

A INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA APÓS A VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32, DE 2001

Willame Parente Mazza^{*}

RESUMO:

O presente trabalho tem como objetivo verificar o novo enfoque dado à medida provisória após a Emenda Constitucional nº32 de 2001, assim como a possível superação dos limites materiais da Emenda ao poder de reforma da Constituição, abordando, através de estudos doutrinários e jurisprudenciais, a impossibilidade de instituição ou majoração de tributos por este veículo normativo. Inicialmente foi estudado o princípio da estrita legalidade tributária e a necessidade de lei formal para criação ou aumento de tributos. Analisou-se a origem da medida provisória no modelo italiano e as distorções da importação de tal instituto para o direito brasileiro. Foi realizado um paralelo entre o antigo decreto-lei e a medida provisória, enfatizando as diferentes realidades sociais em que os institutos foram criados e a desproporção da jurisprudência ao permitir o ônus tributário pela medida provisória. Foram pesquisados os diversos argumentos que sustentam a impossibilidade de tributação via medida provisória, assim como o entendimento da doutrina e da jurisprudência que defendem a tributação por este instrumento normativo. Por fim aprofundou-se no estudo da Emenda Constitucional nº32 e suas alterações, destacando a investidura do poder constituinte derivado no poder constituinte originário, ao possibilitar a instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória. Tal inovação no ordenamento jurídico veio contrariar os princípios da legalidade, anterioridade, segurança jurídica e separação de poderes, suplantando as limitações materiais impostas pelo art.60, §4º, III e IV da Constituição Federal, incorrendo em profunda inconstitucionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: medida provisória; instituição ou majoração de tributos; Emenda Constitucional; princípio da legalidade; limitação material ao poder de emenda.

ABSTRACT:

This work is aimed at assessing the new approach attributed to the provisory measure established after the Constitutional Emend n° 32 of 2001, as well as the potential overcoming of the material limits of the Emend to the reform power of the Constitution, evaluating by means of doctrinaire and jurisprudence background the impossibility of tributes establishment by this normative device. Primarily, the principle of strict tributary legality has been studied, as well the

^{*} Auditor Fiscal da Fazenda Estadual do Piauí, Bacharel em Direito, Bacharel em Eng^a Civil, Professor Universitário em Direito, Mestrando em Direito Internacional na Universidade Católica de Brasília, com pós-graduação *Lato Sensu* em Direito Fiscal e Tributário pela Universidade Cândido Mendes, pós-graduação *Lato Sensu* em Controle Interno e Externo na Administração Pública e pós-graduando em Direito Público. Email: willamemazza@uol.com.br

necessity for formal law to create or increase tributes. The origin of the provisory act has been analyzed, by the point of view of the Italian model, as well the distortions regarding the importation of such legal device to Brazilian law. There was traced a parallel between the older law act and the provisory decree, highlighting the different social conditions on which these institutes were created, as well the disproportion imposed by the jurisprudence when it allows for the tributary onus caused by the provisory remedy. The several arguments that support the impossibility of taxation through provisory remedy, and the doctrine and jurisprudence that defends the taxation by means of this normative instrument were studied. Finally, it has made a deep research on the Constitutional Emend nº32 and it's alterations, highlighting the capability of derived constitutive power in to invest against the originary constitutive power, when it has made possible to establish and alter taxes by means of provisory remedy. Such innovation at the law order came against the principles of legality, anteriority, law security and separation of powers, overcoming the material limitations dictated by art. 60, §4º, III e IV of the Federal Constitution, falling in serious unconstitutionality.

KEYWORDS: provisory remedy, establishment or alteration of taxes; Constitucional Ement; principle of legality; material limitation to the ement power.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. O princípio da estrital legalidade tributária

3. O Decreto-Lei e as Medidas Provisórias

3.1. As Medidas Provisórias e a importação do *Decreto legge* italiano

3.2. Um paralelo entre o Decreto-Lei e a Medida Provisória

4. As Medidas Provisórias e o princípio da estrita legalidade tributária

5. As limitações constitucionais ao poder de emendar a constituição

6. A Medida Provisória e a Emenda Constitucional nº 32, DE 2001

7. Conclusões

8. Referências

1. Introdução

As discussões a respeito da medida provisória são apresentadas pela doutrina desde que foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, quando da importação do *decreto-legge* Italiano.

A medida provisória tem sua importância por ser um instrumento normativo editado pelo Poder Executivo de forma excepcional, dando faculdade a tal poder de legislar, função esta inerente ao Poder Legislativo, desde que atendido os pressupostos constitucionais de relevância e urgência.

Acontece que o Poder Executivo tem tornado abusivo o uso de medidas provisórias, usurpando a função do legislativo em legislar. Só a título de exemplificação, até 1999 o total de medidas provisórias foi de 4.026 e o total de leis 2.176, quase o dobro, dando a sensação de que o Brasil é um país que vive em constante relevância e urgência, descaracterizando a excepcionalidade do instituto.

Essas medidas provisórias eram editadas e reeditadas tratando dos mais variados assuntos, dentre os quais a instituição e majoração de tributos.

Diante de tal fato, a doutrina discutiu bastante a possibilidade ou não de instituição de tributos por meio de medida provisória.

Grandes foram os estudos jurídicos acerca desse tema, dando valiosas contribuições para a jurisprudência e os tribunais. No entanto, seguindo na “contramão” da maioria da doutrina o Governo editou medida provisória sobre praticamente todos os assuntos, inclusive o tributário.

Em meio a essa discussão, o Poder Judiciário, ignorando as valiosas contribuições doutrinárias, firmou entendimento no sentido de possibilitar a cobrança de tributos por meio de tal instituto.

Posteriormente, o tema ganhou novos estudos, haja vista a edição da Emenda Constitucional nº32 de 11 de Setembro de 2001, que consolidou, de uma vez por toda, a previsão de instituição ou majoração de impostos por medida provisória, só produzindo efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquela em que foi editada, exceto, quanto à anterioridade, para os impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II da Constituição Federal.

Nesse contexto, o presente trabalho tem como tema a Instituição ou Majoração de tributos por meio de medida provisória após a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de Setembro de 2001.

A instituição ou majoração de tributos está adstrita ao princípio da estrita legalidade tributária consignada no art. 150, I, da Constituição Federal, o qual estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Tal princípio especifica a legalidade genérica prevista no art. 5º, II, da Constituição Federal, sendo assim, direito fundamental do cidadão contribuinte.

A Emenda Constitucional nº. 32, de 2001 alterou o art. 62 da Constituição Federal, ao incluir o § 2º que autorizou de forma definitiva a possibilidade do uso da medida provisória para a instituição ou majoração de tributos.

No entanto, a Emenda Constitucional possui limitações quanto ao poder reformador previstas no art.60 da Constituição Federal. Dentre elas, pode-se citar o §4º, inciso IV do mesmo artigo, que veda à Emenda abolir direitos e garantias fundamentais.

Diante disto, percebe-se que se o princípio da legalidade tributária for enquadrado como um direito fundamental, a Emenda Constitucional nº. 32, poderá abolir tal direito no momento em que permitir a criação de tributos por medida provisória.

Com base nesse tema, é necessário discutir-se sobre o princípio da legalidade tributária, a origem da medida provisória e o antigo decreto-lei, as limitações materiais ao poder de reformar a Constituição e as implicações das alterações da Emenda Constitucional nº. 32 no ordenamento jurídico brasileiro à luz da doutrina e da jurisprudência.

Sendo assim, no primeiro capítulo é abordado como direito fundamental do cidadão o princípio da legalidade genérica e sua especificação na estrita legalidade tributária, bem como a importância desse princípio na instituição ou majoração de tributos, enfatizando os vários aspectos envolvidos e a necessidade de lei formal em sentido restrito para a tributação.

No segundo capítulo, é feito um paralelo entre a medida provisória, o antigo decreto-lei brasileiro e o *decreto-legge* italiano que foi importado como modelo do instituto provisório. É abordada a problemática da incorporação de um instituto feito para um sistema parlamentarista, como era na Itália, em um sistema presidencialista, que expõe uma realidade totalmente diferente.

Dando continuidade, é discutida a desproporção da jurisprudência ao permitir a imposição do ônus tributário por medida provisória baseada no tratamento que dava ao antigo decreto-lei, que, como é percebido, em muito se diferencia daquele instituto, principalmente, no tocante à realidade social em que foi instituído quando comparado ao sistema democrático atual.

No terceiro capítulo, faz-se uma explanação acerca da medida provisória na instituição de tributos frente à limitação da estrita legalidade tributária. Inicialmente, a pesquisa aborda as características bem como as diferenças entre a medida provisória e a lei. Posteriormente, é dado enfoque aos vários argumentos que tornam impossível a tributação através deste ato normativo, haja vista o princípio da legalidade estudado.

Está sendo estudada, nessa pesquisa, além do aspecto tributário da medida provisória antes e após a Emenda Constitucional nº32, a possível inconstitucionalidade dessa emenda frente à limitação constitucional ao poder de reforma prevista no art. 60, §4º, IV.

Diante disso é necessário versar, no quarto capítulo, sobre tal tema no âmbito do poder constituinte originário e derivado com todas as suas limitações, enfatizando a restrição do poder derivado frente às normas constantes na Constituição Federal.

A Emenda Constitucional nº. 32 é abordada no último capítulo, dando-se enfoque aos aspectos positivos e negativos das alterações que foram trazidas pela Emenda, como também a possível inconstitucionalidade trazida em seu texto ao instituir tributos por meio da medida provisória, violando, conforme se destaca na doutrina, o princípio da legalidade, a separação de poderes e para alguns o direito de propriedade.

2. O princípio da estrita legalidade tributária

A Constituição Federal consagra no capítulo dos direitos e garantias fundamentais em seu art. 5º, II, o princípio da legalidade visando, porquanto,

combater o poder arbitrário do Estado. Preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Como melhor afirma Moraes:

[...] o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura ao particular a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma outra via que não seja a da lei [...].¹

Nesse sentido, só por meio de um processo legislativo constitucional é que se pode criar obrigações para o indivíduo. É o que afirma Silva:

[...] o princípio da legalidade ali consubstanciado se funda na previsão de competência geral do Poder Legislativo para legislar sobre matérias genericamente indicadas, de sorte que a idéia matriz está em que só o Poder Legislativo pode criar regras que contenham, originariamente, novidade modificativa da ordem jurídico-formal [...].²

É indiscutível a natureza do princípio da legalidade como direito fundamental, ou melhor, garantia fundamental que vem elencada no art. 5º da Constituição. Essa classificação baseia-se em seu conteúdo, que, simultaneamente, refere-se ao objeto de tutela e à natureza do bem protegido. No entanto, a Constituição não exclui outros direitos ou garantias fundamentais, previstos em outros dispositivos constitucionais, conforme se observa o § 2º do art. 5º:

Os direitos e garantias previstos neste artigo não excluem outros decorrentes dos princípios e do regime adotado pela Constituição e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Na seara tributária esse princípio da legalidade genérica do art. 5º, II, que rege os atos e atividades administrativas, possui uma especialização

¹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 71.

² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 420.

prevista no art. 150, I, da Constituição Federal ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o qual se traduz na estrita legalidade tributária, prevendo: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Percebe-se que o legislador deu uma ênfase ao princípio da legalidade voltado exclusivamente para o Direito Tributário. Criou, assim, um reforço à legalidade genérica na finalidade de instituição ou majoração de tributos.

Nesse sentido ensina Silva:

O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I).³

Sobre a especificidade da legalidade tributária em relação à legalidade genérica, comenta Martins:

O princípio da legalidade tributária é decorrente do princípio da legalidade genérica, contido genericamente no inciso II do art. 5º da Constituição.

[...]

Na verdade, o princípio da legalidade tributária é um princípio genérico de direito e um princípio específico de Direito tributário.⁴

Ainda diante do pensamento exposto, lecionam Lourenço e Masset:

Chega-se, finalmente, à Carta de 1988. Esta consagra o princípio genérico da legalidade no inciso II do art. 5º, com aquela formulação que já se tornou clássica: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O princípio da legalidade tributária vem consagrado no

³ SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 428.

⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 83.

inciso I do art. 150, que veda à União, aos Estados, aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁵

Diante de tal contexto, torna-se notória a observância de que o princípio da estrita legalidade tributária é um direito fundamental tal qual o princípio genérico da legalidade, já que aquele é uma especificidade deste.

Assim assevera Souza:

De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributos.⁶

Entende-se que somente com lei formal, emanada do poder legislativo, é possível impor o ônus tributário. Nesse caso, estar-se-á diante de um Estado Democrático de Direito, onde se verifica a auto-tributação, em que o cidadão, legitimando os seus representantes, permite a tributação sobre seus patrimônios, serviços e renda. Nesse sentido assevera Carrazza:

No campo tributário, o princípio da legalidade trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos.⁷

No âmbito da necessidade de lei formal para criação de tributos, afirma Ichihara:

⁵ LOURENÇO, Américo; MASSET, Lacombe. **Princípios constitucionais tributários**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 51.

⁶ SOUZA apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 160.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 246.

Entretanto a lei que reduz, aumenta ou institui o TRIBUTO, descrevendo a hipótese de incidência, na feliz acepção de GERALDO ATALIBA, fazendo nascer a obrigação tributária consistente no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar), exige a lei formal, ou seja, o veículo normativo;... deve ser lei emanada do Poder Legislativo, discutida, aprovada e lançada no mundo jurídico, segundo o processo legislativo previsto na própria Constituição (arts. 61 a 69 da Constituição Federal).⁸

A palavra “lei” inserida no texto constitucional do art. 150, I, figura como lei em sentido restrito, podendo ser formal, conforme exposto, mas também possui o caráter de lei em sentido material. Formal porque é o ato jurídico emanado do órgão estatal competente para exercer a função legislativa, observando o estabelecido na Constituição. Material porque é uma norma jurídica, um ato jurídico de caráter hipotético, dotado de abstratividade e generalidade.

Para Machado, lei em sentido formal ou material é considerada lei em sentido amplo, no entanto para ter um sentido restrito tem que ser lei em sentido formal e material, ou seja, deve atender aos dois requisitos.

Em vista desse entendimento o autor discorre:

A nosso ver, quando a Constituição estabelece que somente a lei possa criar tributo, a palavra lei está aí empregada em sentido restrito. Há de ser lei tanto em sentido formal, como em sentido material. Em sentido formal, pelas razões já apontadas. Em sentido material, como decorrência do princípio da isonomia jurídica, estereotipado na Constituição.⁹

O princípio da estrita legalidade tributária é encarado na doutrina como uma reserva absoluta de lei fazendo com que a conduta da Administração

⁸ ICHIHARA, **Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.73.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 39.

esteja inteiramente estabelecida na lei e não a tenha apenas como fundamento a tal ponto que possa desenvolver-se com relativa liberdade.

O princípio da legalidade ainda garante que todos os elementos necessários para a imposição tributária devem ser instituídos por lei, desde a hipótese de incidência, alíquotas, base de cálculo e outros. Com isso percebe-se a reserva absoluta à legalidade para exigir ou aumentar tributo em todos os sentidos, proibindo qualquer delegação de poder ao Executivo.

Vejamos a lição de Machado:

O verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária, ou mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam da lei.¹⁰

Também comenta Cassone:

Se a lei, por exemplo, ao instituir um tributo, deixar de fixar a alíquota, não terá criado imposto algum, e esta falha não poderá ser suprida pelo Executivo através de decreto regulamentar dessa lei; terá o Legislativo de complementar, com outra lei.¹¹

Com base nas afirmações de que o princípio da estrita legalidade tributária deve trazer todos os elementos definidores do ônus tributário é que se entende não haver exceções à legalidade. Parte da doutrina defende, fundamentada no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, que os impostos de importação de produtos estrangeiros, sobre produtos industrializados, de exportação de produtos nacionais e nacionalizados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários, são

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 31.

¹¹ CASSONE apud MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 31.

exceções ao princípio da legalidade por que é facultado ao Presidente da República alterar as suas alíquotas.

Verifica-se, diante do exposto, que pelo princípio da estrita legalidade tributária a lei deve trazer todos os elementos da imposição tributária, inclusive a alíquota. Sendo assim, essa alteração permitida no artigo 153, deve ser feita dentro dos limites da lei. Não ocorre uma exceção ao princípio da legalidade, pois o Chefe do Poder Executivo deve agir nos limites da lei.

Esse é o entendimento de Carrazza:

Com o devido acatamento, laboram em equívoco. Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos.¹²

Nesse mesmo sentido o autor continua:

Absolutamente não podemos formular proposição descritiva do preceito do § 1º deste art. 153 de modo invertido, ou seja, proclamando que “o Executivo pode alterar as alíquotas (...)”. Entendimento deste jaez subverte a sistemática constitucional. É, na verdade, totalmente equivocado, já que deriva não de uma criteriosa interpretação sistemática, mas de simples leitura do Texto Magno.¹³

Em face do exposto acima, entende-se que o princípio da estrita legalidade tributária é um direito fundamental do cidadão e prevê que a lei é o único meio hábil a criar ou majorar tributos não permitindo que outro instituto normativo venha impor tal ônus tributário, principalmente a medida provisória, como foi prevista pela Emenda Constitucional nº. 32. É diante desse aspecto que se considera que tal Emenda é inconstitucional e viola as limitações

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 295.

¹³ Ibidem, p. 296.

materiais do Poder de Emendar a Constituição prevista no art. 60, § 4º, da Constituição, o qual veda Emenda que venha abolir os direitos e garantias fundamentais.

3. O Decreto-Lei e as Medidas Provisórias e a importação do Decreto *legge* italiano

3.1. As Medidas Provisórias e a importação do *Decreto legge* italiano

A medida provisória teve como inspiração o modelo da Constituição Italiana de 1947. Foi incorporada na Constituição Federal de 1988 e baseada no art. 77 daquela Constituição, embora o governo italiano adotasse o regime parlamentarista e o brasileiro o regime presidencialista.

Ocorre que o Brasil importou um instituto que na verdade, quando inserido no ordenamento constitucional brasileiro, apresentou-se de forma bastante diferenciada, fugindo em vários aspectos da idéia e do que é hoje o modelo italiano; ou seja, a medida provisória, na redação original do art. 62 é muito semelhante ao art. 77 da Constituição Italiana, no entanto, existem muitas distorções quando se compara o Governo e o sistema constitucional estrangeiro com o ordenamento jurídico nacional. Tais distorções ainda se tornaram mais amplas com a Emenda Constitucional 32/2001 que trouxe profundas modificações ao instituto provisório.

Na Itália, em um governo parlamentarista, a Constituição prevê que a responsabilidade da edição da medida provisória é do Governo. Essa responsabilidade tem natureza política, portanto, se a medida provisória não for aprovada pelo Parlamento o Governo pode cair. Já no Brasil não existe

qualquer punição ao Governo quanto à edição e reedição de medidas provisórias, o que desvirtua por completo a proposta pela qual foi criada.

O sistema parlamentarista se diferencia do sistema presidencialista em vários aspectos, fazendo com que os princípios constitucionais, que embasam a Constituição de seus países, sejam completamente diferentes. Na constituição italiana não há os princípios constitucionais presentes na constituição brasileira, principalmente no que se refere à separação de poderes, que é fundamental para limitação da edição abusiva de medidas provisórias.

No Brasil, Executivo e Legislativo têm suas funções específicas, cabendo ao legislativo primordialmente legislar e ao executivo governar. Já no sistema parlamentarista há uma integração entre os poderes Executivo e Legislativo, uma relação de confiança entre o Governo e o Parlamento.

Outra distorção no sistema constitucional italiano em relação ao brasileiro que influencia no uso da medida provisória, é quanto ao princípio da legalidade. No sistema estrangeiro vigora a reserva relativa de lei, ou seja, o *decreto legge* atende ao princípio da legalidade italiana, por que é apto a inovar o ordenamento jurídico assim como a lei formal. A lei tem um sentido amplo, abrangendo lei ordinária, decreto-lei e decreto legislativo. Já no ordenamento constitucional brasileiro, tem-se a reserva absoluta da lei, destinando somente à lei formal inovar na instituição ou majoração de tributos, limitando, com isso o uso de medidas provisórias.

Em vista disso, percebe-se que a medida provisória foi introduzida no Brasil com muitas diferenças do modelo italiano. Isso decorreu do fato de que no Brasil a Assembléia Nacional Constituinte tinha a intenção de aprovar um

sistema parlamentarista e terminou vingando um sistema presidencialista, mas mesmo assim continuou a idéia da criação da medida provisória nos moldes do modelo italiano. Assim assevera Nieburh:

Diante dessa influência a Comissão de Sistematização da Assembléia Nacional Constituinte Brasileira, que havia escolhido pelo sistema parlamentarista, incorporou os provimentos provisórios com força de lei previstos no artigo 77 da Constituição italiana, dando-lhe contornos próprios e denominando-o medida provisória. No entanto, como é sabido, o sistema parlamentarista não vingou, tendo sido substituído, pelo constituinte, pelo sistema presidencialista.¹⁴

Nesse mesmo sentido comenta Szklarowsky:

As medidas provisórias foram elaboradas de encomenda, para o regime parlamentarista que não vingou (a figura do Estado Brasileiro está toda modelada na estrutura parlamentarista, restando um sistema quase híbrido), inspiradas no modelo constitucional italiano (parlamentarista), *verbis*: o governo não pode, sem delegação das Câmaras, promulgar decretos que tenham valor de lei ordinária. Quando, em casos extraordinários de necessidade e de urgência, o governo adota, sob a sua responsabilidade, medidas provisórias, com força de lei, deve apresentá-las no mesmo dia para a conversão às Câmaras que, mesmo dissolvidas, são especialmente convocadas a se reunirem no prazo de cinco dias.¹⁵

Nieburh aborda com muita precisão a problemática da importação do instituto da medida provisória pelo sistema constitucional brasileiro:

O constituinte nada obstante tenha acolhido o presidencialismo, preservou institutos e normas jurídicas que são inerentes ao sistema parlamentarista, destacando-se, entre elas, a medida provisória prevista no artigo 62 do texto definitivo da Carta de 1988. Convém notar que, em suposto sistema parlamentarista, se houvesse abuso de medida provisória, tal qual na Itália, seu autor seria responsabilizado, podendo inclusive perder o cargo que ocupasse. Ora, no sistema presidencialista, nada acontece ao Presidente da República, que usurpa o Poder Legislativo, abusando, à saciedade, do uso de medidas provisórias. Conclui-se que o constituinte nacional agiu de maneira bastante equivocada, por não ter tido o mínimo de rigor no trato do método

¹⁴ NIEBURH, Joel de Menezes. **O novo regime constitucional da medida provisória**. São Paulo: Dialética, 2001, p.77-78.

