerrado, todos os elementos da obrigação tributária, de modo a não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º)

As exceções a estrita legalidade em matéria tributária se dão em relação aos denominados tributos regulatórios de comércio exterior, numa espécie de mecanismo de intervenção econômica do Estado.³⁵

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

³³MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 1997.

³⁴SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003.

³⁵Previstos no art. 153, I, II, IV e V.

3.3 Princípio da anterioridade

O princípio constitucional da anterioridade estabelece que o recolhimento de impostos se dará no ano fiscal subsequente e está disposto no art. 150

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

III - cobrar tributos:

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

Além de a anterioridade anual para eficácia de lei tributária, há também a previsão constitucional nonagesimal para instituição de tributos, que estabelece prazo mínimo de 90 dias para o recolhimento de impostos impedindo que leis promulgadas no último dia do ano financeiro tenham eficácia imediata. A ideia do princípio é garantir ao contribuinte planejamento tributário no ano de exercício fiscal bem como diminuir a discricionariedade executiva ao criar/aumentar impostos. Além disso, tal princípio ainda serve como oportunidade de calcular possíveis previsões de receitas anuais. Nas palavras de Hugo de Brito:

A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.³⁶

Há algumas exceções ao princípio da anterioridade que encontram-se expressos no § 1º do art. 150: o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IPI), os impostos lançados por motivo de guerra e os empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

³⁶MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001

4.MEDIDAS PROVISÓRIAS E SEUS PRESSUPOSTOS DE URGÊNCIA E RELEVÂNCIA

Após expedir a medida provisória, o Presidente da República deve enviar a medida para submissão do controle de constitucionalidade do Congresso Nacional. Se rejeitada, não poderá ser reeditada.³⁷

O chefe do executivo pode modular quando se dará sua vigência, mas sua validade durará até conversão em lei pelo Poder legislativo. Conforme dispõe o parágrafo 3º do art. 62 da Carta Magna

§ 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.

4.1 Natureza Jurídica

No estudo das medidas provisórias faz-se necessário analisar a natureza jurídica do instituto assim como os pressupostos para sua porventura edição.

A Constituição Federal deu arranjo excepcional às medidas provisórias: força de lei, caráter transitório e submissão de sua aprovação ao Congresso Nacional. Numa mistura de procedimento administrativo, posto que se origina do Presidente da República, e procedimento legislativo, pois depende de conversão posterior em lei pelo congresso e da análise nas casas legislativas do Congresso.

A natureza jurídica das medidas provisórias é bastante debatida e não há pacificação da doutrina, variando de ato administrativo com força de lei a lei em sentido *lato*. A ideia de medida provisória como ato administrativo advém da prerrogativa do poder executivo em editar tais atos. Pode-se deduzir do art.62 que ao utilizar a expressão "força de lei" que as medidas não sejam leis propriamente ditas, como explica Michel Temer:

É exceção ao princípio de que ao Legislativo incumbe editar atos que obriguem. A medida provisória não é lei, é ato que tem a força da lei. (...) ... Não é lei, porque não nasce no Legislativo. Tem força de lei, embora emane de uma única pessoa, é unipessoal, não é fruto de representação popular,

³⁷"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)"

estabelecida no art. 1º, parágrafo único ('todo poder emana do povo'). Medida provisória não é lei.³⁸

Quanto a previsão descrita no artigo 59 da Constituição Federal de que o processo legislativo também compreende as medidas provisórias, MARCO AURÉLIO GRECO entende que esta previsão trata-se das medidas já convertidas em lei. Assim, somente após convertidas em lei é que elas integrarão o processo legislativo. Pensando dessa forma, conclui:

“A medida provisória é convertida em lei, logo, em si mesma não é lei, pois não se converte o que já é. Quanto à natureza, não difere de um decreto, é ato administrativo com força de lei, igualmente um ato oriundo do Poder Executivo. A competência que ele se apoia não é legislativa em sentido técnico. Quanto ao órgão de emanção, é administrativo. Quanto à função que lhe dá origem, é igualmente a de gerir os interesses nacionais, o que já se chamou de função de governo. A previsão contida no art. 59 de que o processo legislativo compreende também as Medidas Provisórias não lhes outorga natureza legislativa, pois o sentido da inclusão está em que elas tendem a se converter em lei.(...)a Constituição, no seu art. 62, autoriza o Presidente a praticar um ato de natureza administrativa, pois corresponde à aplicação dos princípios maiores que regem o ordenamento constitucional, ao qual ela atribui força de lei, força esta que não teria se não houvesse tal previsão expressa”³⁹.

Joel de Menezes Niebuhr discorda da posição supracitada e disserta de que o impedimento de caracterizar Med. Prov. como lei em sentido formal não é argumento para que ela seja considerada ato administrativo:

"é ato normativo primário, e provisório, circunscrito à esfera privativa de competência do Presidente da República, possuindo, desde logo, força, eficácia e valor de lei. Em suma, é materialmente lei. Na prática, a medida provisória funcionava - e continua a funcionar - como um projeto de lei com eficácia antecipada, circunstancia essa, que impõe, em caráter inafastável, a necessidade do pronunciamento parlamentar"⁴⁰

Há relutância, portanto, em entender as medidas provisórias como lei, pois uma medida temporária do chefe do executivo com força de lei e posterior outorga do congresso não atende integralmente ao princípio da legalidade.

³⁸Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 05 de outubro de 1988), p. 426

³⁹GRECO, Marco Aurélio. Medidas Provisórias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991

⁴⁰AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Medida provisória e a sua conversão em Lei: a emenda constitucional n. 32 e o papel do Congresso Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 122.

