

A Emenda Constitucional 32/2001 e a tributação através de Medidas Provisórias

Ênio Leite Alves da Silva

Advogado da Caixa no Maranhão

Professor de Direito Constitucional da Faculdade

Cândido Mendes do Maranhão – FACAM

*Especialista em Direito Tributário pela Universidade
da Amazônia – UNAMA*

RESUMO

Aborda-se a adequação da edição de Medidas Provisórias em matéria tributária em relação aos princípios constitucionais, tendo como objetivo ressaltar a importância da jurisdição constitucional, analisar o requisito da urgência e interesse público com os princípios da legalidade e anterioridade tributárias. Identifica-se a atual disciplina das medidas provisórias conferida pela Emenda Constitucional 32/2001, fazendo-se uma correlação com o texto original do art. 62 da Constituição Federal. Conclui-se, ao final, que a alteração constitucional deu uma aparente legalidade à edição de medidas provisórias quanto às matérias tributárias.

Palavras-chave: Princípio da legalidade e anterioridade tributária. Medidas provisórias. Emenda Constitucional 32/2001. Tributos.

ABSTRACT

The present work explains the provisional remedies on taxes matters *in* relation to constitutional principles, and intend to emphasize the significance of the constitutional court, reviewing the requirement of urgency and public interest with the principles of legality and prior tax. Identifies to the current discipline of the provisional remedies given by Constitutional Amendment 32/2001, making up a correlation with the original text of art. 62 of the Federal Constitution. After all, it is concluded that the constitutional amendment gave an apparent legality to the provisional remedies on tax matters.

Keywords: Due process of law. Provisional remedies. Constitutional Amendment 32/2001. Tax.

Introdução

Desde a publicação da Constituição Federal de 1988, sempre foi bastante discutida, seja em nível doutrinário ou jurisprudencial, a possibilidade de edição de medidas provisórias em matéria tributária, sobretudo em razão de sua questionada compatibilidade com os princípios da anterioridade e da legalidade, ambos previstos no art. 150 da Constituição. Com a publicação da Emenda Constitucional 32/2001 (EC 32/2001) foi alterada, sobremaneira, a disciplina jurídica das medidas provisórias no ordenamento nacional: aos escasos dispositivos acerca da matéria quando da promulgação da Carta Magna foram acrescentados diversos outros, tendo sido expressamente permitida sua utilização para instituição ou majoração de tributos (art. 62, §2º).

De fato, o debate acerca da temática, após a publicação da EC 32/2001, foi pouco realizado e de forma ainda incipiente, motivo pelo qual carece de uma devida atenção.

Com efeito, o seu estudo atualiza temas como parlamentarismo e presidencialismo, separação dos poderes, processo legislativo contemporâneo, todos de superlativa importância. Afora isso, prosseguem os atritos e impasses institucionais decorrentes das medidas provisórias, mesmo após o advento da EC 32, inclusive à vista do constante “trancamento” da pauta das Casas Parlamentares – consequência exatamente da nova regulação constitucional.

Na pesquisa, quanto aos fins, utilizou-se o método explicativo, verificando, conforme o entendimento doutrinário e jurisprudencial arrolado, a análise da edição de Medidas Provisórias em matéria tributária.

Da mesma forma, a pesquisa, quanto aos meios, foi bibliográfica, eis que se recorreu ao uso de materiais acessíveis ao público em geral, como livros, artigos e revistas publicados, acórdãos e decisões judiciais, visando à fundamentação teórico-metodológica.

Traçou-se uma linha de raciocínio que partiu de uma análise dos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade, perpassando pelo tema da tributação por medidas provisórias, análise da edição de medidas provisórias para cada um dos tributos em espécie, culminando com as consequências dos tributos cobrados por medidas provisórias.

1 Os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias: premissas para o embate jurídico

Com a edição da Constituição Federal de 1988 e tendo em mira a redação primitiva do art. 62, o debate acerca da possibilida-

de de tributação através de medidas provisórias centrou-se notadamente na suscitada incompatibilidade de tais instrumentos normativos com os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias. Mesmo após o advento da EC 32/2001, ainda existem aqueles (e não são poucos) que continuam entendendo que a instituição ou majoração de tributos não pode ser realizada por medidas provisórias em razão do conflito com os princípios da legalidade e da anterioridade na seara tributária. Destarte, como premissa para o embate jurídico, impende avaliar o verdadeiro significado e alcance de tais pilares do sistema tributário constitucional.

Antes de qualquer coisa, à guisa de prefácio, insta destacar que os mencionados princípios surgem como decorrência da segurança jurídica na ordem tributária. É que os contribuintes somente podem ser tributados por lei editada pela pessoa jurídica competente, devendo ser salvaguardados seus direitos públicos subjetivos, como forma de se lhes conferir certeza e previsão (ou não-surpresa) para programação de sua vida econômica.

Siqueira esclarece que:

Pode-se assumir que já muito se evoluiu em relação ao que era, e o modelo de Estado de Direito está aí para corroborar. Neste, a segurança jurídica tem uma conotação reducionista de certeza ordenadora, que fornece aos indivíduos a certeza do Direito vigente, pautado em um sistema de legalidade. É, por certo, na execução da política tributária que a segurança jurídica ostenta uma posição maior de destaque perante todos, porque sem ela as pessoas não têm como conduzir, planejar e conformar autônoma e responsabilmente suas vidas. Então, tão-só sob a regência de normas estáveis e acreditadas pela coletividade é que esta poderá prosperar [...] Em sendo a lei a garantia máxima do contribuinte, expressão da maioria da coletividade, dela extraem-se a confiança e a segurança de que o Estado conduzir-se-á por ela em toda sua atividade de arrecadação de tributos, e de que o contribuinte poderá conhecer e calcular seus encargos com base exclusivamente em lei.¹

Assim, o princípio da segurança jurídica – do qual são decorrentes a legalidade e anterioridade – exige que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários. Não se pode abandonar os sujeitos passivos tributários a critérios subjetivos e cambiantes, razão pela qual sempre deve existir um perfil legalmente previsto para surgimento dos tributos.

¹ SIQUEIRA, 2002, p.45.

1.1 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade, de forma genérica, fora previsto como direito fundamental no art. 5º, II, da Magna Carta brasileira de 1988. Segundo o apontado princípio, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em verdade, o princípio da legalidade é uma das principais pilstras sobre as quais repousa o edifício do Estado de Direito. Nos países onde este existe são as leis – enquanto normas gerais e abstratas que regulam a sociedade – elaboradas pelo Poder Legislativo, limitando a liberdade e impondo regras de convívio social, tudo tendo por mira o bem comum. Nesse sentido é a doutrina de Canotilho:

Sendo assim pergunta-se: terá sentido hoje falar do princípio da legalidade como um princípio básico do Estado de direito? A resposta é inequivocamente afirmativa. Vejamos por que. A lei ocupa ainda um lugar privilegiado na estrutura do Estado de Direito porque ela permanece como expressão da vontade comunitária veiculada através de órgãos representativos dotados da legitimação democrática direta [...] Quem não entender este significado da prevalência da lei pode fazer glosas sobre o Estado de Direito, mas não sabe o que é um Estado de direito democrático. A lei serve de fundamento ao exercício de outros poderes do Estado: “a administração deve obedecer às leis”; “os tribunais estão sujeitos às leis”. Nesse sentido se afirma que o “poder vem da lei” e que não há exercício legítimo do poder público sem fundamento na lei.²

Para efeitos tributários, a legalidade foi prevista como limitação ao poder de tributar no art. 150, I, CF, ao ser afirmado que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Na verdade, trata-se de corolário do brocardo jurídico “nulo tributos sem lei”, originariamente previsto na Magna Carta de João Sem Terra (1215) sob a denominação de “no taxation without representation”.

O princípio em tela é limite intransponível à atuação do Fisco, visto que a cobrança de qualquer tributo apenas pode ser validamente realizada quando tenha por sucedâneo uma lei que a autorize. Conseqüentemente, não há dever de adimplir tributo que não tenha se originado de Lei, pois é somente com esta que ele se origina e torna-se exigível.

Da legalidade decorre o subprincípio da tipicidade fechada (ou cerrada), segundo o qual a atividade legislativa de criação do tributo deve conter conceitos exatos, seguros, fechados, precisos e rí-

² CANOTILHO, 1999, p.64-5.

gidos. No plano abstrato, a tipicidade requer que sejam descritos todos os aspectos do tributo, a saber: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Em outros termos, a lei instituidora de tributo deve prever sua hipótese de incidência; em que tempo é considerada como verificada a subsunção do fato à norma; a área e os sujeitos passivos sobre os quais incidirá; bem como a base de cálculo e a alíquota correspondentes.

Também é decorrente da legalidade o “princípio da reserva absoluta de lei formal”; que inibe a ação de fontes diversas da lei (enquanto ato normativo oriundo do Poder Legislativo) e torna impossível a atuação administrativa que não tenha respaldo legal. Discorrendo sobre o tema, Coêlho aduz, *in extensis*:

Entre nós, como está na Constituição de 1988, o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral, impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente)³.

Portanto, a regra é a de que a criação ou majoração do tributo depende de lei (ordinária ou complementar, quando exigida pela Constituição), por isso mesmo que o Código Tributário Nacional veda a tributação por analogia (art. 108, §1º).

Em relação ao imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, atendidas as condições e limites legais, suas “alíquotas” podem ser alteradas pelo Poder Executivo, por força do art. 153, §1º, CF. Observe-se que a faculdade concedida refere-se tão-somente às alíquotas (e não à base de cálculo). Dessa forma, tais tributos representam ligeira exceção ao princípio da reserva legal.⁴

1.2 Princípio da anterioridade tributária

A Constituição Federal, em seu art. 150, III, “b”, dispõe que é vedada a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Está aí assentado o princípio da anterioridade tributária.

³ COÊLHO, 1999, p.406.

⁴ Apesar da maioria da doutrina adotar o posicionamento de que os impostos sobre exportação, importação, IPI e IOF constituem exceções à legalidade (posto que suas alíquotas podem ser alteradas por decreto), Carrazza (2002, p.260) entende que não são exceções, na medida em que a modificação das alíquotas deve sempre obedecer aos limites e condições “previstos em lei”. Para o renomado tributarista, isso somente serviria para arregimentar a legalidade, visto que o decreto presidencial encontra a permissão e seus limites em lei.

Não deve o princípio em exame ser confundido com o da anualidade. Este último (que vigorou no Brasil no decurso da vigência da CF de 1946) exigia que, para que um determinado tributo fosse cobrado, existisse prévia autorização orçamentária anual. Noutros termos, não era suficiente que a lei criasse o tributo; era necessário, ainda, que a lei orçamentária anual autorizasse sua cobrança.

Portanto, salvantes algumas exceções previstas no próprio texto constitucional em vigor, a regra é a de que a lei criadora ou majoradora de tributos somente incida sobre fatos geradores ocorridos no exercício financeiro subsequente a sua publicação.

