

RAFAEL WALLBACH SCHWIND

**AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO
DIREITO BRASILEIRO**

CURITIBA
2002

RAFAEL WALLBACH SCHWIND

**AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO
DIREITO BRASILEIRO**

Monografia apresentada como requisito
parcial à conclusão do Curso de
Graduação em Direito, Setor de Ciências
Jurídicas, Universidade Federal do
Paraná

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2002

TERMO DE APROVAÇÃO

RAFAEL WALLBACH SCHWIND

AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Professor Doutor **JOSÉ ROBERTO VIEIRA** (Orientador)



Professora Doutora **BÉTINA TREIGER GRUPENMACHER**



Professor Doutor **ROGÉRIO DISTÉFANO**

O autor do trabalho foi autorizado pelo Professor Orientador a ultrapassar o número de páginas originalmente estabelecido em virtude da larga abrangência do tema objeto da pesquisa.

Aos amigos que fiz durante o Curso de Extensão em Direito Tributário que venho realizando na Faculdade de Direito do Largo São Francisco.

Aos colegas e professores (acima de tudo, amigos), com quem convivi durante os últimos cinco anos e que certamente me acompanharão durante toda a vida.

À Luciana.

SUMÁRIO

Resumo.....	vii
Introdução.....	1
Capítulo 1: O Contexto em que se Inserem as Medidas Provisórias.....	3
1.1. A Atividade Legislativa Desempenhada pelo Poder Executivo.....	3
1.2. Breve Referência ao Direito Comparado.....	6
1.3. A Questão da Separação dos Poderes e a Atividade Legislativa do Poder Executivo.....	9
1.4. Os Decretos-Leis no Brasil.....	10
1.5. A Introdução das Medidas Provisórias pela Constituição de 1988.....	11
1.6. A Redação Original do Artigo 62 da Constituição Federal e as Tentativas de Alterações.....	14
1.7. A Emenda Constitucional nº 32.....	15
Capítulo 2: O Princípio da Legalidade e a Tributação Através de Medidas Provisórias.....	18
2.1. Observação Prévia.....	18
2.2. O Princípio da Legalidade.....	18
2.3. O Princípio da Estrita Legalidade Tributária.....	20
2.3.1. A Estrita Legalidade Tributária e a Questão da Autotributação.....	20
2.3.2. A Criação de Um Tributo.....	22
2.3.3. A Previsão de Mecanismos Revisores da Legalidade Tributária.....	24
2.3.4. Conclusões Parciais: a necessidade de lei formal na instituição e majoração de tributos.....	25
2.4. A Natureza Jurídica das Medidas Provisórias.....	27
2.5. As Medidas Provisórias em Matéria Tributária em Face do Princípio da Estrita Legalidade Tributária.....	35
Capítulo 3: O Princípio da Anterioridade e as Medidas Provisórias em Matéria Tributária.....	39
3.1. O Princípio da Anterioridade.....	39
3.1.1. A Disposição Contida no Artigo 150, III, <i>b</i> , da Constituição Federal.....	39
3.1.2. Vigência, Validade e Eficácia das Leis e o Princípio da Anterioridade.....	40
3.1.3. O Vocábulo “cobrar” Previsto no Artigo 150, III, da Constituição Federal.....	41
3.1.4. A Anterioridade Como Princípio Assegurador da Segurança Jurídica.....	42
3.2. Exceções ao Princípio da Anterioridade.....	42
3.2.1. Considerações Iniciais.....	42
3.2.2. As Exceções Previstas no §1º do Artigo 150 da Constituição Federal.....	43
3.2.3. Os Empréstimos Compulsórios do Artigo 148, I, da Constituição Federal.....	43