4.2. Urgência e relevância como pressuposto da edição de medidas provisórias

O art. 62 da CF estabelece dois requisitos necessários para editar medidas provisórias: a relevância e urgência. Elas também devem cumprir os requisitos previstos no § 5º do art. 62, que trata do juízo prévio das condicionantes pelo Congresso Nacional.⁴¹ A urgência e relevância são pressupostos presentes no texto original do art 62 e mantidas na Emenda constitucional 32 de 2001.

O pressuposto da relevância está intrinsecamente relacionada à noção de interesse público e à matérias lesivas à comunidade. O da urgência refere-se à necessidade de rapidez da atuação estatal, em que eventual demora resultaria em prejuízo social. Neste mesmo sentido, discursa Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...]mesmo que a palavra contenha em si algum teor de fluidez, qualquer pessoa entenderá que só é urgente o que tem de ser enfrentado imediatamente, o que não pode aguardar o decurso do tempo, caso contrário o benefício pretendido inalcançável ou o dano que se quer evitar consumar-se-á ou, no mínimo existirão sérios riscos de que sobrevenha efeitos desastrosos em caso de demora.⁴²

Ambos critérios são pressupostos constitucionais para edição das medidas e se inatendidos, sustentam vício de constitucionalidade. O juízo prévio do controle de constitucionalidade se dá pelo Congresso Nacional e trata-se, sobretudo, de um controle político que engloba as conveniências inerentes à arena das casas legislativas. Também cabe ao judiciário a análise do controle formal alusivos aos procedimentos e ao controle material, atinente às vedações § 1º do art. 62.

A falta de critérios objetivos para estabelecer em quais casos encontram-se presentes os pressupostos é o subterfúgio mais utilizado pelos governantes para o uso indiscriminado desse dispositivo. Apesar da subjetividade aparente, não há que se falar em ambiguidade, pois a análise sistemática na lógica constitucional é que vai garantir esse juízo.

⁴¹§ 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)

⁴²Curso de direito administrativo, p. 80.

5. INOVAÇÕES TRAZIDAS COM A EC 32/2001

A Emenda Constitucional, como já referida no trabalho, trouxe melhorias no sentido de limitação material das medidas provisórias, vedando matérias que só poderiam ser discutidas no âmbito do Parlamento.

Em relação à vigência, alterou-se o prazo de 30 dias para os 60 dias atuais, podendo ser prorrogado por igual período uma única vez. A nova redação do art. 62 também vedou a reedição de medidas que versassem sobre o mesmo tema em contrário com a antiga prática, que permitia ao Presidente reeditar quantas vezes lhe fosse conveniente. Esse entendimento também era aceito na jurisprudência pátria como voto vencedor da ADI 295 MC, Rel. Marco Aurélio:

"Vislumbro, no prazo fixado no parágrafo único do artigo 62, um meio para se alcançar o pronunciamento do próprio Legislativo quanto à medida provisória. Creio que se caminhou para a estipulação desse preazo de forma diversa do que ocorria em relação ao decreto-lei, quando tínhamos a aprovação pelo decurso do prazo, muito mais para chegar-se, com essa fixação, a um pronunciamento que deveria ocorrer e que precisa ocorrer. Não há no art. 62 qualquer preceito, qualquer expressão que obstaculize a reedição de medidas provisórias. Mesmo porque, conforme já foi salientado pelo Ministro Moreira Alves - e não cogitamos aqui da hipótese de rejeição expressa de ato, portanto, de ato comissivo -, a relevância e urgência podem não se fazer presentes em determinada época e se fazerem presentes posteriormente. Há outro aspecto, Senhor Presidente, que diz respeito ao artigo 57 [sic]. Quando se votou o Projeto de Constituição, se teve presente a possibilidade de reapresentação do projeto de lei rejeitado. Indaga-se: se fosse o caso, não se teria caminhado para a previsão, também, em torno da medida provisória, apontando-se limitação? A meu ver, sim. Não temos essa limitação e não podemos estender a da primeira parte do artigo 67 à medida provisória. Não vislumbro qualquer sinal de inconstitucionalidade na reedição da medida, uma vez havendo o decurso do prazo sem o pronunciamento do Congresso Nacional."

Outra alteração substancial no art. 62 foi o estabelecimento de prazo para apreciação dos critérios constitucionais da Med. prov. e de sua possível conversão em lei, decretando dilação de 45 dias da publicação para o juízo parlamentar e caso não venha a ser convertida em lei em 60 dias, perderá sua eficácia.

Significativo mostrar que, de acordo com essa nova regulamentação, se esse ato provisório não for apreciado após o 45º, entrará em regime de urgência na pauta parlamentar suspendendo trâmites de outros projetos de leis na casa legislativa que estiver para ser julgada.

6. DA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Com as considerações preliminares sobre as Medidas Provisórias já dispostas no trabalho, cabe direcionar o estudo desse ato normativo na seara tributária, foco do presente artigo.

Medidas provisórias utilizadas no campo fiscal foram amplamente editadas e aceitas pelos tribunais antes mesmo da permissão constitucional expressa trazida pela Emenda Constitucional nº 32.⁴³

Com a promulgação da Constituição de 1988, surgiu um aparente campo material ilimitado fruto da indefinição do texto original do art. 62, motivando o uso desregrado do mecanismo. No caso, se uma medida provisória obrigasse o recolhimento de tributos e houvesse rechaça da medida pelo Congresso, perder-se-ia a eficácia e cancelar-se-ia o tributo com a devolução aos contribuintes, num caso agravante de insegurança jurídica.