Caso outra fosse a exegese do dispositivo constitucional (art. 150, III, "b"), no sentido de que o tributo poderia incidir sobre fatos imponíveis ocorridos no mesmo exercício da entrada em vigor da lei instituidora ou majoradora, mas que somente poderiam ser cobrados os valores respectivos no ano vindouro, restaria praticamente sem efeito o princípio da anterioridade.

Fosse esse o entendimento correto, as autoridades fazendárias poderiam retardar a cobrança do tributo (cujo fato imponível ocorreu em determinado ano) até o exercício seguinte, fazendo do referido princípio letra morta. Por isso mesmo, a interpretação mais precisa é a de que a lei criadora ou majoradora de tributos somente incida sobre fatos geradores verificados no ano civil subsequente a sua publicação.

Consoante já frisado, o princípio da anterioridade é decorrente do princípio da segurança jurídica, na medida em que tem por escopo evitar que os contribuintes sofram exação fiscal inesperada. A finalidade é, por conseguinte, elidir surpresas e fazer com os sujeitos passivos dos impostos, taxas e contribuições de melhoria tenham ciência antecipada da carga tributária que irão ter que suportar no futuro, dando a possibilidade de planejamento econômico.

1.2.1 Exceções

Consoante o disposto no §1º do art. 150, CF, o princípio da anterioridade tributária não se aplica aos seguintes tributos: empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública (art. 148, I); imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); imposto sobre exportação (art. 153, II); imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV); imposto sobre operações de crédito (art. 153, V); e impostos extraordinários (art. 154, II).

Recentemente, através da EC 33/2001, ficou estabelecido nos artigos 155, §4º, IV, "c", e 177, §4º, I, "b", que também a Contri-

buição de Intervenção no Domínio Econômico, (CIDE) e o ICMS sobre o combustível não se sujeitam ao princípio da anterioridade.

Portanto, os supracitados tributos podem ser cobrados em relação a fatos geradores ocorridos no mesmo exercício financeiro da lei que os instituiu ou majorou, não necessitando que se aguarde o ano civil seguinte.

A respeito do tema, insta colacionar o escólio de Amaro:

Entre as exceções, temos tributos que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade, e, portanto, podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota).⁵

As apontadas exceções constitucionais ao princípio da anterioridade têm o propósito de permitir à Nação e aos Estados (especificamente quanto ao ICMS sobre o combustível) fórmulas para contornar situações extraordinárias de guerra, embates internacionais e interestaduais de tarifas fiscais, controle das exportações e importações, proteção das empresas pátrias e contra a evasão de divisas.

1.2.2 A noventena prevista no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal

Após a publicação da Carta Política de 1988, já existiam estudos que defendiam que a anterioridade especial das contribuições sociais da seguridade social, alocada no art. 195, §6º, CF, em diversos casos era bem mais protetiva do contribuinte que a anterioridade ordinária. Nesse viés era a opinião de Carrazza:

Tem prevalecido o entendimento de que o contribuinte é melhor protegido por esta anterioridade especial, que leva em conta o período de noventa dias, do que pela anterioridade propriamente dita, que se baseia no exercício financeiro. Com efeito, argumenta-se

⁵ AMARO, 2004, p.124.

que se a lei que criar um tributo for publicada no dia 31 de dezembro ele poderá, salvo disposição em contrário, ser cobrado já no dia seguinte, sem afronta alguma à anterioridade disciplinada no art. 150, III, "b", CF. Por quê? Simplesmente porque o dia seguinte (1º de janeiro) já é o próximo exercício financeiro [...] Para superar este paradoxo (e o Direito não se compadece com paradoxos) não nos parece despropositado sustentar que o princípio da anterioridade exige que a lei que criar ou aumentar qualquer tributo, que não as contribuições sociais para a seguridade social, para incidir no próximo dia 1º de janeiro, deve ser publicada, no máximo, até o dia 1º de outubro (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro). E isto justamente para que a restrição do art. 195, §6º, CF não seja mais favorável, para o contribuinte, do que a regra geral, do art. 150, III, "b", CF.⁶

O entendimento do mencionado autor restou chancelado na alínea "c" do art. 150, III, incluída pela Emenda Constitucional nº. 42/2003, tendo ficado previsto que é vedada a cobrança de tributos "antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou", observado o princípio da anterioridade propriamente dita.

Assim, a regra é de que a lei que criar ou majorar um dado tributo, quando publicada até 02 de outubro, poderá incidir sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro do ano subsequente. Se a publicação for posterior a 02 de outubro, deverá ser aguardado o interregno de 90 (noventa) dias. Isso significa que, se um fato é eleito como tributável por intermédio de lei publicada em 20 de dezembro de 2004, apenas a partir de 19 de março de 2005 que a ocorrência dos fatos imponíveis irá gerar obrigação tributária.

O Constituinte Derivado criou ainda algumas exceções à noventena prevista no art. 150, III, "c". São elas arroladas na parte final do §1º do mesmo dispositivo constitucional (com redação dada pela EC42/2003), a saber: empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública (art. 148, I); imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); imposto sobre exportação (art. 153, II); imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III); imposto sobre operações de crédito (art. 153, V); e impostos extraordinários (art. 154, II).

Pelo exposto, verifica-se que ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não se aplica o princípio da anterioridade, mas aplica-se a noventena, uma vez que, apesar de o referido tributo

⁶ CARRAZZA, 2002, p.181-2

ter sido inserido na parte inicial do art. 150, §1º, CF, não foi incluído na parte final. Por seu turno, o imposto de renda, não obstante sujeito à anterioridade, não se sujeita à noventena.

2 A tributação através de Medidas Provisórias antes da EC 32/2001

2.1 Os tributos e os decretos-leis: o ponto de partida da celeuma

Na Constituição de 1967, foi admitida a veiculação de decreto-lei sobre matéria de finanças públicas, não havendo previsão expressa de sua utilização para assuntos tributários. Não obstante uma significativa plêiade de doutrinadores sustentasse a impossibilidade de utilização de decretos-leis para versar sobre matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a instituição ou majoração de tributos era admissível porque se incluía na expressão “finanças públicas”. Além de diversos outros acórdãos, nesse sentido encontram-se os Recursos Extraordinários nº. 71.039 e nº. 74.096.

No voto proferido no RE nº. 74.096, o Ministro Oswaldo Trigueiro manifestou-se da seguinte forma:

Ora, tratando-se, como ocorre no caso, da incorporação de taxa, prevista em lei, a um dos impostos discriminados na Constituição, não há como pretender que essa matéria seja estranha ao conceito de finanças públicas. Que a legislação tributária esteja situada no campo do direito financeiro, é noção doutrinária insuscetível de maior controvérsia.

Após o advento da Emenda Constitucional nº. 1/69, ficou expressamente permitida a veiculação de decretos-leis em matéria tributária (art. 55, II, da Carta de 1969).⁷ Mesmo diante da nova redação constitucional, Baleeiro defendia ser inadmissível a veiculação de decretos-leis na seara tributária:

O decreto-lei, previsto nos arts. 46, V, e 55 da Constituição, não nos parece meio idôneo de decretação de impostos, os quais devem ser instituídos ou majorados por lei ordinária e só por esta. Aos decs.-leis não se referia o art. 58, da redação de 1967, que nos parecia taxativo, embora o art. 55 fale genericamente de ‘normas tributárias’. Por outro lado, o regime democrático instituído pela Emenda nº. 1/69 [...] pressupõe a votação e decreta-

⁷ “ Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: [...] II – finanças públicas, inclusive normas tributárias”.

ção dos tributos pelo Poder Legislativo, como um dos princípios básicos e característicos (1974, p.61).

Apesar da doutrina acima mostrada – seguida por autores de renome no cenário jurídico nacional – o STF continuou entendendo que a edição de decretos-leis na seara tributária era perfeitamente compatível com os princípios da legalidade e anualidade (previstos, respectivamente, nos arts. 19, I, e 153, §29, ambos da Constituição de 1969),⁸ inclusive porque o primeiro dispositivo constitucional estabelecia que era vedada a instituição ou aumento de tributo sem que a lei o estabelecesse, “*ressalvados os casos previstos naquela Constituição*”.

Em se tratando o decreto-lei de ressalva expressamente prevista naquela Carta, o Supremo acolheu a tese de que inexistia qualquer incompatibilidade. Também foi salientado que o decreto-lei possuía força de lei, razão pela qual seria possível sua utilização na seara tributária. São exemplos os julgados proferidos nos Recursos Extraordinários n.º. 99.696, n.º. 99.698, n.º. 99.702 e n.º. 99.711.

No RE n.º. 99.698, o Ministro Moreira Alves (Relator) ponderou:

É conhecida a controvérsia que existe entre os tributaristas brasileiros sobre se o decreto-lei pode, ou não, criar ou majorar tributos, em face do princípio constitucional da reserva da lei nesse terreno (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal). Não tenho dúvida alguma, diante do nosso sistema constitucional, em responder afirmativamente a essa questão. Com efeito, ninguém nega que o decreto-lei tem força de lei, por equiparar-se a esta, tanto assim que é ele disciplinado na seção da Constituição relativa ao processo legislativo. Como também ninguém nega que o princípio genérico da reserva legal, que se encontra consagrado no § 2º do artigo 153 da Carta Magna, é observado quando a obrigação é criada por decreto-lei, dentro do seu âmbito de competência e com os pressupostos previstos no artigo 55, caput e incisos, da mesma Constituição. Por outro lado, é de ver-se que nossa Carta Magna não reserva a matéria tributária à competência privativa do Congresso Nacional, como se verifica do teor do artigo 44 [...] E se observa que o princípio da reserva legal

⁸ Eis a dicção literal dos dispositivos constitucionais: Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” . “ Art. 153. [...] § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição” .

em matéria tributária surgiu para limitar o monarca, e, portanto, o Poder Executivo [...] E o fato de o decreto-lei ter plena eficácia no lapso de tempo que vai de sua entrada em vigor ao momento de sua aprovação ou rejeição se justifica, mesmo em matéria tributária, pelos pressupostos de urgência ou de interesse público relevante que o condicionam, nos termos da Constituição [...] Ademais, e em face justamente da controvérsia que surgiu quando da vigência da Constituição de 1967, a Emenda Constitucional nº. 1/69, ao tratar das matérias a respeito das quais é possível expedir decretos-leis, não se limitou a aludir finanças públicas, mas acrescentou: inclusive normas tributárias, sem fazer qualquer restrição [...] Esta Corte, aliás, mesmo sob o império da Constituição de 1967, que colocava, no âmbito do decreto-lei, apenas o direito financeiro, já admitia a majoração de tributo por decreto-lei, como se vê do RE 74096.

Segundo a Excelsa Corte, deveria apenas ser obedecido o princípio da anterioridade, de modo que os tributos a ele submetidos deveriam incidir somente sobre fatos imponíveis ocorridos a partir do ano subsequente ao da entrada em vigor do decreto-lei que tivesse instituído ou aumentado a carga tributária.

2.2 A instituição ou majoração de tributos no texto original da Constituição Federal de 1988

Antes da edição da Emenda Constitucional 32/2001, muito debatiam os doutrinadores acerca da possibilidade de edição de medidas provisórias para instituição ou majoração de tributos. Para aqueles contrários à intromissão de medidas provisórias em matéria tributária, eram três as principais razões:

- a) a falta de aprovação popular das medidas provisórias;
- b) a incompatibilidade com os princípios da anterioridade, legalidade e segurança jurídica;
- c) a exigência de “lei” (em sentido estrito) para criação ou aumento de tributos.