¹⁵ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Medidas provisórias**. São Paulo: Revistas dos tribunais, 1991, p. 29.

comparativo, ao importar para a Constituição de um Estado presidencialista um instituto típico de um Estado parlamentarista. Não se pode querer transplantar um dispositivo específico de Estado estrangeiro, sem atentar para as especificidades do sistema que ele integra, devendo-se tomar ciência das diferenças culturais, institucionais e de controle existentes. Como dito, a Constituição é um todo ordenado, uma unidade, um sistema. As normas constitucionais não são isoladas uma das outras, mas todas elas se relacionam reciprocamente, havendo verdadeira imbricação. Um enunciado constitucional específico jamais pode receber exegese correta se interpretado de modo isolado, sem levar na devida conta os princípios e demais enunciados que dão corpo ao sistema constitucional.¹⁶

Importante destacar o relatório feito pelo Ministro Celso de Mello no Recurso Extraordinário nº. 239.286-6/PR a respeito da maneira excepcional pela qual se deveria usar a medida provisória sem que houvesse o aniquilamento do princípio da separação de poderes, evitando o excesso que hoje ocorre com o Executivo ao atuar quase como um legislador, diferentemente do que ocorre no direito comparado.

Assim afirma:

Na realidade, essa anômala situação introduz, em nosso sistema institucional, um inaceitável fator de deformação do princípio da separação de poderes, deslocando, indevidamente, para a esfera orgânica do Poder Executivo, o processo de formulação das normas legais, em detrimento de uma prerrogativa essencial, que, nos regimes democráticos, somente ao Poder Legislativo compete exercer, ressalvadas situações emergenciais, extraordinárias ou de urgente necessidade que possam, eventualmente, justificar a outorga, ao Governo, da excepcional competência de editar atos normativos com força de lei, como ocorre, no plano do direito comparado, nos sistemas constitucionais vigentes na Espanha (Constituição de 1978, art. 86), na Itália (Constituição de 1947, art. 77), na República Federal da Alemanha (Lei Fundamental de 1949, art. 81), na Argentina (Constituição de 1853, revista em 1994, art. 99, n. 3) e na Grécia (Constituição de 1975, art. 44, n. 1), por exemplo.¹⁷

¹⁶ NIEBURH, Joel de Menezes. op. cit., p.77.

¹⁷ Recurso Extraordinário nº. 239.286-6/PR.

Desse modo, nota-se que, embora a norma prevista no art. 77 da Constituição italiana tenha grandes semelhanças com o art. 62 da Constituição Federal, a aplicação da medida provisória, devido ao sistema constitucional e ao regime de governo adotado no Brasil, requer um tratamento próprio, levando-se em consideração todo o contexto constitucional. Assim, não é por que no Direito Comparado se usa medidas provisórias para instituir tributos que no Brasil também se vai usar.

3.2. Um paralelo entre o Decreto-Lei e a Medida Provisória

Após o golpe militar de 1964 o Brasil viveu um período histórico conturbado, vigorando em um regime totalitário com uma democracia limitada e sem espaço para atuar.

Dentro desse regime ditatorial, o Executivo passou a ser a figura mais forte no Estado, desenvolvendo quase toda a atividade legislativa através do decreto-lei, embora tal instrumento normativo tivesse em seu texto a limitação das matérias as quais poderiam disciplinar.

Na Constituição de 1967 o art. 58 somente autorizava o decreto-lei a tratar das matérias de Segurança Nacional e Finanças Públicas, já o art. 55 alterado pela emenda constitucional n.1/69, passou a permitir, além dessas matérias, normas tributárias e criação de cargos e fixação dos respectivos vencimentos. O decreto-lei era um ato privativo do Presidente da República, com força de lei ordinária, cabível em casos de relevante interesse público ou urgência. Tal afirmativa pode ser verificada no art. 55 da Constituição Federal de 1967:

O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: I – segurança nacional; II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos. § 1º. Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo. § 2º. A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.

Com a atual Constituição Federal de 1988 foi substituída a figura do decreto-lei pela medida provisória no seu art. 62 com a seguinte redação (texto antes da EC nº. 32):

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

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

Como se pode perceber as medidas provisórias ainda traziam uma insegurança jurídica muito maior do que o antigo decreto-lei, pois elas vigiam de forma provisória, por trinta dias e perdiam a eficácia *ex tunc* se no final do prazo não fossem convertidas em lei, devendo o Congresso disciplinar os atos exercidos na sua vigência precária. Essa lacuna, quase sempre não era disciplinada pelo Congresso Nacional, além de não aprovar a matéria por ela tratada, ocasionando uma série de reedições da medida provisória causando uma total insegurança jurídica ao cidadão.

A respeito da insegurança jurídica da medida provisória Amaro comenta:

A atual Constituição (art.62) introduziu a medida provisória (figura análoga ao decreto-lei), evitando aquele inconveniente, mas a um preço elevado, qual seja,

o sacrifício da segurança jurídica, pois simplesmente não se sabe, durante o período em que o Congresso discute a medida, qual a lei está em vigor.¹⁸

Quanto à vigência da medida provisória, a qual perdia eficácia *ex tunc* o autor ainda comenta:

Isso criava um clima de incerteza e insegurança jurídica, pois não se sabia se a eficácia da norma seria ou não mantida pelo Congresso, e, caso não mantida, ficava-se no aguardo da manifestação do Legislativo sobre os atos praticados na vigência precária da medida. A prática, avessa à Constituição, de se reeditarem as medidas provisórias que perdiam a eficácia diante da não-aprovação pelo Congresso, ampliou para anos as incertezas sobre o direito em vigor.¹⁹

Notam-se muitas distinções dos institutos do antigo decreto-lei e a atual medida provisória (na redação anterior da EC nº. 32), dentre elas:

- O Congresso Nacional não podia alterar o decreto-lei, ou seja, não podiam ser apresentadas emendas, enquanto que a medida provisória era passível de ser alterada ou aprovada em parte;
- A medida provisória tinha que ser apreciada no prazo de 30 dias sob pena de rejeição tácita e o decreto-lei em 60 dias sob pena de aprovação tácita;
- As matérias a serem objeto do decreto-lei eram delimitadas, assim como proibido o aumento de despesa por esse meio, já a medida provisória não sofria limitação expressa na matéria (alterado pela EC nº. 32) e não havia proibição;
- A medida provisória é mais excepcional do que o decreto-lei, já que exige as condições da relevância e da urgência simultaneamente, ao

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 169.

¹⁹ Idem.

passo que o decreto-lei só exigia a urgência ou o interesse público relevante, ou seja, a exigência era relativa a apenas um dos requisitos;

- Quanto aos efeitos, o decreto-lei tinha eficácia *ex nunc*, pois com a sua rejeição os atos praticados durante a sua vigência permaneciam válidos, já a medida provisória possui efeito *ex tunc*, pois na sua rejeição os atos praticados durante a vigência são nulos, devendo o Congresso Nacional regulamentar as relações jurídicas delas decorrentes.

Percebe-se que existem, na doutrina, diversas diferenças entre o decreto-lei e o instituto da medida provisória, principalmente no que diz respeito ao contexto social em que foram inseridos. O decreto-lei apareceu em uma Constituição outorgada por um regime militar e totalmente antidemocrático; sendo que, com a evolução histórica a medida provisória apareceu em um regime exclusivamente democrático com uma Constituição valorizadora dos direitos fundamentais e voltada ao cidadão. Em vista disso, é totalmente incoerente compararmos a finalidade do decreto-lei com a medida provisória e, principalmente, justificar a instituição de tributos por tal medida baseada nessa possibilidade pelo decreto-lei, só por que aquela veio substituir este instituto. Esse é um dos vários argumentos que a jurisprudência vem dando para justificar a instituição de tributos por meio de medida provisória, conforme o que se observa no comentário de Moraes:

O Supremo Tribunal Federal, também em sede de liminar, admitiu a instituição de tributos por medida provisória, pois conforme ressaltado pelo Ministro-relator Octávio Galloti “tendo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para instituir tributos, e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre esta Corte entendeu”, porém, ressaltou a obrigatoriedade do respeito ao art. 150, inc. III, a, da Constituição Federal.²⁰

²⁰ MORAES, Alexandre de. op. cit., p. 585.

Cumprе destacar a crítica de Fernando Scaff ao descompasso da jurisprudência (como a acima citada) quando possibilitou a instituição ou majoração de tributos via medida provisória baseada no que já vinha sendo decidido em relação ao antigo decreto-lei. O autor enfatiza as diferenças de contextos que existiam entre os institutos, principalmente quanto ao regime democrático, orientando que a medida provisória deveria ter sido interpretada pela jurisprudência de forma mais adequada. Assim, Scaff critica a orientação do Supremo Tribunal Federal que:

[...] leu o novo instituto jurídico (medida provisória) com os olhos voltados para o velho texto, entendendo que se tratava apenas de um novo nome para o decreto-lei, e, portanto, aproveitando toda a jurisprudência já consolidada referente àquele instituto, sem se dar conta do novo texto, diferente do anterior, e do contexto, pois eram tempos democráticos em que então se vivia.²¹

Nesse contexto, é notória a diferença entre os decretos-leis e as medidas provisórias, tanto de ordem material como no campo social em que os institutos foram criados, não se justificando a instituição de tributos por medida provisória baseada na possibilidade que existia nos antigos decretos-leis.

4. As Medidas Provisórias e o princípio da estrita legalidade tributária

Inicialmente, é importante frisar que a medida provisória difere da lei em muitos aspectos. Esta é um instrumento normativo que tem sua origem no poder legislativo. A medida provisória tem caráter excepcional e não é lei, mas

²¹ SCAFF apud FISCHER, Octávio Campos. **Algumas notas sobre medida provisória, tributação e estado democrático de direito in Princípios de direito financeiro e tributário.** Adilson Rodrigues Pires e Eleno Taveira Tôrres (org). São Paulo: Renovar, 2006, p. 637.

tem “força de lei”, como se verificava em sua redação original (permanecendo a expressão após a EC nº. 32) na Constituição Federal:

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

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

Percebe-se, pela redação original, o seu caráter excepcional, já que necessita de forma cumulativa dos requisitos da relevância e urgência para sua edição. Tal assertiva difere da lei, uma vez que esta regula os seus assuntos pela via normal e não necessita da relevância da matéria como condição para a sua edição.