Mesmo contra a doutrina majoritária, a Jurisprudência firmou entendimento no sentido de que devido a força de lei que a medida provisória possui, revelar-se-ia legítima a edição de medida provisória para versar sobre a instituição e majoração de tributos.⁴⁴

Também era entendimento da corte de que não caberia ao Judiciário fazer o juízo prévio de admissibilidade de seus pressupostos de relevância e urgência, por acreditarem serem políticos e discricionários, cabendo somente ao congresso tal poder regulatório. Cabe as palavras do ex-ministro Carlos Veloso:

" 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 6-12-88, foi convertida na Lei n ° 7.689⁴⁵ de 25-12-88. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional ⁴⁶

Acontece que a utilização das medidas provisórias para instituir tributos ou majorá-los se tornou base do processo democrático como sustentação do Poder Executivo, infringindo sua natureza de ato excepcional. A morosidade no controle constitucional dos pressupostos

⁴³STF, ADIN nº 1441-2/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, Diário da Justiça, Seção I., 18.10.1996.

⁴⁴Precedente do STF ADIn 1.610-DF Rel.Min. Sydney Sanches.

⁴⁵Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

⁴⁶Recurso Extraordinário n.138.284 – CE.

também é um problema, já que a validade das medidas são perdidas por mera não apreciação do texto no prazo estipulado, como explica o Ministro Celso de Mello, no RE 239.286/PR (Sabbag, 2011 p. 79-80):

(...)Devo ressaltar, inicialmente, na linha de voto vencido que proferi, em 13-08-1997, no julgamento final da ADI 1.135-DF, Rel. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, a minha posição pessoal, que, estimulada por permanente reflexão sobre o tema, repudia a possibilidade constitucional de o Presidente da República, mediante edição de Medida Provisória, dispor sobre a instituição ou majoração de qualquer tributo. A crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de Governo, torna-se necessário – em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático - que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República. É natural - considerando-se a crescente complexidade que qualifica as atribuições do Estado contemporâneo - que se lhe concedam meios institucionais destinados a viabilizar produção normativa ágil que permita, ao Poder Público, em casos de efetiva necessidade e real urgência, neutralizar situações de grave risco para a ordem pública. (...)

Medidas provisórias tributárias que versem sobre mesmo tema de projetos de lei também não são vedadas. Mesmo que teoricamente condicionadas aos pressupostos de relevância e urgência, o intuito é não seguir os ritos mais prolongados da promulgação de uma lei comum. Porém, já há tramitações em sentido contrário como a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 285/13⁴⁷, apresentada pelo deputado Nilson Leitão (PSDB-MT), que objetiva vetar artigos de projetos de lei que sejam semelhantes aos de Medida Provisória.

Apesar disso, a edição desse dispositivo nessa seara, mesmo que normatizada, é contrária às diretrizes do próprio instituto da medida provisória e os princípios constitucionais de Direito Tributário maculando a causa de existir própria do mecanismo. Vale citar as palavras de Alexandre de Moraes:

⁴⁷ Acrescenta dispositivo no art. 62 da Constituição Federal para vedar a edição de medida provisória sobre matéria objeto de veto presidencial pendente de deliberação pelo Congresso Nacional e valorizar os projetos de iniciativa parlamentar.

(...) na órbita tributária, a norma constitucional exige a anterioridade da lei. E medida provisória não é lei, mas espécie normativa excepcional, transitoriamente investida de 'força de lei'⁴⁸. Como bem salienta o doutrinador Roque Carrazza, que em relação aos tributos submetidos ao princípio da anterioridade, as medidas provisórias inequivocamente não os podem criar ou aumentar tributos.⁴⁹

Os princípios constitucionais tributários da segurança jurídica, anterioridade e legalidade estrita são mitigados com a utilização de medida provisória em matéria tributária. Dentre eles, ganha relevância o princípio da legalidade tributária que é basilar do Direito Tributário. Trata-se de subprincípio derivado do princípio da legalidade genérico expresso no art. 5º, inciso II da Constituição que prevê que "nenhum tributo será criado, ou majorado, senão em virtude de lei." É a consagração da idéia de que o povo se auto tributa por intermédio de seus representantes eleitos no Congresso Nacional. Eduardo Sabbag esclarece:

Assim prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio de lei. É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado era. 5º, II, CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*; Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio "tributo-lei-povo" assegura ao particular um "escudo" protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei. A constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos "instituição" e "aumento", levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação [...] É imperioso destacar que a tarefa de "instituir o tributo", conquanto unilateral na forma, não o é na essência. É que a instituição pressupõe o consentimento popular – consoante se asseverou em linhas anteriores -, uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir [...]⁵⁰

Também em consonância com o princípio da legalidade, a lei a que se refere o artigo 150 da CF é a lei ordinária, pois segundo Chimenti (2006, p. 36) "quando a Constituição

⁴⁸MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2006. p. 606/607.

⁴⁹CARRAZZA, Roque Antonio (apud MORAES, Alexandre de. *Idem*. p. 620/621.

⁵⁰SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª edição. São Paulo. Saraiva. 2014.

Federal não dispõe de forma contrária (a exemplo dos artigos 148, 153, VII e 154, I, da CF), a instituição de um tributo, sua modificação e sua revogação se dão por lei ordinária”.

Ora, já que há indefinição quanto a natureza jurídica do mecanismo das medidas provisórias e apenas através de legislação ordinária que se pode majorar ou criar tributos, há nítida incongruência no tocante à utilização desse artifício nessa seara.