Em verdade, o terceiro argumento trata-se de um desdobramento do segundo, na medida em que a necessidade de “lei” em sentido estrito decorre da alegada antinomia com o princípio da legalidade.

De fato, a doutrina pátria dividiu-se entre os defensores e os contrários à veiculação de medidas provisórias em matéria tributária, com leve predomínio desses últimos.

Chiesa condensa bem o pensamento dos doutrinadores que se opunham à possibilidade de instituição ou majoração de tributos por medidas provisórias:

O princípio da segurança jurídica, contemplado implicitamente pelo sistema jurídico positivo, manifesta-se de forma mais recrudescida no Direito Tributário. Revela-se não apenas por meio da legalidade ou pela irretroatividade das leis tributárias, mas, principalmente, pelo princípio da anterioridade. [...] A Constituição Federal, no art. 150, I, prescreve que os entes constitucionais não poderão exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça. Vê-se, então, que o princípio da legalidade, tantas vezes repetido no texto constitucional, aparece novamente no capítulo do subsistema tributário e aqui, parece-nos, com uma nova feição e, desta vez, para representar um plus em relação ao princípio da estrita legalidade, ou seja, o qualificativo “restrita” para representar que a instituição ou majoração de tributos somente pode ser levada a cabo por meio de lei em sentido estrito, entendida esta como sendo aquela editada pelo Poder Legislativo, e que a matéria disciplinada deve ser esgotada pela própria lei, não podendo haver delegação de tal mister. [...] Portanto, as medidas provisórias não são veículos hábeis para instituir ou majorar tributos, pois não são lei em sentido estrito, conforme exige o art. 150, I, da Constituição Federal. O fato de as medidas provisórias produzirem efeitos imediatos, a partir da publicação, antes mesmo de serem apreciadas pelo Congresso Nacional, revelam-se incompatíveis com a idéia de auto-imposição, ou seja, de que cabe à própria população, por meio de seus representantes, deliberar sobre a carga tributária. Outrossim, a instituição ou majoração de tributo por intermédio de medida provisória não se coaduna com o princípio da anterioridade da lei tributária, consagrado no art. 150, III, “b” da Constituição Federal. [...] No Direito Tributário, por força de regra constitucional, a geração de efeitos das leis é diferida para o exercício subsequente ao de sua publicação. Tal diretriz está expressamente contemplada no art. 150, III, “b” da Constituição Federal. [...] As medidas provisórias editadas em razão da relevância e urgência, por ter eficácia e aplicabilidade imediata desde sua edição, chocam-se com o princípio da anterioridade.⁹

Também nesse sentido é o magistério de Carrazza:

Postas estas idéias, vejamos os motivos pelos quais as medidas provisórias não podem nem criar nem aumentar tributos. Começamos por dizer que as medidas provisórias, embora produzam efeitos imediatos, assim que publicadas, fazem-no de modo reversível e, portanto, precário. Justamente por isso, não podem instituir

⁹ CHIESA, 2002, p.79-84.

tributos, já que o assunto vem presidido pelo princípio da segurança jurídica e da não-surpresa. Sobremais, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que os tributos venham criados ou aumentados por meio de lei. Ora, a medida provisória não é lei; só se transforma em lei quando ratificada pelo Congresso Nacional. Não pode, pois, produzir efeitos que a Constituição reservou à lei e, ainda assim, observado o princípio da anterioridade. Sabemos igualmente que, de regra, a lei que cria ou aumenta tributo só passa a ser eficaz no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação (art. 150, III, b, CF). Ora, a medida provisória torna-se eficaz de imediato, vale dizer, antes mesmo de ver-se convertida em lei. Também por este caminho temos que é defeso à medida provisória ocupar-se com o assunto.¹⁰

Martins admitia a possibilidade de criação ou majoração de tributos por medidas provisórias, exceto com relação àqueles submetidos à anterioridade (plena ou mitigada). Manifesta-se o referido autor:

Não me parece que o deslinde dessa importante questão passe por soluções radicais que limitem o campo das medidas provisórias a ponto de impedirem que cumpram sua função. Há, e isso é insuspeito, situações emergenciais que exigem a edição de norma com eficácia imediata [...] Não basta afirmar que não cabe medida provisória quando sua eficácia se dá após o prazo de encaminhamento e aprovação de projetos de lei em regime de urgência, nos termos do art. 64 da Constituição. Creio que ela não se coaduna com prazo algum para produzir efeitos. [...] A despeito da tendência que se desenha na jurisprudência, creio que não pode haver medida provisória em matéria de tributos sujeitos a princípio constitucional que assegura possam os contribuintes não ser surpreendidos por exação nova, como o da anterioridade plena (art. 150, III, b) ou mitigada (art. 195, § 6º). E isto porque o diferimento da incidência para data posterior não se coaduna com a eficácia imediata que é própria da medida provisória. Nessas condições, só os tributos excepcionados às regras antes assinaladas é que poderiam ser veiculados por esses instrumentos, o que, entretanto, não tem sido a posição majoritária da jurisprudência.¹¹

No mesmo sentido, é a posição de Machado, aprovando a edição de medidas provisórias apenas quanto aos tributos não submetidos à anterioridade:

¹⁰ CARRAZZA. Dentre outros, também rejeitavam completamente que medidas provisórias veiculassem matéria tributária: Misabel de Abreu Machado Derzi, Celso Ribeiro Bastos e Paulo de Barros Carvalho. 2002, p.257-9.

¹¹ MARTINS, 1998, p.19-21.

Há quem sustente ser inadmissível a criação de tributo por meio de medida provisória. Ocorre que o art. 62, da Constituição Federal de 1988, não especificou as matérias a respeito das quais podem ser adotadas tais medidas. Assim, elas podem ser adotadas, em princípio, no trato de qualquer matéria [...] Os tributos submetidos ao princípio da anterioridade da lei, estes não podem ser instituídos através de medidas provisórias, posto que ausente o pressuposto de urgência.¹²

Zelmo Denari (1991) era um dos únicos que acreditava que medida provisória poderia, irrestritamente, criar ou majorar qualquer tributo, tendo em vista a inexistência de vedação constitucional expressa.

Não obstante a maioria relativa dos estudiosos do assunto tivesse concluído que as medidas provisórias não eram veículos legislativos idôneos para a instituição ou majoração de tributos, o Egrégio Supremo Tribunal Federal firmou inúmeros precedentes jurisprudenciais em sentido diametralmente oposto. Segundo a Excelsa Corte, não havia (com a redação original da CF/88) qualquer incompatibilidade das medidas provisórias no tocante à seara tributária.

São exemplos do posicionamento do STF os julgados prolatados nos seguintes processos: Recursos Extraordinários n.º 138.284, n.º 146.733, n.º 181.664, n.º 197.790, n.º 247.243 e n.º 279.058, e ADIn's n.º 1.005, n.º 1.135, n.º 1.417, n.º 1.790 e n.º 1.800.

De regra, os casos que chegavam ao Supremo – seja em nível de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade – diziam respeito à instituição ou aumento de contribuições sociais. A Corte, à época, teve que responder relevante indagação: se o art. 195, § 6º, CF, exige que as contribuições sociais somente poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data em que houverem sido instituídos ou majorados,¹³ a partir de quando se iniciará o prazo nonagesimal? Os noventa dias são contados da publicação da primeira medida provisória ou da lei de conversão?

O STF firmou jurisprudência no sentido que o prazo a que alude o art. 195, § 6º, CF, deve ser contado a partir da primeira edição da medida provisória. No RE n.º 181.664 (Relator Ministro Carlos Velloso, vencido), destacou-se que “tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória n.º 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, CF”. Em igual sentido o julgado do RE n.º 197.790.

¹² MACHADO, 1993, p.55-6.

¹³ Trata-se do princípio da anterioridade especial (ou nonagesimal). Segundo a orientação do STF, a denominação preferida foi de “princípio da anterioridade mitigada”.

O Ministro Marco Aurélio, após sua nomeação para integrar a Suprema Corte, foi o único a sustentar a inconstitucionalidade da instituição ou aumento de tributos por medidas provisórias. Na ADIn nº. 1.135, o eminente ministro – vencido, como quase sempre – afirmou, *ipsis litteris*:

Peço vênia aos Colegas, e também paciência para sustentar ponto de vista divergente a respeito da matéria. Antes da Constituição de 1988, tínhamos no cenário jurídico o decreto-lei e, aí, consideradas as redações dos artigos 51, § 3º e 55 da Carta de 1969, a passagem do tempo implicava automática aprovação [...] Portanto, Senhor Presidente, não é estranha ao nosso ordenamento a manifestação implícita do Congresso sobre certa matéria. Antes, pela Carta de 1969, tínhamos essa manifestação direcionada a uma conseqüência positiva, ou seja, a aprovação do decreto-lei e, daí pra frente, por período indeterminado. O que houve quando dos trabalhos da Assembléia Constituinte? O que se tem, hoje, em face à Carta de 1988? Deu-se a substituição do famigerado decreto-lei pela não menos famigerada medida provisória. E, aí, vemos que, ao invés de se adotar a conseqüência anterior do ato omissivo do Congresso, passando o instrumento a vigor por período indeterminado, caminhou-se em sentido diametralmente oposto [...] Senhor Presidente, por mais que me esforce, à vista do parágrafo único do artigo 62, não consigo agasalhar a idéia de que a medida provisória possa ser reeditada no vigésimo nono dia, driblando-se, portanto, o prazo de trinta dias, peremptório, previsto nesse parágrafo. Ora, se é assim – e deixarei para examinar a pertinência da medida provisória, considerada disciplina de tributo, posteriormente –, e se verifico que, em relação às contribuições sociais, adotou-se o princípio da anterioridade mitigada, estabelecendo-se que contribuição criada ou simplesmente alterada só pode ser exigida noventa dias após a instituição ou a modificação, tenho, a mais, não poder, uma incompatibilidade absoluta, um vício de forma: a utilização de um meio impróprio à regência da matéria. Não creio que se possa disciplinar algo cuja exigibilidade somente ocorre noventa dias após a edição de lei – e aqui a tenho no sentido não só material, mas também formal –, mediante um instrumento que está previsto na Carta, quer queiramos ou não, para vigorar por trinta dias e que, portanto, tem vida efêmera e precária. Senhor Presidente, não fosse esse aspecto, a incompatibilidade a que me referi, tenho também que não coabitam o mesmo teto o princípio constitucional da anterioridade e a medida provisória. Por isso mesmo, já votei, neste Plenário, entendendo que não é veículo próprio, a disciplinar tributo, a medida provisória.

Ainda na ADIn nº. 1.135, o Ministro Sepúlveda Pertence asseverou que:

A questão da idoneidade da medida provisória para versar matéria tributária, assim como a do termo inicial da incidência e exigibilidade – nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição – da norma da instituição ou aumento da contribuição social – agora reagitadas pelo em. Ministro Marco Aurélio – foram discutidas e resolvidas pelo Tribunal no RE 197.790, de 03/06/1996, repisada a orientação no RE 181.664, 19/02/1997, de ambas, relator o em. Ministro Galvão.