Quanto ao caráter excepcional, comenta Saulo Ramos:

É inquestionável que as medidas provisórias constituem, no plano da organização do Estado e na esfera das relações institucionais entre os Poderes Executivo e Legislativo, um instrumento de uso excepcional. Afinal, a emanção desses atos pelo Presidente da República configura momentânea derrogação ao princípio constitucional da separação de poderes.²²

Nota-se que a própria locução normativa constitucional demonstra que, por ter “força de lei”, a medida provisória não tem as mesmas propriedades do ato que produz efeitos próprios como comando inovador da ordem jurídica originado do poder que foi constituído para tal finalidade.

A medida provisória é um ato precário e de pouco tempo para duração. Em seu texto original, tinha tempo máximo de 30 dias, o qual passou para 60

²² RAMOS, Saulo apud ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Renovar, 2005, p. 288.

dias; ao tempo em que as leis, embora existam aquelas com tempo determinado, perduram por um período maior, normalmente com prazo indeterminado. No momento em que são revogadas, cessam seus efeitos de forma *ex nunc*, enquanto que as medidas provisórias cessam sua eficácia desde a edição.

Entende-se, com isso, que a medida provisória não é uma lei, mas tem um caráter normativo que produz modificação no ordenamento jurídico gerando seus efeitos assim como a lei.

Embora tenha caráter normativo a medida provisória não é lei, nem ordinária, nem complementar, é uma espécie normativa diferente das demais.

Assim lecionam Lourenço e Masset:

Ora, se o texto afirma que “o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei”, significa que leis não são. Caso fossem, seria despicienda a afirmação. Como as expressões de qualquer regra não podem ser consideradas inúteis, conclui-se que a expressão “com força de lei” tem sua razão de ser. E a razão é dar força de lei àquilo que não é lei. Salienta-se, ainda, que, se fossem lei, não necessitariam de ser convertidas em lei.²³

A medida provisória, por ser de iniciativa do executivo, não preenche o requisito de lei formal, sendo, portanto, até sua conversão em lei, conforme alguns doutrinadores, mero ato administrativo *latu sensu*, uma vez que expedida pelo Poder Executivo.

²³ LOURENÇO, Américo; MASSET, Lacombe. op. cit., p. 60.

Assim leciona Carrazza:

Inicialmente, queremos deixar marcado que medidas provisórias não são lei. São, sim, atos administrativos lato sensu, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência.²⁴

No entanto, em sentido contrário, Chiesa considera que as medidas provisórias não são atos administrativos e não são leis, embora com estas se aproximem, mas um instituto com regime jurídico-constitucional próprio, “marcado pela eficácia imediata de lei pela temporariedade”.²⁵

Continua Chiesa:

Sob o prisma estritamente jurídico, vislumbra-se então, a fragilidade do ato normativo nominado medidas provisórias, pois o legislador constituinte não o dignificou com a mesma eficácia atribuída ao ato produzido pelo Poder que detém legitimidade para representar o povo (Congresso Nacional).²⁶

É por meio destas considerações que se entende que “força de lei” não quer dizer que é lei e não atende ao requisito de lei formal para criação e majoração de tributos. Assim bem afirma Chiesa quando analisa as diferenças entre a medida provisória e a lei:

Essas discrepâncias de fundo demonstram claramente que as medidas provisórias não podem ser abrangidas pelo conceito de lei, afinal, o que é provisório não pode permanecer; o que é efêmero, não perdura no tempo; o que tem força de lei jamais poderá ser lei.²⁷

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 271.

²⁵ CHIESA, Clésio. **O regime jurídico constitucional das medidas provisórias**. Curitiba: Juruá Editora, 1996, p. 30.

²⁶ Ibidem, p. 29.

²⁷ Ibidem, p. 30.

Em contrapartida, na matéria tributária, como visto em capítulos anteriores, é exigida lei formal para instituição ou majoração de tributos, consoante afirma Baleeiro: “Somente a lei, formalmente compreendida, ou melhor, como ato oriundo do Poder legislativo, é ato normativo próprio à criação de fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias”.²⁸

Sob esse aspecto, a medida provisória não está em sintonia com o princípio da estrita legalidade tributária prevista no art. 150, I da CF/88, nem é uma exceção a tal princípio, pois se trata de uma espécie normativa “com força de lei” e com caráter excepcional. A criação de tributos deve estar adstrita tão somente às leis em sentido restrito, originadas do Poder Legislativo, ou seja, leis formais e, como visto anteriormente, medida provisória não é lei formal.

Por essa razão, há doutrinadores que asseguram haver impossibilidade jurídica de edição de medida provisória em matéria tributária. Assim, Lourenço e Masset comentam:

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 impede a utilização da medida provisória em matéria tributária é o princípio da legalidade, e já vimos que medida provisória não é lei.²⁹

Nesse mesmo sentido assevera com grande propriedade Carrazza:

As medidas provisórias e as leis delegadas podem veicular normas jurídicas tributárias (v.g, criar deveres instrumentais tributários), mas não têm aptidão

²⁸ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 73.

²⁹ LOURENÇO, Américo; MASSET, Lacombe. op. cit., p. 69.

jurídica nem para criar, nem para aumentar, tributos. Esta a *mens constitutionis*. Tais diretrizes, conjugadas com outras, que não vêm para aqui, prestigiam nossa idéia inicial de que só a lei ordinária pode criar ou aumentar tributos. Quando fazemos tal afirmação, queremos significar que apenas este ato normativo pode descrever ou alterar a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota das várias exações, observados os permissivos do art. 153, § 1º, da CF Brasileira e, naturalmente, as competências legislativas tributárias de cada pessoa política (assim, por exemplo, a lei ordinária federal só poderá criar ou aumentar tributos federais). Além disso, se aceitarmos que o Fisco pode aplicar leis que ele mesmo elabora, aprova e impõe (as medidas provisórias e as leis delegadas), o direito dos contribuintes de vê-lo submetido à ação dos legisladores (que diretamente os representam) seria mera *flatus vocis*.³⁰

Esse entendimento acerca da possibilidade ou não de criação de tributos por meio de medidas provisórias foi muito discutido pela doutrina antes da E.C nº. 32 que possibilitou essa instituição. No entanto, ainda hoje, após a E.C nº. 32, são discutidas a majoração ou criação de tributos por tal instituto, o qual será visto em capítulos posteriores.

Vários são os argumentos utilizados pelos que não admitem a criação de tributos por tal instrumento; dentre eles, verifica-se, o caráter da relevância e urgência da medida provisória no âmbito tributário, pois a Constituição Federal já prevê todas as matérias tributárias que necessitam de relevância e urgência, como por exemplo, as consignadas nos artigos 148, I, 195, § 6º, 150, § 1º e 153, §1º, 154, II, não restando qualquer outra matéria tributária merecedora de medida provisória.

Ademais, a característica da relevância e da urgência da medida provisória não está em sintonia com a instituição de tributos por lei, ou seja, criar tributo ou majorá-lo não é urgente e relevante que legitime o uso da

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 294.

medida provisória. É exigida para se instituir a grande maioria dos tributos a observação ao princípio da anterioridade, que garante uma maior segurança jurídica e uma não-surpresa ao contribuinte quanto à criação ou majoração de tributos, sendo, inclusive já considerado um direito fundamental do cidadão pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de questão referente ao imposto provisório sobre movimentação financeira (IPMF). Nesse sentido, percebe-se que a medida provisória é criada para ter efeitos imediatos em uma situação de relevância e urgência, não comungando com a instituição de tributos ou sua majoração que necessitam da anterioridade que adia a aplicabilidade da lei para o exercício seguinte ao de sua publicação.

Até mesmo os tributos que são exceções da anterioridade já têm uma disciplina própria estabelecida na Constituição, ou seja, toda matéria tributária que necessita de relevância e urgência já tem seu mecanismo, no qual a Constituição deu conotação própria.

Esse entendimento é bem observado por Carrazza:

Desenvolvendo um pouco a idéia, a esmagadora maioria dos tributos deve obedecer ao princípio da anterioridade. Reiteramos que a lei que cria ou aumenta tributos entra em vigor, no mais das vezes, num exercício financeiro, para só tornar-se eficaz no exercício financeiro seguinte. Segue-se, assim, inexistir razão jurídica para criá-los ou aumentá-los por meio de medidas provisórias (pelo menos até que faltem menos de 45 dias para o término do exercício financeiro). Deveras, de nada adiantaria criar um tributo, digamos, no mês de julho, por meio de medida provisória, se ele só poderá ser exigido no próximo exercício financeiro, isto é, de pessoas que vierem a praticar o fato impositivo a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Onde, neste caso, a urgência a justificar a instituição do tributo? Haverá prazo mais do que suficiente para que seja votada uma lei ordinária, em regime de urgência. Estão a salvo do princípio da anterioridade: 1) os impostos referidos no art.153,I,II,IV e V, da CF; 2)os impostos previstos no art.154, II, da CF; e 3) os empréstimos compulsórios “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (art. 148, I, da CF). Ora, para todos estes tributos, a Lei Maior criou mecanismos

específicos para resolver os problemas da urgência e do interesse público relevante.³¹

Continua, ainda, Carrazza:

Como demonstrou Misabel de Abreu Machado Derzi, em excelente artigo (“Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos”), a relevância e a urgência, em matéria tributária, assumem, na Constituição Federal, uma conotação toda própria, estranha às que legitima a edição de medidas provisórias. Para esta ilustre jurista, “instituir tributo ou majorar os já existentes não é considerado relevante e urgente pela Constituição Federal” (ibidem, p.135), a ponto de justificar a edição de medidas provisórias.³²

Reconhecendo o princípio da anterioridade como pressuposto essencial à instituição ou majoração do tributo, a EC 32 inseriu na CF art. 62, § 2º, dispositivo que permitiu a postergação dos efeitos da medida provisória para depois da sua conversão em lei.

Entretanto, entende-se, que esse parágrafo “feriu” por completo a estrita legalidade tributária, uma vez que permitiu a instituição de tributos por este instrumento normativo; assim como, o próprio instituto da medida provisória, haja vista que ela foi criada para ser um meio excepcional, editada pelo chefe do Poder Executivo, que venha a produzir, no caso de urgência e relevância, efeitos imediatos, não tendo sentido a sua postergação.

Ademais, Cléve afirma que um dos limites que devem ser observados pela medida provisória é justamente as matérias que reclamam eficácia diferida, senão vejamos:

Para CLÉMERTON MERLIN CLEVE, são insuscetíveis de disciplina, por meio de medida provisória, as matérias que “(I) não reclamam tratamento legislativo; aquelas que (II) não admitem delegação; as que (III) reclamam

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 283.