A estrita legalidade aludida diz respeito à terceira via do princípio da legalidade e está disposta no art. 97 do Código Tributário Nacional⁵¹. A legalidade não está somente presente na obrigatoriedade de lei ordinária para criação ou majoração dos tributos, mas também, segundo Paulo Barros de Carvalho, nos ditames de uma

linguagem descritiva coletando os elementos de fato da realidade social que almeja disciplinar e os qualificando normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo. Assim, neste são abordados os critérios material, temporal e espacial, respondendo as questões de como, onde e quando pode se considerar ocorrido o fato imponible.⁵²

E nas palavras de Roque Antonio Carraza:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada. No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas conseqüências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos.

O também crítico da medida provisória em matéria tributária, Kiyoshi Harada, relata acerca do tema:

(...)não preencher o requisito fundamental do princípio constitucional da legalidade tributária. Não se cria, não se majora, nem se isenta tributo por

⁵¹Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

⁵²CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.(p 248)

analogia, matéria sob reserva de lei em sentido estrito, pelo que repudiamos, também, a instituição ou majoração de tributo por medida provisória”.⁵³

É nítida a incongruência da possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária tendo como parâmetro a sistemática do princípio constitucional tributário da legalidade e o enfraquecimento de um dos princípios mais importantes do Direito Tributário.

6.1. Os princípios tributários em relação aos pressupostos de relevância e urgência das medidas provisórias

Os principais princípios tributários mitigados com a utilização das medidas provisórias nessa seara serão alvo de análise do presente capítulo. Perpassando pelo princípio da anterioridade, segurança jurídica e legalidade estrita buscará ser feita uma análise holística do porquê que o uso das medidas nesse enfoque não é acertado nem se coaduna com os pressupostos constitucionais das M. prov.

5.2.2. A insegurança jurídica no uso das medidas provisórias em direito tributário

Conforme já exposto, o princípio da segurança jurídica na ordem tributária se faz para garantir a confiança e previsibilidade do fisco em relação ao contribuinte, fornecendo critérios de efetivação de princípios tributários e solidez ao sistema: um compromisso do Estado Democrático de Direito com a ordem e os valores da aplicação de tributos.

A segurança no direito tributário, assim como o princípio da anterioridade, visa assegurar previsibilidade orçamentária para o contribuinte, com o objetivo de que atos da administração pública não sejam alterados abruptamente. Como bem explica Marilene Rodrigues:

⁵³HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 558.

O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranqüilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui.⁵⁴

Significa dizer que a administração pública não pode mudar entendimentos acerca de recolhimento de tributos nem quebrar a confiança depositada na relação de obrigatoriedade na instituição de impostos. E nesse cômputo, novas interpretações quanto à leis tributárias não permitem que se cobre retroativamente impostos que nunca foram cobrados. Portanto, a segurança jurídica no sistema tributário nacional funciona como uma fiadora formal dos afazeres da sociedade.⁵⁵

A utilização da medida provisória nessa seara contraria plenamente a segurança jurídica da ordem axiológica do sistema tributário nacional, uma vez que se medida provisória criadora ou majorante de impostos for rejeitada pela análise do Congresso, perder-se-ia sua eficácia dirimindo a segurança jurídica do sistema.

As medidas provisórias tem eficácia imediata e aplicabilidade modulada monocraticamente pelo Presidente da República, entretanto, como pode haver pronto efeito jurídico das obrigações tributárias se sua eficácia está condicionada à análise posterior do Congresso? Parece haver uma nítida incoerência paradigmática entre esse mecanismo e a garantia de previsibilidade que nosso ordenamento pressupõe, como comenta, Lourenço Masset:

"Em matéria tributária também não será admissível sua regulação por medida provisória. A criação de impostos novos pela União só poderá ser feita mediante lei complementar (art. 154, I) – o que desde logo inviabiliza a utilização da medida provisória. Os impostos sujeitos ao princípio da anterioridade esbarram no pressuposto da urgência. Os não-sujeitos não necessitam da medida provisória, visto que em relação a eles as alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo. Mas o que realmente

⁵⁴RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica.(2005,pag. 257)

⁵⁵CAVALCANTE, Sayonara de Medeiros. A segurança Jurídica em matéria tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança, 2009

impede a utilização da medida provisória em matéria tributária é o princípio da legalidade, e já vimos que medida provisória não é lei.”⁵⁶

Apesar de a utilização da medida provisória como instrumento transformador da ordem jurídica tributária ser amplamente rechaçada pela doutrina majoritária e ser pacífico de que esse instrumento não deixa espaço para um planejamento financeiro eficiente do contribuinte, a Emenda Constitucional nº 32, conforme já exposto no trabalho, ratificou uso análogo, tornando possível a edição das M. Prov. que alterem ou criem impostos, os quais seriam estabelecidos até o exercício financeiro posterior, desde que convertidas em lei até o final do ano em que foi editada como exposto no § 2º do art. 62

O Supremo Tribunal Federal em consonância com a Emenda 32, mas em contraposição à doutrina majoritária a respeito, harmonizou o entendimento sobre a possibilidade de medida provisória disciplinar matéria tributária sobre esse tema e declarou a constitucionalidade desse artifício. Segundo a Corte, esse tema é pacificado como podemos analisar da decisão monocrática de 2012, Rel. Min Dias Toffoli no Agravo de instrumento 737220 que compeliu os principais argumentos favoráveis ao uso das medidas provisórias em seara tributária:

Decisão: Vistos. Grili e Salomão Advogados Associados interpõe agravo de instrumento contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário assentado em contrariedade aos artigos 154, I, 167, IV, 195, I, e § 4º, e 239 da Constituição Federal. Insurge-se, no apelo extremo, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim do: “TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - APELAÇÃO CÍVEL - PIS – ANTERIORIDADE NONAGESIMAL - MEDIDA PROVISORIA Nº 1.212/95 E POSTERIORES REEDIÇÕES - CONSTITUCIONALIDADE 1. MP n.º 1.212/95 foi reeditada, até a MP n.º 1.678-38 e, posteriormente, convertida na Lei n.º 9.715/98. 2. Ausente qualquer restrição na Constituição, às medidas provisórias constituem instrumento legislativo idôneo para dispor sobre matéria tributária. 3. Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. 4. Não se trata de nova forma de custeio para a seguridade social. 5. Apelação e remessa oficial providas. Invertido o ônus da sucumbência”. Opostos embargos de declaração, foram rejeitados. O recorrente, em seu apelo extremo, aduz que: “o v. acórdão; ao dar provimento ao recurso de apelação da União, reconheceu a constitucionalidade da Lei n. 9.715/98, violando, de modo frontal e explícito, os artigos 154, inciso I, 195, § 4º, 239 da Constituição Federal, bem como a exigibilidade do PIS mesmo a recorrente não sendo empregadora, violando, de modo frontal e explícito, os

⁵⁶LOURENÇO, Américo; MASSET, Lacombe. op. cit., p. 69.

artigos 195, inciso I, 167, IV, da Constituição Federal”. Decido. A irresignação não merece prosperar. No que se refere ao artigo 167, IV, apontado como violado, carece do necessário prequestionamento, sendo certo que os acórdãos proferidos pelo Tribunal de origem não cuidaram da referida norma, a qual, também, não foi objeto dos embargos declaratórios opostos pelo recorrente. Incidem na espécie as Súmulas nºs 282 e 356 desta Corte. As inovações ao Programa de Integração Social (PIS), efetuadas pela Medida Provisória nº 1.212/95 e por suas reedições, convertida na Lei nº 9.715/98, foram objeto de análise por este Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 1.417/DF, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJ de 23/3/01. Naquela oportunidade, restou assentado que a referida contribuição pode ser regularmente alterada por legislação infraconstitucional ordinária, não se aplicando as restrições consignadas nos artigos 154, I, e 195, § 4º, da CF/88. No mencionado julgado, esta Corte declarou a inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715/98, conforme a ementa a seguir: “Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98” (ADI nº 1.417/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJ de 23/3/01). No mesmo sentido, destaco, ainda, os seguintes julgados: “AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRACAO SOCIAL - PIS. RECEPÇÃO PELO ART. 239 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 7/70 POR LEI ORDINÁRIA. PRECEDENTES.AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (AI nº 445.671/PR-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 26/6/09). “AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. ART. 239 DA CONSTITUIÇÃO. LEI 9.715/98. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - O art. 239 da Constituição da República não implicou o engessamento da contribuição ao PIS, apenas recepcionou-a expressamente, podendo ser regularmente alterada pela legislação infraconstitucional ordinária. Precedentes. II - Agravo regimental improvido” (RE nº 482.606/SP-AgR-ED, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 19/9/08). “1. RECURSO. Agravo de instrumento. Admissibilidade. Ausência de peça obrigatória. Comprovação. Reconsideração. Demonstrada a presença da peça obrigatória, deve ser reapreciado o recurso. 2. Recurso. PIS. Medida Provisória. Majoração. Constitucionalidade. Não há qualquer vício de inconstitucionalidade na majoração da contribuição para o PIS mediante a edição de medida provisória. 3. Recurso. Medida Provisória. Reedições. Anterioridade nonagesimal. Fluência a partir da última medida provisória. Não perde

eficácia a Medida Provisória com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, dentro do prazo de sua vigência, por outra do mesmo gênero. Nesse caso, o prazo nonagesimal começa a fluir a partir da edição da primeira Medida” (AI nº 623.157/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJe de 9/10/09). Ademais, ressalto que, para as empresas prestadoras de serviços, a Medida Provisória nº 1.212/95, no seu art. 13, determinou que a nova legislação apenas tivesse eficácia a partir de março de 1996, em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal. Ante o exposto, nego provimento ao agravo de instrumento. Publique-se. Brasília, 27 de abril de 2012. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente⁵⁷

O Ministro entende, baseado nos precedentes da corte, que dado o caráter de força de lei das medidas provisórias e por não se declararem aptos a analisarem o juízo de admissibilidade dos requisitos de urgência e relevância, elas poderiam sim funcionar como importantes mecanismos para estabelecimento tributos, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.

A jurisprudência do tema exibida na ementa acima apresenta algumas contradições. Dentre elas, estabelecer prazo nonagesimal para medida provisória contraria a necessidade de urgência de temas relevantes para o interesse público, uma vez que não há causa nesse fato concreto que necessite ser tratada com urgência, pois segundo o próprio Supremo, deve-se respeitar o limite mínimo de 90 dias. Como uma lei pode ser urgente e mesmo assim ter de esperar 90 dias para sua plena eficácia? Não há como entender, portanto, que a matéria não poderia ser tratada nos trâmites ordinários do processo legislativo.

O julgado do STF também se mostrou contra o princípio da separação de poderes porque a redação do art. 150 , I da CF de 1988 é clara ao restringir à lei em sentido formal única forma de majorar ou criar tributos.⁵⁸

Criar ou majorar tributos através de um mecanismo momentâneo, precário e político,⁵⁹ que pode perder a qualquer momento a eficácia mediante aprovação ou não do Congresso Nacional, fere os ditames democráticos da representação popular deslegitimando o procedimento legislativo, que possui reserva absoluta de lei formal, basilar do Direito Tributário.