O que se buscou através da transcrição de alguns votos e trechos de ementas de julgamentos realizados no Areópago Excelso foi propiciar uma visão panorâmica a respeito do posicionamento adotado pelo STF no que diz respeito à tributação através de medidas provisórias antes da EC 32/2001.

3 Tributação através de Medidas Provisórias após a EC 32/2001

Após a publicação da Emenda Constitucional 32/2001, ficou afirmado o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de edição de medidas provisórias para instituição ou majoração de tributos.

Em verdade, teria sido bem melhor que o Constituinte Derivado tivesse abolido a tributação por intermédio de medidas provisórias, como forma, sobretudo, de eliminar os debates doutrinários e jurisprudenciais, e de garantir uma maior segurança aos contribuintes (independentemente de sua compatibilidade – ou não – com os princípios constitucionais tributários); porém isso não foi feito.

No que pertine à instituição ou majoração de tributos, a EC 32/2001 deixou claras duas ressalvas. Primeiramente, cumpre afirmar que, segundo a nova disciplina constitucional, não poderá ser instituído ou majorado tributo que requeira lei complementar (art. 62, § 1º, III). Logo, estão excluídos os empréstimos compulsórios e os impostos residuais.

Quanto à segunda ressalva, veja-se literalmente a redação do § 2º, incluído ao art. 62 pelo Poder Constituinte Derivado:

§ 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.

Desse modo, a outra exceção feita pelo texto constitucional é de que, para que sejam cobrados os valores devidos pela criação ou aumento de impostos (salvo aqueles não submetidos ao princípio da anterioridade), a medida provisória deverá ser convertida em lei até o último dia do ano em que foi elaborada.

A inconstitucionalidade da edição de medidas provisórias em matéria tributária não reside na exigência de “lei” para criação ou aumento de tributos ou na falta de aprovação popular das medidas provisórias, conforme será provado a seguir.

Com efeito, a medida provisória – apesar de ter “força de lei” – não é lei, consoante já explanado anteriormente. Entretanto, não é o fato de não ser lei que faz com que não possa ser usada no campo tributário.

A interpretação literal (o constituinte utilizou o termo lei e não norma, ou legislação, ou lei e medida provisória) pode levar a conseqüências absurdas. Se o termo “lei” fosse empregado em sentido literal no art. 150, I, CF, também o seria no art. 5º, incisos II, XXXV e XXXVI.

Nem por isso qualquer autor entende que não se possa ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa com base em medida provisória; ou, então, que a medida provisória (por não ser lei) pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; ou, ainda, que o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada possam ser prejudicados por medidas provisória (porque não se configura como lei).

Quando o constituinte disse que é vedada a exigência ou aumento de tributo sem “lei” que o estabeleça (art. 150, I, CF), realmente utilizou o vocábulo “em sentido formal”.¹⁴ Também deve a lei, além de formal, conter o aspecto “material”.¹⁵

Entretanto, em alguns casos, a própria Constituição admite que o ato normativo que institui ou majora tributo seja apenas “lei em sentido material”, não se exigindo o aspecto formal. Quando se previu a medida provisória no art. 62, criou-se uma exceção à “reserva absoluta de lei formal”, de modo a permitir que, em determinados casos (urgentes e relevantes), possa o Presidente da República elaborar atos normativos “com força de lei”.

Apenas para citar outro exemplo na área tributária, também os impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V (imposto de importação de produtos estrangeiros, imposto sobre exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de cré-

¹⁴ Entenda-se “lei em sentido formal” como sendo o ato normativo elaborado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Executivo.

¹⁵ Quanto à expressão “lei em sentido material”, caracteriza-se pelo ato normativo que ostenta as características de generalidade, abstração e impessoalidade.

dito) podem ter suas alíquotas alteradas por ato do chefe do Executivo, porque a própria Constituição previu uma exceção ao princípio da legalidade.

Se se entendesse que não existem ressalvas constitucionais e que apenas lei “em sentido formal” pode instituir ou aumentar tributo, forçosamente teria que ser admitido que, por exemplo, os decretos legislativos que aprovam tratados internacionais, apesar de serem oriundos do Legislativo, não podem criar ou majorar tributos, porque não são leis em sentido formal. Também o decreto legislativo estadual que ratifica convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),¹⁶ por não ser lei em sentido formal, não poderia criar ou majorar o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Dessa forma, apesar de não serem leis em sentido formal, nunca houve um doutrinador sequer que argüísse a inconstitucionalidade de criação ou majoração de tributos por decreto legislativo.

É bem verdade que algumas pessoas poderiam objetar o argumento anteriormente esposado afirmando que o decreto legislativo (além de ser originário de ato das Casas Legislativas), antes de entrar em vigor, passa pela necessária aprovação pelos representantes eleitos pelo povo para legislar. Assim, afirmariam que a medida provisória, por surgir de ato unilateral do Presidente da República e por produzir efeitos imediatos, antes de apreciada pelo Congresso Nacional, teria disciplina jurídica diversa dos decretos legislativos.

De fato, não se pode equiparar por completo a medida provisória com o decreto legislativo, mas também não é lícito negar à primeira sua inafastável “força de lei”. Assim, quando o constituinte, no caput do art. 62, utilizou-se da expressão “força de lei”, quis dizer que a medida provisória, materialmente, equipara-se à lei – enquanto ato normativo emanado do Poder Legislativo. Nessa situação, o princípio da legalidade contenta-se com que a medida provisória possua o simples aspecto “material”, porque prevista na própria Constituição.

Amaro tece as seguintes considerações sobre o tema enfocado:

Parece claro que, onde a Constituição fala em lei, não seria lógico que se previsse, a cada passo, a alternativa: “lei ou medida provisória”. Basta falar-se em “lei”, pois, no art. 62, a Constituição estabelece que a medida provisória tem força de lei.¹⁷

¹⁶ No CONFAZ possuem assento os representantes dos estados e do Distrito Federal (normalmente os Secretários Estaduais de Fazenda), e delibera-se a respeito do ICMS.

¹⁷ AMARO, 2004, p.172.

Portanto, não subsiste razão para que não se possa tributar com supedâneo em medida provisória porque o art. 150, I, CF, requer “lei” para criação ou aumento de tributos. É que, como fora exposto, a própria Carta Constitucional permite que – em algumas situações – o vocábulo “lei” seja interpretado apenas de modo “material” e “extensivo”, sob pena de se chegar a inúmeros contra-sensos.

Ainda que se alegue que na seara tributária vigoram os princípios da “reserva legal” e “tipicidade fechada”, também não servem eles para impedir a tributação por meio de medidas provisórias, tendo em vista que estas possuem força, eficácia e valor normativo de lei.¹⁸ O que os princípios em tela visam a coibir é a instituição ou aumento de tributos por instrumentos normativos infralegais¹⁹ (tais como decretos, portarias), e, como visto, medida provisória possui hierarquia igual à da lei, razão pela qual não pode ser enquadrada como ato normativo infralegal.

Em apurado estudo, Ichiara entende que, não obstante as medidas não sejam leis “em sentido estrito”, enquadram-se como leis “em sentido amplo”, motivo pelo qual não são incompatíveis com o princípio da legalidade e, por conseguinte, são aptas a instituir ou aumentar tributos. O apontado estudioso ressalta o que segue:

Apesar de no sentido estrito a lei encerrar um conteúdo de norma abstrata, genérica, impessoal e tipicamente produzida pelo legislativo, no sentido genérico não encerra um conteúdo unívoco. Além de utilizar rótulos diferentes, existem normas “com força de lei”, como é o caso das Medidas Provisórias. Evidentemente, se tem força de lei, classificando estritamente, esta norma é lei em seu sentido estrito. A noção de legislação tributária, como fonte primária ou principal, para instituição e majoração de tributos, inclui, pelo menos: a lei ordinária, a lei complementar, a lei delegada e as medidas provisórias.²⁰

No que pertine à falta de aprovação popular das medidas provisórias, deve-se frisar que as mesmas devem ser submetidas à apre-

¹⁸ Conforme visto no item 4.2, na ADIn n.º. 293 o STF afirmou que “[...] as medidas provisórias perfazem no Direito pátrio uma categoria especial de atos normativos primários emanados do Executivo, com força, eficácia e poder de lei”.

¹⁹ E, mesmo assim, a própria Constituição Federal admite que, em alguns casos expressos, veículos normativos infralegais aumentem tributos. A este respeito, basta uma breve leitura do art. 153, § 1º, para se perceber que decreto presidencial – instrumento infralegal – pode aumentar as alíquotas dos impostos ali estabelecidos.

²⁰ ICHIARA, 1994, p.73.

ciação do Congresso Nacional e, se não forem convertidas em leis nos prazos constitucionalmente fixados, perdem seus efeitos *ex tunc*. Apesar de não ocorrer anteriormente à publicação, existe uma submissão posterior das medidas provisórias aos representantes eleitos pelo povo, os quais terão – no momento oportuno – o poder de convertê-las em leis (caso queiram), razão pela qual também não se pode afirmar que esse seja um obstáculo à tributação através de medidas provisórias.

Portanto, em regra, a medida provisória é instrumento normativo idôneo para veiculação de matéria tributária. Todavia, inúmeros são os casos em que ela não poderá ser utilizada para tais fins, seja por expressa ou implícita vedação constitucional, ou por simples incompatibilidade com alguns institutos tributários.

3.1 Medidas provisórias, empréstimos compulsórios e impostos residuais

Conforme já salientado anteriormente, alguns tributos somente podem ser criados através de lei complementar. Esse é o caso das espécies tributárias ora sob comento. Portanto, esses dois gêneros de tributos não poderão ser instituídos através de medidas provisórias, por força do art. 62, §1º, III, da Constituição Federal.

De fato, a Emenda Constitucional em enfoque deixou expresso que é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar. Como o art. 148 e o art. 154, I, CF, exigem que os empréstimos compulsórios e os impostos residuais sejam instituídos por intermédio de lei complementar, não poderão ser criados através de medidas provisórias, em virtude de explícita proibição constitucional do art. 62, §1º, III.

3.2 Medidas Provisórias e os demais impostos sujeitos ao princípio da anterioridade

A EC 32/2001, no que se refere aos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade, buscou um meio termo entre as visões existentes na doutrina e na jurisprudência.

Segunda a nova roupagem constitucional, para que produza efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação a medida provisória que institua ou majore imposto submetido à anterioridade tributária deverá ser convertida em lei até o último dia do ano civil em que foi editada.

Dessa forma, não existem quaisquer violações aos princípios da anterioridade, legalidade e segurança jurídica. É que, se o imposto somente incidirá sobre fatos geradores verificados no exercício fi-

nanceiro seguinte ao da conversão da medida provisória em lei, restará atendido o princípio da anterioridade (art. 150, III, b, CF). E se existe a necessidade de conversão da medida em lei, não haverá também qualquer afronta à legalidade, posto que a matéria estará sendo regulada por lei em sentido estrito – elaborada pelo Legislativo.