³² Idem, p. 284.

eficácia diferida e, finalmente, aquelas que, (IV) por sua natureza não admitem ser desfeitas”.³³

Outro argumento seria a proibição de lei delegada em matéria de direitos individuais previstas no art.68, §1º, II, onde neste inclui o princípio da legalidade e a anterioridade da lei tributária. Sob esse aspecto, observa-se que o princípio da legalidade não pode ser matéria de delegação legislativa. Ademais, se considerada, como vários doutrinadores defendem, que a medida provisória está disposta na Constituição Federal abaixo das leis delegadas e se existe a proibição deste instituto em tratar de direitos individuais, proibição maior seria dada à medida provisória. Nesse sentido temos no art. 68, §1º, II:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

No tocante à proibição da medida provisória ao tratar de matéria em que é vedada a delegação ao Presidente da República, insta salientar o ensinamento de Silva:

Seria um despautério que as medidas provisórias pudessem regular situações que sejam vedadas às leis delegadas. Também não o poderá fazer em matéria tributária, porque o sistema tributário não admite legislação de urgência, já que a lei tributária material não é aplicável imediatamente, porquanto está sujeita ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b).³⁴

³³ CLÉVE apud CHIESA, Clésio. op. cit., p. 39.

³⁴ SILVA apud MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 31.

Ainda a respeito da delegação legislativa, Bastos e Martins afirmam que os limites das medidas provisórias são os mesmos das leis delegadas, pois se o constituinte proibiu que determinadas matérias não fossem decididas por um só homem (matéria tributária, direitos individuais, separação de poderes) através da lei delegada (veículo normativo de maior dignidade), “não teria sentido excluir tais limites ao arbítrio, à irresponsabilidade administrativa ou incompetência gerencial em veículo processual provisório, condenado à morte certa em trinta dias”.³⁵

Ademais, em sentido amplo, as medidas provisórias não deixam de ser uma delegação legislativa, já que legislar é função típica do Poder Legislativo.

Dentre os motivos que justificam a aplicação das restrições feitas ao âmbito de atuação das leis delegadas às medidas provisórias, verifica-se que se fosse permitido ao Executivo legislar sobre todas as matérias, inclusive as expressamente vedadas no art. 68, §1º da C.F, seria negar a Tripartição de Poderes, transferindo-se de uma vez por toda ao Executivo a função legislativa, desvirtuando-o como Poder independente. Além disso, permitir que o Presidente da República use medida provisória nas matérias vedadas por lei delegada é autorizar que o Executivo use esse instrumento normativo como forma oblíqua de contornar as restrições feitas às leis delegadas.

O principal argumento daqueles que defendem que as medidas provisórias podem instituir ou majorar tributos está no fato delas, na redação original do art. 62, não terem sido limitadas quanto às matérias que podiam disciplinar, podendo assim, tratar de tributos.

³⁵ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 310.

Acontece que a Constituição Federal deve ser interpretada utilizando-se dos vários métodos de interpretação, principalmente a interpretação sistemática, a qual se deve situar, dentro de um contexto particular e geral, a norma a ser interpretada, estabelecendo ligações internas. Em vista disso, não se deve interpretar o texto do art. 62 isoladamente, sem manter as conexões com os outros dispositivos constitucionais, como o princípio da legalidade, segurança jurídica e Estado Democrático de Direito, além de outras normas previstas em todo o texto constitucional.

Ao se valer dos métodos interpretativos para tributação, Carrazza conclui que “uma interpretação sistemática do Texto Constitucional revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos”.³⁶

Nessa seara tributária, é indispensável apontar o estudo feito por Misabel Abreu Machado Derzi, sobre o título “Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição ou majoração de tributos”.³⁷ Tal estudo mostra que a interpretação do art.62 da C.F. deve ser feita dentro do contexto constitucional de forma sistemática, respeitando os princípios da segurança jurídica, legalidade e anterioridade. Assim sendo afirma Derzi:

O art. 62 só ganha razoável interpretação se colocado em confronto com o sistema constitucional tributário. E esse se assenta sobre valores como segurança, previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas que têm, na legalidade e na anterioridade, suas mais importantes expressões. Criar tributo ou aumenta-lo somente poderá ser válido, de acordo com a Constituição, se o instrumento utilizado for a lei ordinária (como regra) ou a complementar (para os empréstimos compulsórios e os impostos novos, criados no exercício da

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 48.

³⁷ DERZI apud BERNARDES, Flávio Couto. **Direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: UCAM, 2002, p. 65.

competência residual), atos normativos conciliáveis com o princípio da anterioridade. As medidas provisórias, em virtude da antecipação de efeitos à própria existência da lei em que se converterão, são veículos que guardam profunda antinomia ao tradicional princípio da anterioridade das leis fiscais.³⁸

Coêlho também concorda com a não instituição ou majoração de tributos por medida provisória:

O Direito inadmite regras antitéticas, o que prevê são regras de atenuação. O Direito Tributário é regido por princípios de contenção. Neste campo, os grandes princípios pleiteiam: a) Legalidade (lei formal e material). Medida provisória não é lei. b) Não surpresa. A Medida Provisória surpreende os contribuinte.³⁹

Nesse mesmo sentido assevera Temer a respeito das medidas provisórias:

Podem versar, portanto, sobre todos os temas que possam ser objeto de lei, à exceção, naturalmente, das seguintes matérias: a) aquelas entregues à lei complementar; b) as que não podem ser objeto de delegação legislativa; c) a legislação em matéria penal; d) a legislação em matéria tributária. Na quarta hipótese, extrai-se do Texto Constitucional que a única possibilidade de sacar recursos do patrimônio individual (propriedade) se dá por via de lei formal (CF, art. 150,I).⁴⁰

Machado não acha possível o aumento de tributos por meio de medida provisória, não excluindo, porém, essa possibilidade em situações especiais.⁴¹

Assim, o professor Hugo de Brito, Sacha Calmon e o Ministro Moreira Alves entendem que, embora a medida provisória não institua ou majore o tributo, ela pode ser utilizada nos impostos extraordinários do art. 154, II da

³⁸ Idem.

³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 132.

⁴⁰ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.152.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 44-48.

C.F. de 1988, o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), mesmo que tais tributos possam ser veiculados por lei complementar.

Esse entendimento é totalmente rechaçado por Carrazza, pois, quanto ao imposto extraordinário, leciona que a Constituição já concedeu ao Presidente da República a possibilidade de instituir esse tributo de uma forma mais eficiente e célere que é através da decretação do estado de sítio, ou seja, a instituição de impostos extraordinários pode vir acompanhada da decretação do estado de sítio.⁴²

Quanto ao empréstimo compulsório, daí o autor acrescenta os impostos residuais (art. 154, I), também não podem ser instituídos por medida provisória, embora tenham como alicerce situações de relevância e urgência. Nesse caso, a Constituição já regulou de maneira específica, a relevância e urgência, não projetando a matéria na seara própria das medidas provisórias. Ademais, tais tributos são criados por lei complementar que exige quorum especial para aprovação e a medida provisória é aprovada por maioria simples. Logo, se fosse possível a instituição ou majoração dos tributos por medida provisória perderia o sentido a exigência de maioria absoluta para aprovação desses tributos.

Dessa forma, conforme será apresentada nos próximos capítulos, a E.C. 32 já proibiu o uso de medidas provisórias em matéria de lei complementar.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 284-292.

Carrazza também coloca não ser possível medida provisória para criar contribuições sociais para seguridade social, haja vista, que os pressupostos da relevância e urgência são atendidos pela *vacatio legis* de 90 dias e não da edição de medidas provisórias, assim como para criar ou majorar imposto sobre movimentações ou transmissões de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (já decidido pelo STF).⁴³

Entende, ainda, no sentido da absoluta impossibilidade de criação ou majoração de tributos sujeitos à medida provisória, que os impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V da C.F. não estão sujeitos a este instrumento normativo; pois, se fosse possível o ônus tributário através desta via normativa, não teria razão jurídica a existência do que está previsto no § 1º do art. 153 da C.F, que permite ao Executivo a alteração das alíquotas destes impostos, dentro dos limites legais, sem qualquer reexame do legislativo.

Embora a maioria da doutrina seja contra a instituição ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias, a jurisprudência, conforme citado no capítulo anterior, firmada pelo STF orienta que se deve reconhecer a possibilidade de o governo instituir ou majorar tributos através da edição de medida provisória, baseada, essencialmente, no que já vinha sendo decidido em nível de decreto-lei.

No contexto desse entendimento jurisprudencial, quanto ao tratamento tributário dado pela medida provisória, é de suma importância consignar o relato e o comentário feito pelo Ministro Celso de Mello (1999) no Recurso Extraordinário nº. 239.286-6:

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 289.

Devo ressaltar, inicialmente, na linha do voto vencido que proferi, em 13/8/97, 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 a majoração de qualquer tributo. [...] Cumpre ter presente, bem por isso, no que se refere ao poder de editar medidas provisórias, a advertência exposta em autorizado magistério doutrinário (MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, "Do Processo Legislativo", p. 235, item n. 152, 3ª ed., 1995, Saraiva): "Trata-se de um grave abuso. Ele importa no mesmo mal que se condenava no decreto-lei, isto é, importa em concentração do poder de administrar com o poder de legislar, uma violação frontal à separação dos poderes." [...] Eventuais dificuldades de ordem política - exceto quando verdadeiramente presentes as razões constitucionais de urgência, necessidade e relevância material - não podem justificar a utilização de medidas provisórias, sob pena de o Executivo, além de apropriar-se ilegitimamente da mais relevante função institucional que pertence ao Congresso Nacional, converter-se em instância hegemônica de poder no âmbito da comunidade estatal, afetando, desse modo, com grave prejuízo para o regime das liberdades públicas, a relação de equilíbrio que necessariamente deve existir entre os Poderes da República.⁴⁴

Por fim, percebe-se pela lição de Carrazza, que somente através da lei

ordinária e complementar é possível criar ou aumentar tributos, concluindo pela total impossibilidade de se fazer por meio de medida provisória:

Com estas derradeiras considerações, temos por demonstrada a tese retro-enunciada: em hipótese alguma a medida provisória pode criar ou aumentar tributos. Só a lei (ordinária ou, em alguns poucos casos, complementar) poderá validamente fazê-lo. Ademais, a lei submete-se a um complexo processo de elaboração, que exige a co-participação de, pelo menos, dois Poderes do Estado (o Executivo e o Legislativo). Isto faz com que ela, antes de entrar em vigor e produzir efeitos, tenha seu conteúdo amplamente discutido e, portanto, conhecido pela opinião pública. Depois, a lei ordinária (e não a medida provisória) prestigia ao máximo o princípio da estrita legalidade tributária, que leva à segurança jurídica e à não-surpresa dos contribuintes. Isto obviamente não se dá com a medida provisória, que brota de chofre, no silêncio dos gabinetes, da vontade isolada e, por vezes, imperial do chefe do Executivo. Se, porventura, medida provisória pudesse criar ou aumentar tributos, que seria da estrita legalidade, da segurança jurídica, da não-surpresa dos contribuintes? Tudo confirma, portanto, que só a lei – nunca a medida provisória – pode criar ou aumentar tributos.⁴⁵

⁴⁴ Recurso Extraordinário nº. 239.286-6.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 291-292.