⁵⁷ Agravo de instrumento 737220, Rel. Min. DJ 02/05/2012. No mesmo sentido: AgR AI 799497, RE 568503, RE541090,

⁵⁸ O princípio da estrita legalidade ou princípio da reserva absoluta da lei formal, que como já exposto, requisita a necessidade de leis comuns para criação de impostos.

⁵⁹ A medida provisória é aquilo que se pode chamar de um ato político, executivo, isto é, aquele que, não sendo nem jurisdicional, nem legal, é um ato vinculado à execução do Direito pelo Poder próprio, que é o executivo." FERREIRA, Sérgio de Andréa. Medida Provisória: natureza jurídica in Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, nº 1, 1993, p.321.

Estender o poder de tributar monocraticamente, portanto, é um desrespeito aos princípios da segurança jurídica, da legalidade tributária e uma afronta a separação dos poderes, deixando o contribuinte na incerteza e imprevisibilidade contrárias ao invólucro do sistema tributário nacional.

6.2.3 Princípio da Anterioridade tributária e a contradição com o rito sumário de aprovação de lei ordinária

O princípio da anterioridade tributária é um importante norte nas relações entre Estado e contribuinte e está previsto no art. 150 que dispõe dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal:

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

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Tal princípio consiste em oferecer segurança patrimonial ao contribuinte, de forma que o permita formular eficientemente o planejamento tributário quanto às obrigações do fisco. Trata-se de um princípio protetivo do cidadão, evitando cargas tributárias que possam-no surpreender no orçamento.

A alínea "b" trata da anterioridade anual, tutelando os recolhimentos ou aumentos de impostos para o exercício financeiro subsequente ao da edição da norma tributária. Enquanto a alínea "c" diz respeito à anterioridade nonagesimal, estabelecendo prazo mínimo de 90 dias que o Estado deve observar para aplicar a nova lei tributária.

Nos dizeres de Silva Neto "Ou seja, o princípio da anterioridade tributária estabelece uma imposição constitucional de se manter uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei instituidora ou majorante de tributos"⁶⁰

⁶⁰SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. P.129.

A majoração ou criação de tributos via medida provisória está condicionada aos pressupostos intrínsecos de urgência e relevância do § 2º do art. 62 da CF. Segundo o princípio da anterioridade, as medidas provisórias de teor tributário só passarão a ter efeitos se convertidas em lei até o último dia do exercício financeiro e o início do prazo nonagesimal se dará na publicação da conversão da sua conversão em lei - ressalvados os impostos do art 153, I ⁶¹ . Contudo, o pressuposto de urgência da medida provisória só se justifica quando não há mais prazo para produção legislativa ordinária através do processo legislativo comum, indo contrária a tese de há urgência para criação de tributos.

Vale ressaltar que o procedimento legislativo sumário presente no art 64 § 1º restringe a 100 dias de prazo o tempo para publicação de uma lei. No caso, pode o presidente solicitar regime de urgência, que altera o prazo para apreciação de leis pela Câmara dos Deputados e pelo Senado para 90 dias. Mesmo que não haja manifestação das casas sobre projeto de lei, ele seria incluído na pauta e trancaria outras deliberações num prazo de 10 dias como dispõe o artigo:

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.

Ora, a produção legislativa sumária solicitada pelo presidente duraria no máximo 100 dias, e se nas medidas provisórias recaem os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, não há que se falar em urgência e relevância para criação ou aumento de tributos. Citando Roque Antonio Carrazza:

(...)só há urgência, a autorizar a edição de medidas provisórias, quando, comprovadamente, inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem

⁶¹Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

grandes e inilidíveis prejuízos à Nação, venha a ser disciplinada por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos §§ 1º a 3º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de cem dias, contados da apresentação do projeto. Melhor elucidando, estes versículos constitucionais disciplinam o “regime de urgência constitucional”, também chamado “processo legislativo sumário”, pelo qual é dado ao Presidente da República “solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa” (§ 1º), quer privativa, quer comum. Se isto acontecer, a Câmara dos Deputados realizará a deliberação principal (art. 64, caput), em até quarenta e cinco dias, e o Senado da República, a deliberação revisional, no mesmo prazo, sob pena de a proposição ser incluída na "ordem-do dia," sobrestando-se a deliberação quanto aos demais assuntos, para que se ultime a votação” (§ 1º). Havendo, nesta última Casa Legislativa, emendas, deverão ser apreciadas pela Câmara dos Deputados, em até dez dias (§ 2º). Tais prazos, somados, perfazem os retro-aludidos cem dias. Logo, em nosso direito positivo só há urgência se realmente não se puder aguardar cem dias para que uma lei venha aprovada, regulando o assunto. O Judiciário, em última análise, decidirá a respeito.⁶²

Embora destrinchada doutrina amplamente contrária ao uso desse dispositivo nessa seara e os argumentos aqui presentes, a prática política é o estabelecimento quase irrestrito dessas medidas como principal instrumento de governabilidade do Executivo. Porém, mesmo que popularizada, a prática ainda necessita de debate e de críticas.

7. Restrição ao vocábulo "*imposto* " na EC 32/2001

Além da anterioridade anual e nonagesimal exigidas na criação ou majorante de tributos via medida provisória, A EC 32/2001 também limitou a atividade executiva a somente uma espécie de tributos: os impostos.