Como se constata da leitura do art. 62, §2º, CF, a regra geral é que a medida provisória que institui ou aumenta imposto sujeito à anterioridade serve, na prática, tão-somente como meio extraordinário de deflagração do processo legislativo, uma vez que – visando à aplicação do princípio da anterioridade – será imperativa a conversão em lei até o final do exercício financeiro.

Importante destacar, ainda, outra questão. É que, segundo a Emenda Constitucional 42/2003 (posterior à EC 32/2001), foi incluída a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal, para fazer constar que, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados depois de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Dessa forma, efetuando-se interpretação sistemática entre o art. 62, §2º, e o art. 150, III, c, CF, observa-se que, ainda que a medida provisória seja convertida em lei até o final do exercício financeiro, deverá ser aguardado também o interstício mínimo de noventa dias, caso o tributo esteja sujeito à noventena.

Isso significa que a regra é de que a lei (criada a partir de medida provisória editada pelo chefe do Executivo) que criar ou majorar um dado tributo sujeito à noventena, quando publicada até 02 de outubro, poderá incidir sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de ano subsequente. Se a publicação for posterior a 02 de outubro, deverá ser aguardado o interregno de 90 (noventa) dias.

Todavia, existe um grande paradoxo existente entre a congregação dos pressupostos da relevância e urgência com a necessidade de se aguardar o ano civil seguinte.

Sobre o tema, Carrazza leciona o seguinte:

Deveras, de nada adianta 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 imponible 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.²¹

²¹ CARRAZZA, 2002, p.258.

De igual teor é o magistério de Szklarowsky:

Eis, no entanto, uma incongruência inaceitável, um verdadeiro paradoxo e sofisma. Se fosse realmente urgente e houvesse relevância, não se concebe que a instituição ou a majoração valha somente para o exercício seguinte, desde que a medida provisória seja convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada. Conclui-se, portanto, que os pressupostos necessários – urgência e relevância – não existem. Logo, é inconcebível a expedição de medida provisória para regular aquelas hipóteses, visto que não se pode dizer que haja urgência ou que a matéria seja relevante. Na verdade, há uma contradição gritante entre o caput do art. 62 e o §2º. Se há, realmente, urgência e relevância, deve, então, prevalecer o comando do caput do art. 62. Sem dúvida, pecou o legislador, já que, em relação à matéria que pode ou deve esperar, não há que falar em urgência e relevância, pois não se vislumbram, *in casu*, os pressupostos de admissibilidade, cabendo ao Legislativo examinar, *in limine*, a ocorrência dessas condições ou, então, ao Judiciário, quando convocado.²²

Baleeiro em obra atualizada por Derzi, consigna o seguinte magistério:

Instituir tributo ou majorá-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.²³

De fato, são procedentes as palavras dos percucientes mestres. Não se aperfeiçoa o requisito da urgência para edição da medida provisória se o imposto (cuja instituição ou majoração se pretende) somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos no próximo exercício, e desde que convertida a medida em lei. Se o próprio § 2º do art. 62 exige que se aguarde o ano civil seguinte, não há urgência para a elaboração da medida provisória, posto que deverá esperar o período antes descrito para que possa produzir efeitos.

Trata-se de paradoxo indiscutível. Por essa razão, é impossível a veiculação de medida provisória para criar ou elevar os demais impostos sujeitos à anterioridade.

O mesmo raciocínio antes esposado se aplica aos impostos de competência estadual e municipal sujeitos à anterioridade, arrolados 155 e no art. 156 da Constituição Federal.

²² SZKLAROWSKY, 2003, p.151-2.

²³ DERZI, 2003, p.60.

3.3 Medidas Provisórias, taxas e contribuições de melhoria

Consoante a norma inscrita no art. 62, § 2º, CF, apenas as medidas provisórias que impliquem instituição ou majoração de “impostos” (submetidos à anterioridade) é que deverão ser convertidas em lei até o último dia do exercício financeiro em que foram editadas para que produzam efeitos no ano seguinte.

Segundo exegese estritamente literal do art. 62, § 2º, CF, percebe-se que as demais espécies tributárias poderiam incidir imediatamente sobre fatos imponíveis ocorridos a partir do início da vigência da medida provisória que as haja instituído ou majorado.

Com efeito, o Constituinte Derivado não submeteu as taxas e contribuições de melhoria ao seu alcance. Assim, seguindo interpretação puramente filológica, tais espécies tributárias poderiam ser criadas ou majoradas por meio de medidas provisórias, as quais produziriam efeitos desde logo – sem necessidade de conversão em lei ou de se aguardar o exercício financeiro seguinte.

Em face da EC 32/2001, Szklarowsky entende ser possível a instituição ou majoração de taxas e contribuições de melhoria por medida provisória:

Da forma como está posto o § 2º do citado art. 62, resta uma indagação. Poderá a medida provisória instituir taxa ou contribuição, no mesmo exercício, ainda que não convertida em lei até o último dia em que foi editada? Com certeza, a resposta é positiva, pois não é matéria vedada. Desde que estejam presentes a relevância e urgência, o Presidente da República poderá instituí-las, incondicionalmente. O § 2º do art. 62 refere-se a imposto e não a tributo. O tributo compreende os impostos, as taxas e as contribuições (CTN, arts. 3º, 5º, 16, 77 e 81 c/c o art. 145, CF). São institutos distintos que não se confundem.²⁴

Na realidade, medida provisória não pode criar ou majorar taxas e contribuições de melhoria, conforme será adiante provado.

A interpretação constitucional não pode ser feita de modo tão simplista e unicamente gramatical. De fato, se se efetuar uma exegese filológica no art. 62, § 2º, CF, percebe-se que o Constituinte Derivado não proibiu a instituição ou aumento de taxas e contribuições de melhoria através de medidas provisórias, que valeriam logo após sua publicação. Isso decorre da circunstância de que foram exigidas a conversão em lei e a espera do exercício subsequente apenas para os “impostos” submetidos ao princípio da anterioridade.

²⁴ SZKLAROWSKY, 2003, p.154-5.

Ora, mas as taxas e contribuições de melhoria também se sujeitam à norma do art. 150, III, b, CF, *in verbis*:

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

[...]

III – cobrar tributos:

[...]

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

Ou seja, as espécies tributárias ora em comento devem obedecer ao princípio da anterioridade. Portanto, como é que medidas provisórias que impliquem em instituição ou majoração de taxas e contribuições de melhoria podem produzir efeitos imediatos, sem que se aguarde o ano civil seguinte? De fato, isso não pode ocorrer. Há a necessidade, em face do princípio da anterioridade, de que essas modalidades de tributos esperem o exercício financeiro subsequente para que possam incidir sobre os fatos imponíveis verificados no mundo fático.

O Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE nº. 181.664, admitiu – ainda em face da redação original do art. 62 – que medida provisória que crie ou aumente tributo sujeito à anterioridade deve produzir efeitos apenas no ano seguinte:

A questão da data a considerar para o início da exigibilidade do tributo, inicialmente criado ou aumentado por medida provisória, é interessante. Mas estou convencido de que efetivamente o termo *a quo* do prazo de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º – assim como, se fosse o caso, da anterioridade de exercício do art. 150, III, 'b', da Constituição – há de ser a data da medida provisória e não a da lei de conversão. (destacou-se)

Se o ministro do STF acolheu a tese de que o termo *a quo* do prazo previsto no art. 150, III, b, há de ser o dia da publicação da medida provisória, reconheceu, por conseguinte, que esta (a medida) deve se sujeitar, em sendo o caso, ao princípio da anterioridade.

Dessa forma, o Constituinte Derivado não poderia retirar, no tocante às taxas e contribuições de melhoria, a garantia conferida ao contribuinte de que – ainda que através de medida provisória – essas espécies de tributos somente incidiriam sobre fatos geradores ocorridos no exercício financeiro subsequente à norma que as tenha instituído ou aumentado.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal, na apreciação da ADIn nº. 939, adotou o entendimento de que o princípio da ante-

rioridade constitui direito fundamental. Serviu de fundamento a essa tese o art. 5º, § 2º, CF, segundo o qual os direitos e garantias fundamentais não excluem outros decorrentes do regime e princípios adotados pela Constituição.

Nessa perspectiva, apesar de não estar contido no rol do art. 5º da Constituição Federal (onde se encontra plasmada a maior parte dos direitos individuais), o princípio da anterioridade constituiria direito fundamental. Isso porque, na realidade, para que se possa classificar um direito como individual, não se deve ater tão somente a sua topografia, mas principalmente a suas características intrínsecas. Sobre o tema, colaciona-se o magistério de Sarlet:

A citada norma [refere-se ele ao § 2º do art. 5º] traduz o entendimento de que, para além do conceito formal de Constituição (e de direitos fundamentais), há um conceito material, no sentido de existirem direitos que, por seu conteúdo, por sua substância, pertencem ao corpo fundamental da Constituição de um Estado, mesmo não constando no catálogo. Neste contexto, importa salientar que o rol do art. 5º, apesar de exaustivo, não tem cunho taxativo.²⁵

Se, consoante a jurisprudência do STF, o princípio da anterioridade constitui direito fundamental, também será cláusula pétrea, por força do art. 60, § 4º, IV. Assim sendo, não era possível que o Constituinte Derivado, através de emenda à Lei Maior, tivesse incluído no texto constitucional uma norma que tende a abolir o supramencionado princípio no tocante às taxas e contribuições de melhoria.

Feitas essas considerações, percebe-se que a existência do limite material antes apontado (princípio da anterioridade) ao poder de reforma constitucional justifica-se, em virtude da relevância na preservação do substrato material mínimo e nuclear das decisões fundamentais tomadas pelo Constituinte, sem as quais a Carta Política em si mesma restaria completamente desfigurada e sem nenhum sentido caso fossem elididas, suprimidas ou até mesmo relativizadas.

No fundo, o reconhecimento de limitações de cunho material significa que o conteúdo da Constituição não se encontra à disposição plena do Congresso Nacional e de um mero quorum de 3/5 (facilmente obtido), sendo necessário que se proíba a ruptura de toda uma ordem constitucional através da proteção de seus pontos fundamentais.

Constata-se, outrossim, que foi por intermédio de um núcleo intangível de cláusulas pétreas que a Assembléia Constituinte de

²⁵ SARLET, 2001, p.84.

1988 visou a retirar da possibilidade de mudança os itens arrolados no § 4º do art. 60.

Portanto, não poderia o Constituinte Derivado ter aprovado emenda que relativiza o princípio da anterioridade quando medida provisória institua ou majore taxas e contribuições de melhoria.

Dessa forma, a melhor exegese do art. 62, § 2º, CF, seguindo o método de “interpretação conforme”,²⁶ seria aquela de que a medida provisória que crie ou aumente taxas e contribuições de melhoria realmente não precisa ser convertida em lei, *mas necessita aguardar o exercício financeiro seguinte para que possa produzir efeitos*. Essa interpretação visa a evitar uma possível inconstitucionalidade do dispositivo em comento no tocante às taxas e contribuições de melhoria.