5. As limitações constitucionais ao poder de emendar a Constituição

Nesse capítulo serão abordados alguns aspectos a respeito do Poder Constituinte e das limitações do Poder Derivado em emendar a Constituição. Necessário se faz analisar tais aspectos, haja vista o entendimento de que a Emenda Constitucional nº. 32 aboliu o direito fundamental do princípio da legalidade, ao permitir que medidas provisórias instituam ou majorrem tributos em seu art. 62, § 2º, extrapolando, portanto, as limitações materiais ao poder de emendar a Constituição prevista no art.60, § 4º, IV, da Carta Maior.

A nossa Constituição Federal de 1988 é do tipo rígida, já que exige processo legislativo especial e mais dificultoso do que o das leis para alteração e modificação do seu texto. No entanto, essa rigidez garante uma imutabilidade relativa na Constituição, pois, desde que haja a observação das limitações presentes na própria Constituição e aos princípios constitucionais, são possíveis alterações legítimas na Constituição através do Poder Constituinte derivado.

O Poder Constituinte, como bem afirma Moraes “é a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo, social e juridicamente organizado”.⁴⁶ Portanto, ele aparece como a expressão máxima da soberania nacional e elemento essencial para caracterização e criação do Estado.

Sendo o Poder Constituinte uma manifestação da soberania nacional e popular, o principal titular desse poder é o povo. Dessa forma a vontade do constituinte é a vontade do povo manifestada pelos seus representantes.

⁴⁶ MORAES, Alexandre de. op. cit., p. 56.

O Poder Constituinte se classifica em dois tipos: Poder Constituinte originário e o Poder Constituinte derivado.

O Poder Constituinte originário consiste na faculdade de criar uma nova Constituição, organizando o Estado e criando os poderes necessários para orientar os interesses da comunidade. É um poder inicial, ilimitado, pois cria o Estado sem nenhuma limitação formal, não dependendo de condição jurídica de direito anterior. É absoluto, já que pode atingir direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

O Poder Constituinte derivado está presente na própria constituição, portanto, subordinado a ela, sendo essencialmente jurídico. É um poder derivado que retira sua força do Poder Constituinte originário e limitado por que encontra limitações expressas e implícitas no texto constitucional sendo passível de Controle de Constitucionalidade.

O Poder Constituinte derivado ainda se subdivide em reformador e decorrente. O Reformador consiste na possibilidade de reformar a Constituição, respeitando as limitações expressas e implícitas previstas no texto da Carta Magna. Tais limitações estão expressas no art. 60 da CF impostas pelo poder constituinte originário. As reformas podem ser exercidas pelo Congresso Nacional, que é o órgão constituído com poder de emendar a Constituição.

O Poder Constituinte decorrente consiste na possibilidade de auto-organização dos Estados-membros através de suas constituições estaduais, respeitando as limitações estabelecidas na Constituição Federal.

Especificamente quanto ao Poder Constituinte derivado reformador, o art. 60 da Constituição Federal traz algumas limitações ao poder de emendar a Constituição, quais sejam: limitações circunstanciais (art. 60, § 1º); limitações

processuais ou formais (incisos I, II, III, §2º, §3º, §5º do art. 60); limitações materiais implícitas e as limitações materiais expressas ou explícitas do § 4º, do art. 60 que é a única de interesse nesse trabalho.

No que pertine à limitação material à emenda da Constituição, o art. 60, § 4º, estabelece:

Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

As matérias tratadas por esse parágrafo, como esclarece Moraes, “formam o núcleo intangível da Constituição Federal, denominado tradicionalmente por cláusulas pétreas”.⁴⁷ Portanto, a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes, os direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas que não podem ser abolidas através de emendas constitucionais, no uso do Poder Constituinte derivado reformador.

Diante desse aspecto, entende-se que a Emenda Constitucional nº 32, ao possibilitar a instituição de tributos por meio de medida provisória através da nova redação utilizada ao seu § 2º, do art.62 da CF, aboliu o direito fundamental à instituição de tributos que só pode ser criado mediante lei conforme prescreve o art. 150, I, da CF. Tal emenda violaria a limitação material imposta no art.60, § 4º, IV da CF.

Insta salientar que, como já comentado em capítulos anteriores, o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF) é uma especificação do

⁴⁷ MORAES, Alexandre de. op. cit., p. 565.

princípio da legalidade genérica prevista no art. 5º, II, CF, portanto, um direito individual do cidadão impossível de sofrer modificações que venham prejudicá-lo através de emendas constitucionais. Ademais, o rol de direitos e garantias individuais, segundo o art. 5º, § 2º abaixo transcrito, não se restringe somente aos descritos no art. 5º da Constituição, mas estão dispersos no texto da Carta Magna.

Art. 5º - [...] § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Quanto ao rol ampliativo de direitos fundamentais do art. 5º da CF, assevera Moraes:

Lembramo-nos, ainda, que a grande novidade do referido art. 60 está na inclusão, entre as limitações ao poder de reforma da Constituição, dos direitos inerentes ao exercício da democracia representativa e dos direitos e garantias individuais, que por não se encontrarem restritos ao rol do art. 5º, resguardam um conjunto mais amplo de direitos constitucionais de caráter individual dispersos no texto da Carta Magna. Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal (Adin nº 939-7/DF) ao considerar cláusula pétrea, e consequentemente imodificável, a garantia constitucional assegurada ao cidadão no art. 150, III, b, da Constituição Federal (princípio da anterioridade tributária), entendendo que ao visar subtrai-la de sua esfera protetiva, estaria a Emenda Constitucional nº3, de 1993, deparando-se com um obstáculo intransponível, contido no art.60, § 4º, IV da Constituição Federal, pois, “admitir que a União, no exercício de sua competência residual, ainda que por emenda constitucional, pudesse excepcionar a aplicação desta garantia individual do contribuinte, implica em conceder ao ente tributante poder que o constituinte expressamente lhe subtraiu ao vedar a deliberação de proposta de emenda à constituição tendente a abolir os direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados”.⁴⁸

Percebe-se, pela citação acima, a importância da decisão do Supremo Tribunal Federal ao considerar como direito fundamental um princípio específico do direito tributário que é o princípio da anterioridade. Conforme a decisão, a Emenda Constitucional nº. 3, de 1993 tentou abolir esse direito

⁴⁸ MORAES, Alexandre de. op. cit., p. 565.

fundamental que tem como limitação material o art.60, § 4º, IV. Diante desse mesmo enfoque, é que se entende que a Emenda Constitucional nº. 32 aboliu o direito fundamental do cidadão à instituição de tributos por lei. O princípio da estrita legalidade tributária tal qual o princípio da anterioridade são direitos fundamentais do contribuinte que lhe dão uma segurança jurídica na tributação. O primeiro condiciona a criação ou majoração de tributos à lei, originada pelo Poder Legislativo através dos representantes eleitos pelo próprio cidadão, que será tributado. O segundo dá uma garantia ao contribuinte da não-surpresa na instituição ou majoração do tributo ao postergar a sua cobrança no tempo.

É necessário salientar que a Emenda Constitucional não pode abolir as matérias tratadas nos incisos de I a IV do § 4º do art. 60, mas pode versar sobre tais matérias desde que não restrinja os direitos ali previstos, ou seja, no caso específico aqui tratado, não diminua os direitos e garantias individuais. Acontece que a E.C nº32, como percebido, diminuiu ou até mesmo aboliu o direito do contribuinte de ter o tributo criado somente por lei, permitindo que seja criado por ato do executivo, menos rígido que a lei, causando uma enorme insegurança jurídica.

Nesse sentido assevera Niebuhr:

[...] o princípio da legalidade em matéria tributária traduz direito individual, que, como prescreve o inciso IV do parágrafo 4º do art. 60 da Constituição Federal, não pode ser afetado por Emenda à Constituição. O Direito Individual é cláusula pétrea, da qual o poder de reforma não pode olvidar.

O Congresso Nacional, mesmo que quisesse, como quis, não reúne competência para, através de Emenda à Constituição minimizar o direito individual à legalidade tributária, admitindo que medida provisória disponha de instituição e majoração de impostos, Malgrado autoria Congressual, esse parágrafo 2º do artigo 62 introduzido pela Emenda à Constituição nº32 é inconstitucional.⁴⁹

⁴⁹ NIEBURH, Joel de Menezes. op. cit., p.118.

Partilha também com esse pensamento Carrazza ao afirmar que:

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

Como se isso não bastasse, a mesma EC n. 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente “consentidos” por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a *cláusula pétrea* do art. 60, parágrafo 4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais *lato sensu*.⁵⁰

6. A Medida Provisória e a Emenda Constitucional n.º 32, de 2001

Conforme explicitado anteriormente, a medida provisória veio substituir o antigo decreto-lei previsto nas constituições de 1967 e 1969. Depois de editada a Constituição de 1988, o instituto da medida provisória foi amplamente discutido e foram originados valiosos estudos jurídicos, que discriminavam as matérias de que a medida provisória deveria tratar, inclusive impondo limites a esse instituto na criação ou majoração de tributos.

No entanto o Governo ignorou esses estudos doutrinários e editou medidas provisórias tratando de quase todas as matérias, inclusive tributária. Seu uso foi feito de forma indiscriminada e abusiva pelo Estado. Para completar, o Poder Judiciário se posicionou em sentido contrário ao que vinha sendo preconizado pela doutrina.

Seguindo a tendência do judiciário e para evitar que houvesse uma reviravolta na jurisprudência, o Governo, através de cansativas insistências, conseguiu com o Congresso Nacional a aprovação e edição da Emenda

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 275-276.

Constitucional nº32, de 11 de Setembro de 2001, na qual possibilitou, de uma vez por toda, a instituição de tributos por medida provisória, além de ter trazido profundas modificações no seu texto original.

Na verdade a esperança de todos com a edição dessa Emenda era acabar com os excessos de medidas provisórias que aconteciam no País. No entanto, nota-se que o constituinte derivado suplantou os limites de reforma, como bem afirma Carrazza:

O que se nota, *prima face*, é que o constituinte derivado investiu-se das prerrogativas de constituinte originário e, sem a menor cerimônia, “reconstruiu”, a seu talento, a figura da medida provisória. Para tornar mais atraente a “reforma”, o mesmo constituinte derivado criou pretensos obstáculos às medidas provisórias. Escrevemos “pretensos obstáculos” porque onde os obstáculos jurídicos, postos pelo constituinte originário, eram totais (v.g., a impossibilidade de reedição de medidas provisórias, ainda que por *inertia deliberandi* do Congresso Nacional) surgiram acanhadas peias, que, na real verdade, dilargaram, sensivelmente, o campo de ação destes atos normativos. Foi uma forma ardilosa de, restringindo, ampliar.⁵¹

A redação original do art. 62, da Constituição Federal era:

Art.62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias. Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Passou a ter 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.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., 2006, p. 274.