Os impostos são gêneros de tributos e estão dispostos no o artigo 16º do Código Tributário Nacional: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os tributos aos quais se refere a Emenda constitucional são, portanto, aqueles que não estabelecem contrapartida direta do Estado, cabendo exclusivamente à administração pública realocar a verba recolhida onde lhe for conveniente. São, em suma, mantenedores das funções estatais e da máquina pública.

Dentre os mais importantes destacam-se na esfera federal o imposto de renda (IR) e o imposto de produtos industrializados (IPI), na estadual o imposto sobre circulação de

⁶²CARRAZZA, op. cit., p. 277.

mercadorias e serviços(ICMS) e na municipal, o Imposto Predial e Territorial Urbano(IPTU). Portanto, cabe ao executivo na seara de suas atribuições legislativas, somente aumentar ou criar **impostos**, como bem estabelece Ana Cândida da Cunha Ferraz:

Em primeiro lugar, uma norma constitucional de exceção deve ser interpretada em consonância com o princípio da unidade da Constituição e de conformidade com o sistema constitucional, de outro lado, não pode o intérprete lhe dar alcance maior do que a lei constitucional permite, nem pode o intérprete dar à norma excepcional interpretação extensiva para alcançar situações, hipóteses, relações não admitidas na expressa da dicção constitucional, não pode igualmente excluir expressa previsão constitucional situação ali prevista e contida. Nenhum argumento utilizado pelo intérprete será válido para dar à norma constitucional alcance ou abrangência que nela não se contém, nem mesmo a invocação de razões de equidade, de justiça, de fins politicamente corretos, de economia processual etc poderá ser adequada e constitucionalmente utilizada. Tal interpretação subverteria o princípio da supremacia constitucional e a cláusula constitucional excepcional, fazendo do intérprete verdadeiro auto de norma constitucional originária"... "... medida provisória configura , de modo evidente, espécie normativa revestida de excepcionalidade frente ao princípio da separação de poderes, e por consequência, aos princípios da legalidade e da segurança jurídica⁶³

Em sentido contrário, o decreto 4.176/2002, que "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." utiliza da visão extensiva da locução impostos.⁶⁴

Art. 12. No projeto de lei ou de medida provisória que institua ou majore **tributo**, serão observados os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributárias, estabelecidos, respectivamente, nas alíneas a e b do inciso III do art. 150 da Constituição.

Parágrafo único.O disposto no caput, quanto ao princípio da anterioridade tributária, não se aplicará aos projetos que visem à majoração dos **impostos** previstos nos arts. 153, incisos I, II, IV e V, e 154, inciso II, da Constituição

Art. 13. No projeto de lei ou de medida provisória que institua ou majore **contribuição social**, incluir-se-á dispositivo com a previsão de cobrança do tributo somente após noventa dias da data da publicação do ato normativo.

Art. 14. No projeto de lei ou de medida provisória que institua ou majore taxa, o valor do tributo deverá ser proporcional ao custo do serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A interpretação extensiva do vocábulo *impostos* para qualquer tipo de tributos também se consubstancia na ideia de que como esse requer maior formalidade e regulação,

⁶³FERRAZ, Ana Candida Cunha (Apud CLÈVE, Clèmerson Merlin,) Medidas provisórias e tributação na Constituição Brasileira de 1988.p 26.

⁶⁴Idem.

outros tributos com menos exigências também seriam passíveis de edição pelo mecanismo.⁶⁵

Essa interpretação generalizada do termo também corrobora para a banalização do uso das medidas em seara tributária e concentração política do Poder Executivo.

⁶⁵Como Galiano Leonardo de Faria (apud ibidem) "todos os impostos são espécies tributárias que maiores exigências requerem. Logo, sendo possível editar medida provisória nessa seara, é possível também em se tratando das demais espécies tributárias."

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo abordou primordialmente o espírito do tempo e a consciência parlamentar da época de criação das medidas provisórias. Esses dispositivos foram criados na percepção de que o sistema de governo brasileiro pós Ditadura Militar seria parlamentarista. Dentro do sistema parlamentarista, haveria um custo político do gabinete ao ter sua medida rejeitada. Porém, no sistema presidencialista, historicamente foram utilizadas como instrumento de centralização política do poder Executivo.

Demonstrou-se também que não é pacífico o entendimento da utilização da medida provisória para majorar ou criar impostos. Em concordância com o que foi apresentado no trabalho de conclusão de curso e com o que foi mostrado na doutrina, esse entendimento é por vezes dividido em posições contrárias. Contudo, o STF, mesmo antes do acréscimo da emenda constitucional autorizadora do feito, em jurisprudência dominante, aceitava que o chefe do executivo utilizasse das Medidas Provisórias com esse intuito.

Verificou-se que dentre os argumentos adstritos no presente estudo, as medidas provisórias em sede tributária usurpam os princípios da legalidade tributária, segurança jurídica e o da anterioridade, afrontando a reserva legal em sentido formal exclusiva das leis ordinárias - com as exceções quanto à alteração das alíquotas dos impostos mencionados no art. 153, § 1º-

Os princípios da anterioridade e da segurança jurídica submetem o crivo de novos tributos à previsibilidade axiológica do sistema tributário em que planejar-se e não ter imposto recolhido fora do prazo estabelecido por lei é não somente um direito do cidadão mas um dever da atividade estatal.

Por consequência, a legalidade tributária promove a percepção de que somente o povo pode se auto tributar, corolário do slogan "nenhuma taxaçaõ sem representatividade"⁶⁶, na medida que apenas seus representantes democráticos dispõem de poder de criação ou majoração de tributos, na forma indireta de representação.