Entretanto, ainda assim, persistiria o paradoxo apontado anteriormente, qual seja: a impossibilidade de conciliação do requisito da urgência para edição da medida provisória com a necessidade de que as taxas e contribuições de melhoria (cuja instituição ou majoração se pretende) somente incidam sobre fatos geradores ocorridos no próximo exercício. Como visto no tópico antecedente, se é necessário que se aguarde o ano civil seguinte, não há urgência para a elaboração da medida provisória, posto que deverá esperar o período antes descrito para que possa produzir efeitos.

Desse modo, medida provisória não é meio idôneo para instituir ou majorar taxas e contribuições de melhoria.

3.4 Contribuições sociais e Medidas Provisórias

No tocante às contribuições sociais, pode ser aplicado o mesmo raciocínio desenvolvido em relação às taxas e contribuições de melhoria.

Segundo exegese estritamente literal do art. 62, § 2º, CF, percebe-se que as contribuições sociais teoricamente poderiam incidir imediatamente sobre fatos imponíveis ocorridos a partir do início da vigência da medida provisória que as tenha instituído ou majorado, produzindo efeitos desde logo – sem necessidade de

²⁶ Versando sobre a “interpretação conforme”, Bonavides (2001, p.474) leciona o que segue: “Uma norma pode admitir várias interpretações. Destas, algumas conduzem ao reconhecimento de inconstitucionalidade, outras, porém, consentem tomá-la por compatível com a Constituição. O intérprete, adotando o método ora proposto, há de inclinar-se por esta última saída ou solução. A norma, interpretada ‘conforme a Constituição’, será, portanto, considerada constitucional. Evita-se por esse caminho a anulação da lei em razão de normas dúbias nela contidas, desde naturalmente que haja a possibilidade de compatibilizá-las com a Constituição”.

conversão em lei ou de se aguardar o prazo de noventa dias exigido no art. 195, § 6º, CF.

Todavia, na realidade, medida provisória não pode criar ou majorar contribuições sociais. Como dantes exposto, a interpretação constitucional não pode ser feita de modo tão simplista e unicamente gramatical. Se as contribuições sociais se sujeitam à norma do art. 195, § 6º, CF, é claro que devem obedecer ao princípio da anterioridade especial ou mitigada.

Portanto, medidas provisórias que impliquem em instituição ou majoração de contribuições sociais não podem produzir efeitos imediatos, sem que se aguarde o interstício de noventa dias. Há a necessidade, em face do princípio da anterioridade mitigada, de que essas modalidades de tributos esperem o interregno nonagesimal para que possam incidir sobre os fatos imponíveis verificados no mundo fático.

Em sendo o princípio da anterioridade (também a especial ou mitigada, prevista no art. 195, § 6º, CF) um direito fundamental dos contribuintes, ele é cláusula pétrea, por força do art. 60, § 4º, IV. Assim, não era possível que o Constituinte Derivado, através de emenda à Lei Maior, tivesse incluído no texto constitucional uma norma que tende a abolir o supramencionado princípio no tocante às contribuições sociais.

Por conseguinte, não poderia o Constituinte Derivado ter aprovado emenda que relativiza o princípio da anterioridade mitigada quando medida provisória institua ou majore contribuições sociais.

Dessa forma, a melhor exegese do art. 62, § 2º, CF, seguindo o método de “interpretação conforme”, seria aquela de que a medida provisória que crie ou aumente contribuições sociais realmente não precisa ser convertida em lei, *mas necessita aguardar o prazo de noventa dias para que possa produzir efeitos*. Essa interpretação visa a evitar uma possível inconstitucionalidade do dispositivo em comento no que se refere às contribuições sociais.

Porém, ainda assim, subsistiria a incongruência apontada anteriormente, qual seja, a impossibilidade de conciliação do requisito da urgência para edição da medida provisória com a necessidade de que as contribuições sociais (cuja instituição ou majoração se pretende) somente incidam sobre fatos geradores ocorridos a partir dos noventa dias subseqüentes.

Conforme já foi visto, se é necessário que se aguarde o lapso temporal antes citado, não há urgência para a elaboração da medida provisória, posto que deverá esperar o período descrito para que possa produzir efeitos. Além disso, é inconciliável o fato de se regular uma matéria que deve aguardar noventa dias para produzir efeitos por um instrumento normativo que vige ordinariamente por sessenta dias.

Frise-se, também, que haveria uma incongruência no fato de que uma lei ordinária, quando não possui prazo de *vacatio legis* determinado, somente entra em vigor após decorridos 45 (quarenta e cinco) dias de sua publicação (art. 1º, *caput*, da LICC). Entretanto, para uma medida provisória que instituísse ou majorasse contribuição social – a qual, por força do art. 62, CF, deve possuir “urgência” – o prazo de *vacatio legis* seria bem superior (o dobro), tendo em vista que deveria aguardar o lapso temporal de noventa dias.

É inconciliável o fato de que algo urgente deva aguardar mais do que aquilo que não o é. Com base nas considerações antes expendidas, não é admissível a criação ou elevação de contribuições sociais por intermédio de medidas provisórias.

Todavia, não foi esse o entendimento do STF, que entende ser possível a instituição ou aumento de contribuições sociais por medidas provisórias, contado o prazo do art. 195, § 6º, CF, da data da edição da primeira medida.

3.5 Medidas Provisórias e os demais tributos não submetidos ao princípio da anterioridade

3.5.1 Os impostos extraordinários

Os impostos extraordinários são aqueles criados pela União na “iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (art. 154, II, CF).

Segundo o § 2º do art. 62 da Constituição Federal:

Art. 62 [...]

§ 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.

Da interpretação do novo dispositivo constitucional constata-se que os impostos extraordinários não necessitam ser convertidos em lei para que produzam efeitos. Também não há necessidade de que aguardem o exercício financeiro seguinte.

Deve-se ponderar também que, consoante o disposto no § 1º, art. 150, CF, o princípio da anterioridade tributária não se aplica aos impostos extraordinários.

Carrazza acredita que não é possível medida provisória instituir ou majorar impostos extraordinários:

Os impostos extraordinários, criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, CF), não precisam obedecer ao princípio da anterioridade. Entretanto, não podem nascer de medidas provisórias. É que a Constituição concedeu ao Presidente da República um instrumento muito mais expedito e eficiente para cuidar destes tributos: a decretação do estado de sítio, mediante autorização da maioria absoluta dos integrantes do Congresso Nacional (art. 137 e seu parágrafo único da CF). A decretação do estado de sítio pode, se necessário, vir acompanhada da criação de impostos extraordinários. Não teria sentido o Presidente da República baixar medidas provisórias, criando impostos extraordinários, se, por meio da decretação do estado de sítio, pode com maior celeridade atingir este objetivo.²⁷

É bem verdade que a instituição ou aumento de impostos extraordinários pode ser feita através da decretação de estado de sítio. Contudo, neste caso, abrem-se duas possibilidades para o Presidente da República: criar ou majorar o imposto extraordinário por medida provisória ou pelo decreto de estado de sítio.

Não há problema de o chefe do Executivo pretender instituir ou elevar imposto extraordinário por meio de medida provisória, pois, havendo guerra externa (ou em situação de iminência desta), com certeza estar-se-ia diante de um acontecimento fático urgente e relevante a demandar a edição do ato normativo instável.

Como se sabe, em casos de guerras, as modificações dos cenários beligerantes ocorrem constantemente. Se se seguisse o escólio de Carrazza, não poderia o Presidente da República, por exemplo, após a publicação do decreto de estado de sítio, pretender criar ou majorar os impostos extraordinários. Assim, se deparasse a nação com um fato novo, nada poderia ser feito para angariar mais recursos e financiar a defesa da pátria.

Com tais razões, é perfeitamente possível a edição de medidas provisórias para instituir ou aumentar impostos extraordinários.

3.5.2 Os impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V, CF

Segundo o §2º do art. 62 da Constituição Federal:

Art. 62 [...]

§ 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.

²⁷ CARRAZZA, 2002, p.261.

Da interpretação do novo dispositivo constitucional constata-se que os impostos colacionados no art. 153, I, II, IV e V, CF, não necessitam ser convertidos em lei para que produzam efeitos. Também não há necessidade de que aguardem o exercício financeiro seguinte.

Ocorre que, consoante o disposto no § 1º, do art. 150, CF, o princípio da anterioridade tributária não se aplica aos seguintes tributos: empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública (art. 148, I); imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); imposto sobre exportação (art. 153, II); imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV); imposto sobre operações de crédito (art. 153, V); e impostos extraordinários (art. 154, II).

Os supracitados tributos podem ser cobrados em relação a fatos geradores ocorridos no mesmo exercício financeiro da lei que os instituiu ou majorou, não necessitando que se aguarde o ano civil seguinte.

Conforme visto, esses tributos poderão, segundo o art. 62, § 2º, CF, ser criados ou aumentados por medida provisória, sem que haja necessidade de conversão em lei ou de que se aguarde o ano civil subsequente. Assim, se tais espécies tributárias são exceções ao princípio da anterioridade, não há qualquer incompatibilidade entre o mencionado princípio e a edição de medidas provisórias nessa seara. Entretanto, o problema não é tão simples assim.

O art. 153, § 1º, da Lei Maior determina o que segue:

Art. 153 [...]

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (destacou-se).

Como se vê, o Presidente da República poderá, com relação aos impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V, alterar suas alíquotas nas condições e limites estabelecidos em lei. Ora, se o chefe do Executivo tem o poder de modificar as alíquotas de tais impostos (e, conseqüentemente, majorar seus respectivos valores), haveria ainda a necessidade de editar medidas provisórias nessa seara?

Pereira leciona o seguinte:

Além disso, a alteração da alíquota dos impostos contemplados nos incisos I, II, IV e V do art. 153, CF/88 nos limites legais pode ser implementada pelo Poder Executivo por decreto, o que torna desnecessária a utilização de medida provisória neste mister.²⁸

²⁸ PEREIRA, 2003, p.94.

Em similar viés é o magistério de Chiesa:

Vê-se que o § 1º do art. 153 autoriza o Presidente da República a alterar, unilateralmente, as alíquotas dos impostos enumerados nos incs. I, II, IV e V, desde que “atendidas as condições e limites estabelecidos em lei”. Portanto, qual a razão de se utilizar das medidas provisórias quando o Presidente da República pode alterar as alíquotas sem a participação do Legislativo? Nenhuma.²⁹

De fato, é bem verdade que o Presidente da República, com espeque no art. 153, § 1º, CF, poderá alterar as alíquotas dos mencionados impostos. Entretanto, isso não faz com que seja desnecessária – em quaisquer casos – a utilização de medida provisória neste mister. É que, mesmo gozando de tal faculdade, poderia o chefe do Executivo desejar, através da edição de medida provisória, alterar os limites e condições estabelecidos em lei. Seria o caso de, por exemplo, a alíquota já estar fixada no máximo previsto na lei e, ainda assim, o Poder Executivo ter o intuito de elevar o limite legislativo para, como consectário, aumentar sua arrecadação tributária.

Ainda assim, na hipótese aventada no parágrafo pretérito, não seria lícito o Presidente da República editar medida provisória para modificar os limites e condições previstos em lei.