3.2.4. Conclusões Parciais.....	43
3.2.5. As Contribuições Sociais para a Seguridade Social e sua Anterioridade Nonagesimal.....	44
3.3. Assuntos Conexos à Anterioridade Tributária: a majoração indireta e a extinção ou redução de isenções.....	45
3.3.1. O Princípio da Anterioridade Tributária e a Alteração das Formas e Prazos de Pagamento de Tributos.....	45
3.3.2. A Extinção ou Diminuição de Isenções e o Princípio da Anterioridade.....	47
3.4. As Medidas Provisórias e o Princípio da Anterioridade.....	47
3.4.1. A Antinomia entre a Eficácia Imediata das Medidas Provisórias e o Princípio da Anterioridade.....	47
3.4.2. As Medidas Provisórias e os Tributos que não se Submetem ao Princípio da Anterioridade.....	49
3.4.2.1. Os Impostos Previstos nos Incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição Federal.....	49
3.4.2.2. Os Impostos Extraordinários do Inciso II do Artigo 154 da Constituição Federal.....	50
3.4.2.3. Os Empréstimos Compulsórios do Artigo 148, I, da Constituição Federal.....	51
3.4.2.4. As Contribuições Sociais para a Seguridade Social.....	52
3.5.A Previsão do §2º do Artigo 62 da Constituição Federal.....	52
Capítulo 4: Pressupostos Materiais para a Edição de Medidas Provisórias.....	54
4.1. A Classificação dos Pressupostos Autorizadores da Edição de Medidas Provisórias: pressupostos formais e pressupostos materiais.....	54
4.2. Os Conceitos Jurídicos Indeterminados da Urgência e da Relevância.....	55
4.3. A <i>Relevância</i> Autorizadora da Adoção de Medidas Provisórias.....	57
4.4. A <i>Urgência</i> como Pressuposto Material para a Edição de Medidas Provisórias.....	58
4.5. O Controle dos Pressupostos de <i>Relevância</i> e da <i>Urgência</i>	62
4.6. Relevância e Urgência em Matéria Tributária.....	64
Capítulo 5: A Emenda Constitucional nº 32/01 e as Medidas Provisórias em Matéria Tributária.....	68
5.1. Considerações Gerais.....	68
5.2. Breves Considerações Acerca das Modificações Introduzidas pela EC 32/01.....	70
5.3. As Interpretações Propostas ao Novo §2º do Artigo 62 da Constituição Federal.....	77
5.4. A Questão da Eficácia da Medida Provisória Instituidora ou Majoradora de Imposto no Mesmo Exercício Financeiro de sua Edição.....	81
5.5. A Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32.....	85
5.5.1. A Questão das Emendas Constitucionais Inconstitucionais.....	85
5.5.2. A Inconstitucionalidade do Artigo 62, §2º, da Constituição Federal.....	89
Conclusões.....	95

Referências Bibliográficas.....	101
Anexo.....	107

RESUMO

O tema escolhido para a presente monografia examina a problemática que envolve a tributação através de medidas provisórias no direito brasileiro. O objeto da pesquisa tem como núcleos essenciais: (a) a questão das limitações materiais às medidas provisórias, com especial ênfase no tocante à tributação; (b) o exame dos valores envolvidos, que estão estampados nos princípios constitucionais atinentes à matéria; (c) as conseqüências que poderão advir da regulação da matéria tributária através de medidas provisórias e (d) a forma de controle dessas medidas provisórias. No curso do presente trabalho, ocorreu a edição da Emenda Constitucional nº 32, que conferiu nova redação ao artigo 62 da Constituição Federal e permitiu expressamente a edição de medidas provisórias que instituem e majorem impostos. Longe do que se poderia pensar, entretanto, a matéria não está pacificada. Numerosos questionamentos levantados sob a vigência do “regime anterior” ainda podem ser invocados. Além disso, a criticável redação do novo dispositivo apresenta-se como um complicador do problema. Assim, é certo que a regulação expressa do assunto não dispensa a necessidade de interpretação do novo § 2º do artigo 62 – que permite a instituição e a majoração de impostos através de medidas provisórias – em correlação ao todo representado pelo sistema constitucional. Desse modo, a questão das medidas provisórias em matéria tributária será enfrentada mediante uma visão sistemática do problema. Serão analisados os princípios constitucionais tributários atinentes à matéria, notadamente os da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica. Além dessa análise geral, o trabalho não pôde passar ao largo da análise dos tributos em espécie, de modo a perquirir-se em que medida podem (ou não) ser instituídos ou majorados através de medidas provisórias e quais as conseqüências da incursão desses instrumentos na seara da tributação.

Palavras-chave: Medida Provisória; Matéria Tributária; Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar; Emenda Constitucional.

INTRODUÇÃO

A temática das medidas provisórias em matéria tributária é tratada de modo bastante superficial pela doutrina em geral. Com efeito, o debate comumente fica restrito ao campo da política, o que provoca um empobrecimento da produção científica sobre o tema.