A legalidade tributária ainda cimeta as noções basilares de Estado Democrático de Direito, pois submete as leis de incidência tributária ao amplo embate político e às discussões das Casas Legislativas e, dessa forma, impede que novos impostos sejam criados sem representação popular.

⁶⁶Slogan político dos colonos da América do Norte no período anterior à Revolução Americana "no taxation without representation.

Foi demonstrado que o a jurisprudência do STF adotou tese pacífica no sentido de que não caberia juízo de admissibilidade de atos políticos, cabendo exclusivamente ao Congresso, esse poder regulatório.

Em análise de julgamento também ficou claro o paradoxo de se exigir anterioridade nonagesimal a uma medida provisória, uma vez que a urgência é pressuposto intrínseco na edição das medidas. Não havendo necessidade nem urgência em criação de impostos, com exceções do art. 150, § 1º, que trata dos impostos regulatórios⁶⁷

Verificou-se também que a Emenda Constitucional nº 32/2001, ao inserir o § 2º no art. 62 da CF, ratificou a jurisprudência que acatava a utilização das medidas provisórias nessa seara, mas não acabou com a divergência doutrinária acerca do tema.

Por fim, a crítica costumaz do trabalho é em relação ao uso desmedido como instrumento de governabilidade das medidas provisórias em seara tributária e o reconhecimento de que o contribuinte está sujeito apenas às vontades monocráticas do Presidente do República para estipulação de impostos.

⁶⁷Como explica Kiyoshi Harada: Esses impostos, existentes em todos os países, têm a função de regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais. Por isso, acham-se livres do princípio da anterioridade tributária, a fim de propiciar ao governo da União flexibilidade no exercício do poder ordinatório, através desses impostos (HARADA, 2009, p. 380).

9.Referências

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. Misabel Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

Idem, Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROS, Sergio Rezende. Artigo "regulamentação das medidas provisórias", disponível em <http://www.srbarros.com.br/pt/regulamentacao-das-medidas-provisorias.cont>, acesso 06/03/2017

BARROS, Sergio Rezende, artigo "Medidas provisórias?", disponível em <http://www.srbarros.com.br/pt/medidas---provisorias-.cont>, acesso 20/04/2017

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. eampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Medidas provisórias tr. São Paulo. Ed. RT, 2010.

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.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre, artigo " Reedição de medida provisória (visão comparativa das jurisprudências da Corte Constitucional italiana e do STF), disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/507/r143-09.PDF?sequence=4> , acesso: 22/06/2017

MELO, Osvaldo Ferreira de. Temas atuais de política do direito. Porto Alegre: Sérgio Fabris/UNIVALI, 1998.

MONTESQUIEU. Do Espírito das leis. Tradução: Jean Melville. Editora Martin Claret: São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário . 31. ed. rev. atual. eampl. 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;

MENEZES, Sayonara de Medeiros. A segurança Jurídica em Matéria Tributária e sua interface com o princípio da proteção à confiança.

MIRANDA, Pontes de. Comentários A Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969. 2. d., t. III, Ed. RT, 1970'

NOVAIS, Jorge Reis. “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição”. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

PESSANHA, Charles. Notas sobre as relações entre o Executivo e o Legislativo no Brasil: 1964-1992). In: Boas, Gláucia Villas; Gonçalves, Marco Antonio (Org.) O Brasil na virada do século: o debate dos cientistas sociais. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995.

SANTOS, Brasilino Pereira dos. As Medidas Provisórias no Direito Comparado e no Brasil. São Paulo: LTr, 1993, p. 284/285

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6ª edição. São Paulo. Saraiva. 2014.

TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 17. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

Jurisprudência

Supremo Tribunal Federal - RE: 232896 PA, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento 02/08/1999, Tribunal Pleno, DJ 01/10/1999

Supremo Tribunal Federal- Agravo de instrumento: 737220, Rel. Min. Dias Toffoli Data de Julgamento: 27/04/2012, decisão monocrática, DJ 02/05/2012.

Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário: 269428 RR, Relator: Min. Maurício Corrêa, Data de Julgamento: 08/08/2000, Segunda Turma, DJ 15-12-2000.

Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF, Relator: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, Data de julgamento 15/12/1993, DJ 18/03/1994.

Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1135/DF, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, Data de julgamento 13/08/1997, DJ 05/12/1997.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 138284/CE, Relator: Min Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Data de julgamento 1/07/1992, DJ 28/08/1992.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 222.719/PB, Relator: Min Carlos Velloso, Segunda Turma, Data de julgamento 22/08/2002 , DJ 26/03/1999.

Supremo Tribunal Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1441-2/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 18.10.1996.

Supremo Tribunal Supremo Tribunal Federal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.610-DF Rel .Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, Data de julgamento 28/05/1997, DJ 21-11-1997.

Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário 232896 PA, Relator: Min. Carlos Velloso, Data de Julgamento: 02/08/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 01-10-1999

Supremo Tribunal Federal Ação direta de Inconstitucionalidade nº 293-7/600 – DF, Rel. Ministro Celso de Mello, Data de Julgamento 23/10/1991, Tribunal Pleno, DJ 5/3/1993.

Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário, 568503 SC, Min. Relator: Min. Carmen Lucia, Data de Julgamento 12/03/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação:14/03/2014.

Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário, 541090 SC, Min. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Data de Julgamento 10/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação:30/10/2014.

Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário, 700160 RJ, Min. Relator: Min. Rosa Weber, Data de Julgamento 09/04/2014, Primeira Turma, Data de Publicação:30/04/20.

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/15172.htm> Acesso em 02/01/2017

Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 21/04/2017.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em 21/04/2017.

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em 21/04/2017.