O Constituinte pretendeu, no § 1º do art. 153 da Magna Carta brasileira, relativizar o princípio da legalidade para fazer com que o Presidente da República possa, de modo unilateral (por meio de decreto), alterar as alíquotas dos impostos previstos art. 153, I, II, IV e V, mas desde que obedecidos os limites e condições estabelecidos pelo Congresso Nacional através de lei.

Permitir que o chefe do Executivo pudesse também se valer de medidas provisórias para alterar os limites e condições legais, seria menosprezar a regra contida no art. 153, § 1º, CF. Com efeito, seria um menoscabo se se permitisse que, além de modificar as alíquotas, pudesse o Poder Executivo elaborar – segundo seu bel alvitre – as condições e limites legais. Realmente, outra conclusão esvaziaria a faculdade contida no §1º do art. 153 da Lei Maior, perdendo esta sua razão jurídica de existir.

Com tais razões, deve-se entender que, mesmo diante do disposto no art. 62, § 2º, CF, medidas provisórias não podem instituir ou majorar o imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); imposto sobre exportação (art. 153, II); imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV); e o imposto sobre operações de crédito (art. 153, V).

²⁹ CHIESA, 2002, p.86.

3.5.3 O ICMS sobre combustível e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

Por força da Emenda Constitucional 33/2001, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e o ICMS sobre combustível não se sujeitam ao princípio da anterioridade, *ex vi* dos arts. 177, § 4º, I, b, e 155, § 4º, IV, c, *ipsis litteris*:

Art. 177. [...]

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

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

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

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII – cabe à lei complementar: [...]

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; [...]

§ 4º. Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...]

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: [...]

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Mesmo não se submetendo à anterioridade, essas espécies tributárias não podem ser instituídas ou majoradas por meio de medida provisória, haja vista que, no primeiro caso, as alíquotas podem ser alteradas por ato do executivo e, na segunda situação, depende de lei complementar.

O ICMS sobre combustível, apesar de não estar sujeito à anterioridade, depende muito dos convênios interestaduais, além de ter suas alíquotas máximas e mínimas fixadas por resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV e V). Dessa forma, não seria lícito ao chefe do Executivo Estadual criá-lo ou majorá-lo por ato unilateral

– ainda que expressamente prevista a possibilidade de elaboração de medida provisória no texto da Constituição Estadual.

Reforça esse entendimento o fato de que o ICMS sobre combustível também está submetido à noventena. Assim, é utilizável o mesmo entendimento formulado com relação às contribuições sociais, sendo vedado à medida provisória instituir ou majorar o tributo em comento.

Quanto à CIDE, ainda que o princípio da anterioridade a ela também não se aplique, deve aguardar o prazo de noventa dias para que possa incidir sobre os fatos impositivos abstratamente considerados (art. 150, III, c, CF). Dessa forma, seria a mesma hipótese das contribuições sociais, sendo utilizável o mesmo entendimento.

3.6 A redução ou extinção de tributos por medidas provisórias

A minimização ou extinção de tributo por medida provisória não apresenta maiores problemas. Se a Constituição demanda “lei” apenas para “exigir” ou “aumentar” tributo, não há incompatibilidade de se reduzir ou suprimir impostos, taxas e contribuições de melhoria através de medidas provisórias.

Todavia, seria possível argumentar que o art. 97, I e II, do Código Tributário Nacional dispõe que somente “lei” pode estabelecer a redução ou extinção de tributos.

Mesmo assim, nos casos em comento não existe qualquer incompatibilidade com o princípio da legalidade, tendo em vista que a medida provisória tem força, eficácia e valor de lei. Além disso, também não se pode olvidar que as garantias conferidas ao contribuinte pelo princípio da legalidade têm o intuito de lhe propiciar segurança e evitar, sobretudo, a instituição ou majoração de tributos por atos infralegais (art. 150, I, CF). Por essas considerações, medida provisória que reduz ou extingue tributos não ofende a segurança jurídica do sujeito passivo, nada havendo que impeça sua utilização para que se diminua ou elimine carga tributária.

No que se refere ao princípio da anterioridade, também se aplica somente a leis que instituem ou majorem tributos.

Dessa forma, é lícito que medida provisória (desde que, é ululante, preencha os requisitos de relevância e urgência) proceda à diminuição ou extinção de impostos, taxas e contribuições de melhoria – ou de qualquer outra espécie tributária.

4 As conseqüências jurídicas dos tributos arrecadados na vigência de medida provisória convertida (ou não) em lei

Com efeito, segundo foi visto ao longo dos itens antecedentes, apesar das infundáveis opiniões em contrário, o STF adotou o

entendimento de que é possível a edição de medidas provisórias para instituição ou majoração de tributos.

Tendo em vista que, no interregno de vigência da medida provisória, surgem relações jurídicas nela calcadas, resta analisar as conseqüências jurídicas dos tributos cobrados a partir de fatos imponíveis ocorridos no decurso de sua vigência. Para tanto, relevantes são as palavras de Déa:

No entanto, não se pode olvidar que durante a vigência da medida provisória surgiram direitos e obrigações que foram disciplinados pela medida, sendo simplista demais o entendimento de que a perda de eficácia da Medida Provisória gera efeitos *ex tunc*, implicando na reposição do estado anterior, como se ela não tivesse existido.³⁰

Como explanado anteriormente, apesar de serem instrumentos normativos de índole precária, as medidas provisórias, quando convertidas em lei, produzem efeitos *ex tunc* e traduzem a absorção de um ato normativo por outro de natureza diversa, estabilizando as temporárias relações formadas no decurso do ato provisório, e estabelecendo efeitos para o futuro, como conseqüência lógica de toda lei.

Quando a medida provisória que institua ou majore tributo for convertida em lei, a conseqüência jurídica do novo ato normativo (a lei) será a de solidificar as obrigações tributárias advindas da ocorrência de fatos gerados verificados no período de vigência da medida provisória. Destarte, a obrigação tributária nascida do ato normativo precário persistirá e o tributo continuará sendo devido ao Fisco.

Maiores problemas surgem quando a medida provisória que cria ou aumenta o tributo não é convertida em lei, ou quando sofre emendas modificativas na(s) Casa(s) do Congresso Nacional.

A não-conversão da medida provisória pode acarretar a perda da eficácia desta, como se jamais houvesse existido, consoante indica o §3º, art. 62, CF. Nesse caso, deverá o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes. Caso não seja editado o decreto legislativo, os atos praticados durante a vigência da medida provisória conservar-se-ão por ela regidos.

Pelo exposto, percebe-se que, quando a medida provisória for rejeitada ou não for convertida em lei no prazo legal, poderão surgir duas hipóteses:

³⁰ DÉA, 2003, p.183.

a) o Congresso elabora o decreto legislativo, o qual disciplinará as relações jurídicas advindas;

b) o Congresso não edita o decreto legislativo, ocasião em que os atos praticados durante a vigência da medida provisória continuarão a ser por ela regulados.

Caso seja publicado o decreto legislativo, a persistência (ou continuação) da obrigação tributária nascida do ato normativo precário dependerá do entendimento adotado pelo Congresso Nacional. Se consideradas subsistentes, as obrigações para com o Fisco continuarão válidas. Em sendo considerados indevidos os tributos arrecadados com base em fatos geradores ocorridos no período de vigência da medida provisória, poderá o contribuinte lesado aforar ação de repetição de indébito, com fulcro no art. 165 do Código Tributário Nacional.

O Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE nº. 146.733 admitiu a possibilidade de devolução dos tributos pagos na vigência de medida provisória rejeitada:

Nem se pretenda que a disciplina jurídica da medida provisória com força de lei, por poder implicar sua perda retroativa de eficácia se não convertida em lei no prazo de trinta dias, torna essa modalidade de Decreto-lei incompatível com a instituição ou o aumento de tributos. O mesmo pode suceder com a criação ou aumento de qualquer obrigação patrimonial determinada por medida provisória. A desconstituição retroativa da medida provisória não convertida em lei, que é ínsita a esse instituto tal como previsto em nosso sistema constitucional, gera problemas em quaisquer hipóteses, sendo que menores no terreno patrimonial, pela possibilidade – como sucede no campo tributário – de restituição do pagamento que se venha a tornar indevido.

Se não for editado o decreto legislativo, com base no § 11 do art. 62 da Constituição Federal, os atos praticados durante a vigência da medida provisória conservar-se-ão por ela regidos. Dessa forma, em regra, as obrigações tributárias preservar-se-ão válidas se o decreto legislativo não for elaborado pelo Congresso Nacional.

Entretanto, impende analisar uma circunstância que se aplica tanto às hipóteses de não-conversão pura e simples da medida provisória em lei (com edição ou não de decreto legislativo) quanto aos casos de rejeição expressa da medida provisória. Trata-se da responsabilidade civil do Estado por atos legislativos.

Em verdade, ainda existe profunda celeuma acerca do dever indenizatório estatal no tocante aos atos legislativos dele emanados. Entretanto, a jurisprudência firmou o entendimento de que,

em caso de atos normativos declarados inconstitucionais, existe a responsabilidade civil do Estado.

Dessa forma, se o Congresso Nacional rejeitar expressamente ou simplesmente não converter a medida provisória em lei por entender que o ato precário era inconstitucional, haverá – desde que presentes os requisitos necessários – o dever do Estado de indenizar os contribuintes que efetivamente adimpliram tributos cujos fatos imponíveis ocorreram na vigência da medida provisória.

Igual situação ocorrerá se o Judiciário declarar inconstitucional a medida provisória que foi rejeitada ou não-convertida em lei, ainda que não tenha sido esse o fundamento para que o Congresso Nacional não a convertesse em lei.

Chiesa expõe o seguinte:

As medidas provisórias, embora não sejam leis, são normas gerais e abstratas com eficácia imediata de leis, postas sob condição resolutiva, e que geram imediatamente, direitos e obrigações, que eventualmente podem causar prejuízos aos particulares. O exercício dessa faculdade atribuída ao Presidente da República encontra limitações não só de ordem formal, como também de cunho material, predispostas na Constituição. Portanto, qualquer violação a esses limites pode dar ensejo à responsabilização do Poder Executivo pelos danos emergentes. Nota-se que a orientação doutrinária é no sentido de que o Estado é obrigado a reparar os prejuízos causados por lei inconstitucional. Assim, diante da similitude do instituto das medidas provisórias com o das leis, no que tange à responsabilidade civil do Estado, deve ser dado o mesmo tratamento jurídico. Portanto, o Estado (Poder Executivo) é responsável patrimonialmente pelas medidas provisórias inconstitucionais, que, no todo ou em parte, causarem danos aos particulares. [...] A tese da irresponsabilidade do Estado por dano causado em decorrência de ato legislativo foi repelida já no ano de 1948, pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, em julgado relatado pelo publicista Min. Castro Nunes.³¹

Por outro lado, se a medida provisória for constitucional, a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo que poderá haver a responsabilidade civil do Estado quando o ato normativo (*in casu*, a medida provisória) não for genérico, abstrato e impessoal, de modo que cause danos a uma pessoa ou a um número reduzido de cidadãos. Nessas hipóteses, será devida a restituição aos contribuintes que pagaram tributos cujos fatos geradores aconteceram no decurso da vigência da medida provisória.