Assim, é importante que se promova uma análise das questões de forma sistematizada, para que a construção doutrinária corresponda à importância do tema.

A questão da tributação através da edição de medidas provisórias é um assunto de extrema importância, não somente teórica como também prática.

Em primeiro lugar, é notório o abuso com que o Poder Executivo Federal vem se valendo das medidas provisórias. Elas, que deveriam ser instrumento de utilização restrita aos casos de relevância e urgência, têm-se convertido em uma espécie de via alternativa ao processo legislativo previsto na Constituição. E, isso vem merecendo reprovação, não só por parte da opinião pública, como também (e principalmente) dos juristas mais comprometidos com a eficácia das normas constitucionais.

Especificamente com relação ao campo objeto da pesquisa, faz-se necessário salientar que a tributação representa uma atividade através da qual o Estado lida com o patrimônio individual dos cidadãos-contribuintes. Para controlar tal atuação, inúmeras construções, ainda no âmbito de um incipiente direito constitucional, foram realizadas. Chegou-se, assim, aos princípios da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica, entre outros, sendo que todos eles são protegidos pela Constituição vigente.

A questão nevrálgica do tema se faz presente justamente nesse conflito entre princípios igualmente importantes, quais sejam, o dever-poder de tributar e as garantias individuais tuteladas pelo ordenamento.

No que se refere ao campo mais pragmático, aponta-se que é corrente a prática de adotar-se medidas provisórias que instituem e majoram tributos. E se em muitos desses casos há inconstitucionalidades flagrantes, em outros, demanda-se uma análise mais atenta da questão.

Como consequência dessa prática reiterada, o Poder Judiciário tem se deparado constantemente com arguições de inconstitucionalidade dirigidas a diversas medidas provisórias. Não há, contudo, uma orientação jurisprudencial pacífica, tendo sido proferidas decisões nos mais diversos sentidos.

A questão adquire novos foros de preocupação doutrinária com a recente Emenda Constitucional nº 32, editada em 11 de setembro de 2001. Essa Emenda, na verdade, veio como resposta ao clamor pela restrição na adoção de medidas provisórias, mas seus reais efeitos somente poderão ser sentidos com o passar do tempo.

A atualidade do tema ainda é ressaltada pelo fato de que cerca de dez por cento das medidas provisórias editadas após a referida Emenda Constitucional versam sobre matéria tributária, o que é uma proporção significativa¹.

Pois bem, esse é o contexto em que nos encontramos para o enfrentamento do problema. Nossa aspiração é que, atingido o final deste trabalho, tenhamos contribuído, ainda que de forma singela, para uma reflexão sobre tema tão importante.

¹ Ao todo, foram editadas, após a Emenda Constitucional nº 32, setenta e quatro medidas provisórias. Destas, pelo menos seis dispõem sobre matéria tributária. Destacamos, especialmente, a Medida Provisória nº 66, que ficou conhecida jornalisticamente como medida provisória da mini-reforma tributária.

CAPÍTULO 1

O CONTEXTO EM QUE SE INSEREM AS MEDIDAS PROVISÓRIAS

1.1. A Atividade Legislativa Desempenhada pelo Poder Executivo

Passados quatorze anos da promulgação da vigente Constituição Federal, o modelo de medida provisória adotado ainda é objeto de grandes controvérsias.

Não se questiona aqui a necessidade de o Poder Executivo ter a sua disposição um instrumento legislativo extraordinário que seja eficaz ao enfrentamento de verdadeiras questões de urgência e relevância nacional. Há, efetivamente, ocasiões em que o Presidente da República se vê na real necessidade de solucionar problemas emergenciais, que não podem aguardar a tramitação ordinária de um processo legislativo. Por esse motivo, confere-se ao Poder Executivo, uma função legiferante atípica, através de um célere mecanismo que deve ser utilizado em casos excepcionais, para satisfazer as expectativas da sociedade²⁻³.

O Estado contemporâneo (e nosso País não foge a isso) permite que o Poder Executivo se utilize de alguns mecanismos de atuação no processo de produção normativa. Essa participação pode ocorrer basicamente de duas formas: através da intervenção do Poder Executivo nas fases de produção das leis ou quando o próprio Poder Executivo produz normas jurídicas.