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 delas decorrentes. § 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. § 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais. § 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, 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. § 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. § 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. § 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Inicialmente é necessário se fazer uma comparação entre a medida provisória original e as alterações trazidas pela E.C nº32 no que concerne principalmente à matéria tributária.

A primeira modificação foi quanto à regra do § 1º do art. 62 que limitou as matérias que não podem ser tratadas por medidas provisórias, diferentemente da redação original que não discriminava as matérias; sendo,

portanto, o principal argumento do Governo no uso desse instituto no campo tributário, uma vez que, se não havia limitação, entendia-se que as medidas provisórias poderiam ser usadas de maneira ampla, sobre quase tudo, inclusive, na seara tributária.

Importante verificar, com relação às limitações impostas no § 1º desse artigo, que a E.C. 32 tentou trazer proibições semelhantes às contidas no art. 68 da C.F. em relação às leis delegadas (já comentadas anteriormente). No entanto, deixou de fora a proibição para regular direitos individuais. Ademais, já que tais direitos normalmente abrangem garantias contra o Poder Público é no mínimo incoerente que o Estado possa reger esses direitos, como passou a ocorrer com essa Emenda.

É pacífico que lei delegada não pode instituir ou majorar tributos, já que é vedado tratar de direitos individuais e tributar significa restringir a propriedade e a liberdade, matérias inerentes ao direito individual. Diante disso, se não pode existir lei delegada sobre essa matéria, não poderia haver medida provisória.

Esse é o entendimento de Cléve:

O que se pode sustentar, no caso da matéria tributária, é que o tributo envolve um importante direito individual (a propriedade), por se confundir, em última análise, com um recorrente mecanismo expropriatório de certas somas em dinheiro. Nesta circunstância,..., é plenamente defensável a tese segundo a qual somente pode ser criado ou majorado tributo por meio de lei formal tendo em conta o disposto no art. 68, § 1º, II da CF. Ou seja, a impropriedade da medida provisória para disciplinar matéria tributária não decorre do princípio da legalidade (porque ela o satisfaz, salvo ocorrente reserva de lei do parlamento), mas sim do fato de o tributo substanciar instrumento de vulneração de um direito individual (a propriedade).⁵²

⁵² CLÉVE apud FISCHER, Octávio Campos. **Algumas notas sobre medida provisória, tributação e estado democrático de direito in Princípios de direito financeiro e tributário**. Adilson Rodrigues Pires e Eleno Taveira Tôrres (org). São Paulo: Renovar, 2006, p. 654.

Observa-se no §1º que, assim como acontece com a Lei Delegada, houve a proibição da edição de medidas provisórias sobre matéria de Lei Complementar. Com isso, afastou definitivamente a possibilidade da instituição, via medida provisória, dos impostos previstos no art. 154, II e art. 148, I da C.F., já que exigem lei complementar para sua criação. Tal fato é importante salientar, por que alguns autores, como Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon, tinham estes impostos como a única exceção à instituição de tributos via medida provisória, devido ao caráter de urgência e relevância que apresentavam para sua criação ou majoração.

Ainda com relação ao § 1º, alguns doutrinadores colocam que o rol de limitações impostas à medida provisória é taxativo, ou seja, todas as matérias não tratadas nesse parágrafo podem ser disciplinadas por medida provisória. No entanto, em sentido contrário, assevera Niebuhr:

O raciocínio esposado antes da Emenda à Constituição nº. 32 não perdeu sua procedência. A medida provisória continua sendo ato excepcional, cuja interpretação deve ser restritiva. Nesse sentido, ainda que não enumerada no §1º do artigo 62, se há matéria cuja natureza não se harmoniza com a urgência da medida provisória, é forçoso reconhecer que ela não pode ser tratada.⁵³

No que concerne à relevância e urgência, já discutida em capítulos anteriores, é de suma importância comentar a alteração trazida no § 2º inserido pela Emenda. Tal parágrafo possibilitou a instituição de impostos por meio de medidas provisórias, ao contrário do que afirmava a maioria da doutrina, mas de acordo com o que já se decidia nos tribunais.

⁵³ NIEBURH, Joel de Menezes. op. cit., p.109.

O parágrafo possibilita a instituição de impostos por medida provisória desde que respeite o princípio da anterioridade, excepcionando os impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II, que são exceções à anterioridade tributária.

Inicialmente chama-se a atenção à contradição trazida pela Emenda Constitucional ao exigir pressupostos de relevância e urgência para sua edição e, ao mesmo tempo, o respeito à anterioridade tributária, fazendo com que o imposto só seja cobrado no exercício financeiro seguinte à conversão em lei da medida provisória.

Entende-se que essa alteração, além de contrariar a legalidade tributária para a instituição de tributos, anulou a própria natureza da medida provisória, já que foi criada para ter eficácia imediata.

Percebe-se que os institutos da medida provisória e o princípio da anterioridade são antagônicos e não poderiam ser colocados em um mesmo dispositivo. A Constituição previu a anterioridade tributária justamente para que a instituição ou majoração de tributos não fosse uma surpresa ao cidadão, dando maior segurança jurídica. Em contrapartida, criou a medida provisória para justificar a antecipação da aplicabilidade e eficácia de uma regra que tem que ser convertida em lei posteriormente. Esse é um dos principais argumentos que afastam a possibilidade de instituição de tributos por medida provisória.

Diante do fato assevera Fischer:

Acima de tudo, após esta ligeira análise do § 2º do art. 62, é necessário indicar que estamos a falar de uma norma que produziu um instituto que nega a própria idéia de Medida Provisória. Esta tem na eficácia imediata uma de suas características principais, mas referido dispositivo estipula que, nos casos por ele indicados, ela “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Ora, tem-se aí inusitado caso de uma Medida Provisória que somente irá produzir efeitos quando não mais existir, isto é, somente quando for convertida em lei! Por isto, não seria bem uma Medida Provisória (relembre-se que o nome diz pouco ou nada acerca da natureza jurídica de um instituto), mas, antes, uma espécie de Projeto de Lei, com um rito especial de aprovação. Tal situação, também, foi alvo de acirrada crítica por parte de Clélio Chiesa, para quem “se a matéria não é considerada urgente, tanto que pode aguardar o exercício subsequente, o veículo normativo medidas provisórias é inadequado para cumprir tal desiderato”.⁵⁴

Nota-se que o § 2º, ao permitir a instituição de tributos por medida provisória ante a necessidade de lei formal para tal tributação, está violando o princípio basilar do direito tributário que é a segurança jurídica, efetivado pelo princípio da legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade e universalidade. A importância desse princípio na matéria tributária pode ser verificada na lição de Chiesa:

Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Efetivam-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, o da anterioridade, o da igualdade, o da irretroatividade, o da universalidade e outros mais. Portanto, se em determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência dessas diretrizes, dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.⁵⁵

Quanto à palavra “imposto” prevista no §2º, Machado entende que essa norma introduzida no parágrafo em questão, que exige a anterioridade para cobrança do tributo, tem natureza meramente interpretativa, pois o Congresso informou apenas o que já deveria ter sido dito pelos tribunais há muito tempo, principalmente pelo Supremo.⁵⁶ Essa regra aplica-se também às

⁵⁴ FISCHER, Octávio Campos. op. cit., p. 653.

⁵⁵ CHIESA, Clésio. op. cit., p. 48.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 93.

Contribuições e taxas sujeitas ao princípio da anterioridade, conforme art. 150, III, “b” da CF.

Da mesma forma, por força do art. 195, §6º da CF as contribuições sociais sujeitas a essa regra, só poderão ser cobradas a partir de 90 dias da data da publicação da lei em que se tenha convertido a medida provisória.

No entanto, com posição contrária, afirma Rosa Jr.:

Leandro Paulsen entende que a restrição constante da norma do § 2º do art. 62 da CF só se aplica a impostos, e, assim, “para as demais espécies tributárias, continua aplicável a orientação do STF”, no que toca ao termo *a quo* de medida provisória para o respeito à anterioridade, que há de ser a data da medida provisória e não a da lei de conversão.⁵⁷

Diante do exposto, há o entendimento de que a Emenda Constitucional nº. 32 trouxe alguns aspectos positivos, mas, na grande maioria, são pontos negativos, principalmente no que tange à matéria tributária. Admitir a instituição ou majoração de impostos através de medida provisória no art. 62, § 2º, da CF e ao mesmo tempo, fazer com que esse instituto, não observe o pressuposto da urgência ao submetê-la ao princípio da anterioridade, é, segundo melhor doutrina, um disparate constitucional e a maior prova da inconstitucionalidade da Emenda 32.

Importante a lição de Baleeiro em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi que fala da incongruência ao conciliarmos a instituição ou majoração de tributos por medida provisória e o instituto da anterioridade da lei tributária:

Cumpra, agora, mudado o Texto Constitucional, afastar de plano o mesmo entendimento, no caso de medidas provisórias, o qual levaria à conciliação

⁵⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Renovar, 2005, p. 291-292.

entres esse ato normativo e o princípio da anterioridade, acarretando constante infringência à letra do art. 62. Instituir tributo ou majora-lo não contém relevância e urgência, legitimadoras das medidas provisórias, pois as leis que criam tributo novo ou majoram aqueles já existentes têm sua aplicabilidade adiada para o exercício seguinte ao de sua publicação, graças ao princípio da anterioridade. E, embora existam relevância e urgência em matéria tributária, essas são disciplinadas de modo peculiar, distinto daquele constante no art. 62. O Presidente da República não pode deter faculdade discricionária, que anularia a anterioridade das leis fiscais. Também o Poder Legislativo não pode burlar a Constituição. Se lhes fosse reconhecida essa faculdade, então, duas situações alternativas, ambas inconstitucionais, surgiriam:

- Ou discricionariamente os poderes Executivo e Legislativo decidiriam que podem instituir ou majorar tributos por meio de medidas provisórias, conciliando-as com o princípio da anterioridade e, com isso, ofendendo a letra do art. 62, o qual determina a eficácia e a aplicabilidade imediatas desse ato normativo;
- Ou discricionariamente decidiriam o que é urgente e relevante no Direito Tributário, afastando o princípio da anterioridade ou desprezando regulação própria e especial que a relevância e urgência mereceram na Constituição Federal de 1988.⁵⁸

Observando-se o entendimento do referido autor, que coloca duas alternativas de inconstitucionalidade no uso de medidas provisórias, percebe-se que a Emenda Constitucional nº32 preferiu optar pela primeira alternativa quando resolve conciliar, no § 2º do art. 62, o instituto da medida provisória na criação ou majoração de impostos com o princípio da anterioridade, ofendendo, portanto, o pressuposto constitucional da relevância e urgência previsto no caput do art.62.