³¹ CHIESA, 2002, p.125.

Conclusão

A Constituição de 1988 já está quase chegando à maioria: são vinte anos de uma ordem democrática. Entretanto, até hoje ainda não foram assimilados alguns de seus intentos.

Nessa ótica, as medidas provisórias surgiram como alternativas para substituir os malfadados decretos-leis, utilizados sob os auspícios do período ditatorial e, quase sempre, convertidos em leis pelo decurso do prazo fixado para o Congresso Nacional.

Durante todos esses anos da nova era constitucional, o Executivo também usou e “abusou” das medidas provisórias, utilizando-se indiscriminada e aleatoriamente destas. O Judiciário e o Legislativo, apesar de possuírem o dever jurídico de evitar e reprimir as distorções, ficaram quase que completamente inertes.

Vive-se num governo de atos normativos provisórios. A partir de 1988, contando-se edições e reedições, foram publicadas 6.333 (seis mil, trezentas e trinta e três) medidas provisórias pelos sucessivos Presidentes da República. Em igual período, o Congresso Nacional elaborou apenas 3.293 (três mil, duzentas e noventa e três) leis. Daí se verifica que o ordenamento jurídico nacional, nos últimos anos, foi inovado bem mais por instrumentos legislativos de índole temporária e precária do que através de atos normativos ordinários (leis).

Apesar de os conceitos de relevância e urgência conterem, na maioria dos casos, aspectos vagos e abstratos, é sempre necessário que estejam presentes para que seja legitimada a atuação legislativa do chefe do Executivo.

O princípio da separação dos poderes constitui um dos núcleos intangíveis da Constituição (art. 60, §4º, III, CF) e a atividade de produção normativa pelo Executivo, para não macular o mencionado princípio, deve ser realizada de modo excepcional e plenamente justificado. Não ocorrendo isso, estar-se-ia permitindo uma duplicidade de órgãos legiferantes e ferindo de morte a separação dos poderes.

Todavia, constatou-se durante todos esses anos uma vulgarização dos requisitos constitucionais e a utilização de medidas provisórias para regular matérias extremamente banais e sem qualquer premência.

Além disto, a discricionariedade administrativa no exame dos pressupostos constitucionais somente existe nos limites estabelecidos pela ordem jurídica, não havendo que se falar dela quando desrespeitados os marcos constitucionalmente impostos. Portanto, a discricionariedade na apreciação dos conceitos de relevância e urgência não é absoluta, visto que possui limites anteriormente

fixados. Sua natureza é relativa, posto que as fronteiras da liberdade concedida deverão ser respeitadas pelos entes competentes.

Neste contexto, competirá aos magistrados (através dos instrumentos jurídicos existentes) e aos membros do Legislativo fazer cessar a exorbitância na apuração dos conceitos constitucionais.

Se o princípio da tripartição das funções estatais teve como fulcro inicial o objetivo de assegurar o exercício das liberdades individuais, mediante a criação de mecanismos que elidissem o abuso de poder, é óbvio que deve ser exigida a ingerência jurisdicional e legislativa na atividade de produção de medidas provisórias pelo Executivo, fazendo com que cumpra suas obrigações institucionais.

A tripartição tem por escopo basilar a criação de um sistema em que o poder controle a si mesmo, de forma harmônica e independente, erigindo barreiras aos abusos. Dito isto, constata-se que, quando o Executivo abusa de seus poderes, as funções judicante e legiferante devem intervir para fazê-lo adimplir seus compromissos constitucionais, porquanto – conforme a divisão de tarefas estatais – as funções têm, em verdade, o dever de se controlar reciprocamente, segundo o modelo dos freios e contrapesos.

Em matéria tributária, os excessos também foram patentes. Para aumentar a arrecadação tributária, o governo utilizou-se bastante das medidas provisórias. Dessa forma, o princípio da segurança jurídica do contribuinte ruiu por terra, respaldado pelas manifestações jurisprudenciais de nossas Cortes, ratificando as ações do Executivo.

Não obstante as incessantes manifestações doutrinárias, com a Emenda Constitucional 32/2001 foi desperdiçada uma grande oportunidade de se evitar os abusos cometidos (e de se espantar a dúvida acerca da constitucionalidade da tributação por intermédio de medidas provisórias), através da inclusão de um inciso no §1º do art. 62, vedando expressamente a utilização de medidas provisórias para instituir ou elevar a carga tributária.

Preferiu-se, todavia, permitir que medida provisória possa instituir ou majorar quase todos os tributos (à exceção dos empréstimos compulsórios e impostos residuais, que requerem a edição de lei complementar), exigindo-se apenas que, com relação aos impostos submetidos à anterioridade, a medida somente produza efeitos no ano seguinte se convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que elaborada. Quanto às demais espécies tributárias, poderiam ser cobradas desde logo.

Em suma, segundo o novo conteúdo do art. 62, CF, a medida provisória, quando não servir para criar ou aumentar tributos, terá o escopo de fazer com que se possa cobrá-los *o mais rápido possível*.

vel, abreviando os prazos exigidos pelo princípio da anterioridade (ordinária ou mitigada).

Desta forma, não subsiste razão para que não se possa tributar com supedâneo em medida provisória porque o art. 150, I, CF, requer “lei” para criação ou aumento de tributos. É que, como fora exposto, a própria Carta Constitucional permite que – em algumas situações – o vocábulo “lei” seja interpretado apenas de modo “material” e “extensivo”, sob pena de se chegar a inúmeros contrasensos.

Contudo, mesmo em face da nova redação dada ao art. 62 da Lei Maior e da compatibilidade com o princípio da legalidade, a medida provisória, no campo tributário, somente pode:

- a) reduzir ou extinguir tributos;
- b) criar ou majorar impostos extraordinários.

Esse não será o entendimento dos tribunais pátrios, assim como também são sustentáveis outros pontos de vista. As considerações feitas ao longo do texto buscam apenas fazer com que o mundo acadêmico reflita a respeito desse problemático tema, a saber: a constitucionalidade da tributação através de medidas provisórias.

Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- ÁVILA, Humberto Bergman. **Medida provisória na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 2003.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de teoria do estado e ciência política**. 3.ed. São Paulo: Saraiva. 1995.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 1995. t. I. v. 4.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- BRASIL. Constituição (1969). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1969.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Resolução nº. 01 do Congresso Nacional, de 02 de maio de 1989.

Dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das medidas provisórias a que se refere o artigo 62 da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Poder Legislativo, Brasília, 03 maio 1989. Coluna 1, p.1156.

BRASIL. Resolução nº. 01 do Congresso Nacional, de 08 de maio de 2002. Dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das medidas provisórias a que se refere o artigo 62 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário do Congresso Nacional**, Poder Legislativo, Brasília, 09 maio 2002. Coluna 1, p.0003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 162. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 02 de fevereiro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 de out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 221. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 16 de setembro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 293. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 06 de maio de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 425. Requerente: Partido do Mo-

vimento Democrático Brasileiro – PMDB. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Tocantins. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 04 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 766. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 11 de novembro de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 774. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 822. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 05 de fevereiro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio - CNTC. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Sidney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de

1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.005. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 11 de novembro de 1994. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.135. Requerente: Partido dos Trabalhadores – PT. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 13 de agosto de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.314. Requerente: Partido dos Trabalhadores – PT. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 10 de agosto de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.417. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 02 de agosto de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.637. Requerente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 01 de abril de 2004.

Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.659. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 27 de novembro de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.790. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 23 de abril de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.800. Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 06 de abril de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.984. Requerente: Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB. Requerido: Presidente da República. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 04 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 71.039. Recorrente: Futura – Indústrias Químicas e Têxteis. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, 21 de maio de

1973. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 74.096. Recorrente: Futura – Indústrias Químicas e Têxteis. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. Brasília, 13 de junho de 1972. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 99.696. Recorrente: Importadora e Exportadora de Cereais Montema LTDA. Recorrido: Banco Central do Brasil. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, 08 de abril de 1983. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 99.698. Recorrente: TTI – Comércio Exportadora Importadora de Transportes LTDA. Recorrido: Banco Central do Brasil. Relator: Ministro Moreira Alves, 17 de junho de 1983. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 99.702. Recorrente: Floreta Comércio e Importação LTDA. Recorrido: Banco Central do Brasil. Relator: Ministro Soares Muñoz. Brasília, 05 de abril de 1983. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 99.711. Recorrente: Vieira Monteiro e CIA. LTDA. Recorrido: Banco Central do Brasil. Relator: Ministro Aldir Passarinho. Brasília, 24 de maio de 1983. Disponível

em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 138.284. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 1º de julho de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 146.733. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 181.664. Recorrente: União Federal. Recorrido: Fontana S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 29 de fevereiro de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 197.790. Recorrente: Oficina Catita LTDA. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 19 de fevereiro de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 217.194. Recorrente: Livraria e Distribuidora Curitiba LTDA. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 17 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 247.243. Recorrente: União Federal. Recorrido: Engesolo Engenharia LTDA. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 16 de novembro de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 279.058. Recorrente: União Federal. Recorrido: Sindicato dos Policiais Federais do Estado da Paraíba – SINPEF/PB. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 12 de dezembro de 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CHIESA, Clélio. **Medidas provisórias: regime jurídico-constitucional**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- DANTAS, Ivo. **Aspectos jurídicos das medidas provisórias**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- DÉA, Anna Paula de Oliveira Dala. Responsabilidade do Estado por danos causados pelas medidas provisórias. In: SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. (coord.). **Medidas provisórias e segurança jurídica**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Forense, 1991.
- DERZI, Misabel A. M. **Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 12, nº. 45, 1988.
- FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Conflito entre poderes**. São Paulo: RT. 1994.
- FIGUEIREDO, Marcelo. **A medida provisória na Constituição**. São Paulo: Atlas, 1991.
- ICHIARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade administrativa e controle judicial. **Revista de Direito Público**. São Paulo, v. 7, nº. 32.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Medidas provisórias na Constituição brasileira**. Revista da Associação dos Juizes Federais, Brasília, v. 18, nº. 62, p.143-58, jul./set.1999.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, Fábio Donisete. Medidas provisórias em matéria tributária. *In*: SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. (Coord.). **Medidas provisórias e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2003.

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

RODRIGUES, Sérgio Romero Vicente. Teoria política dos poderes do governo. *In*: SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. (Coord.). **Medidas provisórias e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHREIBER, Simone. Medidas provisórias e seu controle pelo Supremo Tri-

bunal Federal. **Revista da Associação dos Juizes Federais**. Brasília, v. 21, n°. 69. p.263-284. jan./mar. 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A segurança jurídica na ordem tributária. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília, v. 14, n°. 9. p.40-7. set. 2002.

SOUSA, Leomar Barros Amorim de. **A produção normativa do poder executivo**: Medidas Provisórias, Leis Delegadas e Regulamentos. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

SOUSA, Leomar Barros Amorim de. Medidas provisórias: a experiência brasileira. **Cartilha Jurídica do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília, n°. 46. maio. 1997.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Medidas provisórias**: instrumento de governabilidade. São Paulo: NDJ, 2003.