Conforme visto, a instituição ou majoração de tributos via medida provisória esbarra na barreira do princípio da legalidade (ligado à República e à Democracia) e da anterioridade que concretizam a segurança jurídica. Tais princípios estão incluídos no âmbito dos direitos e garantias constitucionais,

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., p. 60.

impedidos, portanto, de sofrerem alteração por qualquer tipo de emenda ou reforma à Constituição que venha a diminuí-lo (art. 60, § 4º, IV).

7. Conclusões

O princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF) é uma especificidade do princípio genérico da legalidade previsto no art. 5º, II da CF, sendo ambos direitos fundamentais do cidadão.

A Constituição Federal com esse dispositivo quis dar ênfase ao princípio da legalidade dando um enfoque ao direito tributário através da legalidade na tributação.

Nesse sentido, segundo o que prescreve o art. 5º, II e art. 150, I da Constituição Federal, constatou-se que somente através de lei formal, emanada do Poder Legislativo é que se pode instituir ou majorar tributos. Vale dizer, o princípio da legalidade garante a exigência da auto-imposição, ou seja, somente os cidadãos, através de seus representantes, é que podem determinar os tributos que, de cada um deles, pode ser exigido.

A medida provisória é um instrumento importado do direito italiano, que veio substituir o antigo decreto-lei brasileiro. Acontece que se constatou um equívoco na importação de tal instituto. A Itália adota um regime parlamentarista de Governo com profundas diferenças em relação ao regime presidencialista brasileiro. Isto ocasionou grandes problemas de compatibilidade ao incorporar o *decreto-legge* italiano à realidade brasileira.

Na Constituição italiana não há a previsão dos princípios da separação de poderes, estado democrático de direito e cidadania, como estão elencados na Constituição brasileira. Logo, com a importação da medida provisória para o

Brasil, a sua aplicação teria que levar em consideração tais princípios através de uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico.

Com isso a aplicação da medida provisória no Brasil não pode corresponder ao mesmo tipo de aplicação do *decreto-legge* italiano, haja vista o princípio da separação de poderes, legalidade e os outros princípios constitucionais. Ademais, na Itália, o princípio da legalidade é bem mais amplo que no Brasil, ou seja, a lei tem um sentido amplo que abrange a lei ordinária, o decreto-lei e o decreto legislativo.

As diferenças das origens da medida provisória não ficam só aqui, ela veio substituir o antigo decreto-lei brasileiro que possuía seu campo de atuação limitado na Constituição; em contrapartida, as medidas provisórias não tinham suas matérias limitadas, ocasionando uma insegurança jurídica ainda maior.

Ocorre que o decreto-lei surgiu em uma Constituição outorgada em um regime militar e ditatorial, já a medida provisória, com a evolução histórica, apareceu em um regime democrático com uma Constituição valorizadora dos direitos fundamentais e voltadas aos cidadãos.

Em vista disso, não justifica a Jurisprudência possibilitar a imposição do ônus tributário por medida provisória baseada no que já vinha se decidindo em relação ao antigo decreto-lei, já que são institutos com realidades sociais diferentes. Ademais, conforme visto, a medida provisória foi importada de um país com características governamentais e com o sistema constitucional muito diferente do brasileiro. Não é por que na Itália se usa medida provisória nas matérias de lei formal que no Brasil também se pode usar.

A medida provisória para ser editada necessita atender aos pressupostos constitucionais da relevância e da urgência, o que não tem

sintonia com a imposição do ônus tributário. Instituir ou majorar tributos já existentes não é considerado relevante e urgente para a Constituição, a ponto de justificar a edição de medidas provisórias. Ora, os casos de relevância e urgência na tributação já estão previstos na própria Constituição Federal, ou seja, a Constituição já prevê todas as matérias tributárias que necessitam de relevância e urgência, como por exemplo, as previstas nos artigos 148, I, 195, §6º, 150, §1º, 153, §1º e 154, II.

Ademais a urgência da medida provisória esbarra no princípio constitucional da anterioridade da lei tributária. Logo, a medida provisória é criada em uma situação de urgência para ser aplicada imediatamente, não se compatibilizando com a anterioridade da lei tributária que adia a sua aplicabilidade para o exercício seguinte à publicação da lei.

Essa é uma das primeiras inconstitucionalidades da Emenda Constitucional nº. 32, que ao trazer em seu § 2º, art. 62, a possibilidade de instituir imposto por medida provisória desde que convertida em lei até o final do exercício para ser cobrada no exercício seguinte, estaria atendendo ao princípio da anterioridade, mas negando a sua própria natureza de aplicabilidade imediata consignada no art. 62.

Outra incoerência da Emenda ao alterar o artigo e possibilitar o ônus tributário por meio de medida provisória, foi ir de encontro ao princípio da estrita legalidade tributária, considerado um direito fundamental, bem como ultrapassar os limites materiais de reforma da Carta Magna, consignados no art. 60, § 4º, IV e III, que impede a Emenda que prejudique ou mesmo exclua os direitos e garantias fundamentais e a separação de poderes.

Vários são os argumentos que impedem a tributação por meio de medidas provisórias, dentre eles percebe-se a restrição que há à lei delegada para tratar de direito individual prevista no art.68, §1º, II da CF e consequentemente a proibição de tributação. Seria um grande absurdo que as medidas provisórias pudessem regular situações que sejam vedadas às leis delegadas.

É perfeitamente sustentável a tese segundo a qual somente pode ser instituído ou majorado tributo por meio de lei formal tendo em conta o disposto no art.68, §1º, II da CF, haja vista que a tributação, por significar uma restrição à propriedade e à liberdade, tem com os direitos individuais inerente ligação, de forma que, se não pode admitir lei delegada sobre tal assunto, também não poderá por medida provisória. Se a Constituição proibiu que determinadas matérias, por sua gravidade, fossem decididas por uma única pessoa através de um instrumento normativo de maior relevância, como a lei delegada, não faria sentido excluir esses limites em um veículo normativo provisório usado de forma arbitrária.

Ademais, os direitos individuais, normalmente, abrangem uma categoria de direitos contra o Poder Público, por isso não seria razoável que este pudesse regular aqueles.

A redação original do art. 62 da CF, não limitava as matérias na qual a medida provisória deveria tratar, com isso, o Poder Executivo disciplinava quase tudo com esse instrumento, principalmente a instituição ou majoração de tributos. Esse é um dos principais argumentos que alguns doutrinadores sustentam para imposição do ônus tributário via medida provisória. Acontece que não se pode aplicar a medida provisória vislumbrando só o art. 62, sem se

fazer uma interpretação sistemática da Constituição levando em consideração todos os princípios e regras nela inseridas, como o princípio da legalidade, separação de poderes e o estado democrático de direito.

A E.C. 32 inseriu o § 1º com essas limitações materiais à edição de medida provisória, confirmando o que muito a doutrina já proibia de ser tratado, como as matérias de lei complementar e direito penal, mas deixando de fora a matéria tributária. Essas limitações não são taxativas podendo existir outras se houver matérias que não se harmonizam com a urgência da medida.

Várias foram as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº32, algumas positivas, como o estabelecimento das limitações materiais à edição de medida provisória e outras de forma negativa, como a previsão de criação ou majoração de tributos entre outros.

Nesse sentido, percebe-se, conforme explanado no trabalho, que a Emenda trouxe algumas vantagens, no entanto veio com diversos outros problemas, embora tenha diminuído a problemática das reedições e o uso abusivo que o Presidente da República tem feito desse instituto normativo.

Esperava-se que a Emenda Constitucional nº. 32 solucionasse o problema da tributação através da medida provisória, incluindo essa limitação no rol do § 1º do art.62, seguindo a linha dos cientistas jurídicos, tal qual foi feito em relação à matéria penal, às leis complementares e às outras limitações contidas nesse rol.

Na atualidade, há uma submissão a um Estado Democrático de Direito, um Estado que se submete ao direito e não que produz o direito. Tem-se, com isso, não só um Estado de Direito, mas um Estado de Direito Democrático, que

não é reduzido a um esqueleto de princípios e regras formais. Assim, ao se falar em Direito Tributário, o Estado passa a ser limitado pelo Direito.

Diante do abordado, aparece a legalidade, que transfere a titularidade da elaboração das leis das mãos do executivo para o Povo, através de seus representantes. Tal princípio se confunde com o Estado de Direito, pois onde este for concebido haverá a lei para matéria tributária, penal e de outros ramos do direito. A legalidade, assim como o Estado de Direito, não se hamonizam com o arbítrio e a ausência de liberdade ou segurança.

O Estado Democrático de Direito se consubstancia na segurança jurídica e na autodeterminação democrática. Porquanto, por mais que os tributos sejam instrumentos para sustentação desse Estado, não se pode admitir a sua exigência sem os limites constitucionais. Diferente do que afirmava Maquiavel “os fins não mais justificam os meios”, como se colocavam nos Estados autoritários, mas devem estar pautados nos princípios constitucionais.

Portanto, é impossível a imposição de tributos por medida provisória, uma vez que se estaria voltando ao Estado Absolutista, antes do Estado de Direito. Admitir essa imposição seria considerar que o Executivo estaria ditando unilateralmente a relação jurídica tributária de forma parcial, ou seja, estaria ordenando as regras do jogo através de uma relação de poder, por meio de textos normativos. Como já afirmava Comparato (apud FISCHER, 2006, p.656): “Se o governo pudesse definir, ele próprio, os limites de seu poder de *imperium* a garantia institucional das liberdades civis e políticas estaria perdida”.

Através disso, com a edição de medida provisória para regradar a relação Estado-cidadão, não se terá um Estado subordinado ao Direito, mas um Estado

dono desse direito, que gera uma total contradição ao Estado Democrático de Direito. Por mais que tenha força de lei, a medida provisória não é lei e em nenhuma hipótese poderá usá-la para instituir ou majorar tributos, pois essa prerrogativa cabe somente à lei, em sentido formal, elaborada pelos representantes do povo, fazendo valer o Estado Democrático de Direito.

8. Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BERNARDES, Flávio Couto. **Direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: UCAM, 2002.

BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº. 239.286-6**. Relator: Ministro Celso Melo, 09 de novembro de 1999. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo171.htm>>. Acesso em: 09 fev. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CHIESA, Clésio. **O regime jurídico constitucional das medidas provisórias**. Curitiba: Juruá Editora, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FISCHER, Octávio Campos. **Algumas notas sobre medida provisória, tributação e estado democrático de direito in Princípios de direito**

financeiro e tributário. Adilson Rodrigues Pires e Eleno Taveira Tôrres (org). São Paulo: Renovar, 2006.

ICHIHARA, **Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LOURENÇO, Américo; MASSET, Lacombe. **Princípios constitucionais tributários.** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Os Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988.** 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NIEBURH, Joel de Menezes. **O novo regime constitucional da medida provisória.** São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário.** 18 ed. São Paulo: Renovar, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Medidas provisórias.** São Paulo: Revistas dos tribunais, 1991.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.