No que se refere à participação do Executivo no processo legislativo, pode ela ocorrer com a *iniciativa* de elaboração de certas leis. A Constituição Federal, em seu artigo 61, §1º, prevê diversas situações de projetos de leis em que o Presidente da República tem a iniciativa privativa. Nesses projetos, o artigo 63, I, estabelece que não será admitido aumento de despesa, ressalvado o disposto no artigo 166, §§3º e 4º.

² Outro motivo apontado freqüentemente, se bem que passível de críticas, é o de que no âmbito do Poder Executivo é que se encontra a competência técnica para a adoção de medidas de caráter urgente.

³ Além de instrumentos como as medidas provisórias, também a abreviação de procedimentos parlamentares tem sido utilizada, inclusive no direito comparado, como meio para atendimento de casos excepcionais.

O Poder Executivo também atua na *sanção ou veto* dos projetos de lei cuja votação já foi concluída em cada Casa Legislativa. Nessa fase, o Presidente da República deve analisar se o projeto de lei é incompatível com a Constituição, bem como se ele é contrário ao interesse público. Caso o projeto recaia em uma ou ambas dessas hipóteses, o Chefe do Poder Executivo poderá vetá-lo total ou parcialmente, segundo o que preceitua o artigo 66, §§1º e 2º, da Constituição Federal. Se, ao contrário, o projeto não incidir em nenhum desses dois casos, o Presidente da República o sanciona, sendo que o seu silêncio pelo prazo de quinze dias úteis a partir do recebimento do projeto importa em sua sanção tácita, segundo o disposto no §3º do mesmo artigo.

Ainda dentro das fases de elaboração de leis, os artigos 66, §5º, e 84, IV, estabelecem como competência privativa do Presidente da República a promulgação e a publicação das leis, muito embora exista a possibilidade excepcional de o Presidente ou Vice-Presidente do Senado realizarem a promulgação (CF, artigo 66, §7º).

A outra forma de o Executivo participar da atividade legiferante do Estado são as situações em que ele próprio tem a função de *elaborar* atos normativos. Essa atividade legislativa do Poder Executivo pode dar-se tanto de forma secundária como primária, na classificação proposta por CLÈMERSON MERLIN CLÈVE⁴.

Como atividade normativa *secundária*, apresentam-se primordialmente os regulamentos. O poder regulamentar conferido ao Presidente da República pela Constituição consiste no meio mais importante pelo qual a Administração Pública exerce atividade normativa secundária. O meio mais comum utilizado pelo Presidente da República é a adoção de decretos. A atividade normativa secundária legada ao Executivo, contudo, não se limita à edição de regulamentos. Há uma série de atos normativos editados pelas autoridades que integram a Administração Pública. É o caso das instruções editadas pelos Ministros de Estado, as circulares, os regimentos, os estatutos, as ordens de serviço, entre outros⁵. O próprio Presidente da República edita atos normativos que não se incluem no conceito de

⁴ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, p. 99 e ss.

⁵ Problema de recente preocupação tem sido a questão do poder normativo das agências reguladoras de serviços públicos (cf. LEILA CUÉLLAR, *As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo*, p. 37-47 e 128-141).

regulamentos, como é o caso dos atos normativos editados para orientar a execução do estado de sítio ou do estado de emergência⁶.

Como instrumentos de atividade legislativa *primária* postos à disposição do Poder Executivo, estão as leis delegadas e as medidas provisórias.

As leis delegadas são elaboradas pelo Presidente da República nos estritos limites da delegação que lhe é feita através de resolução do Congresso Nacional. É um instrumento decorrente de delegação, portanto (ainda na distinção proposta por CLÊMERTON MERLIN CLÈVE⁷). A resolução do Congresso Nacional através da qual se faz essa delegação, contudo, não pode delegar toda e qualquer matéria, devendo obedecer aos limites impostos pelo §1º do artigo 68 da Constituição Federal. Por fim, deve-se observar que a resolução pode determinar que o projeto de lei delegada seja apreciado pelo Congresso Nacional antes de entrar em vigor, segundo o que preceitua o §3º do artigo 68, o que, por si só, já demonstra que essa atividade do Presidente da República, além de ser limitada, pode ser bem fiscalizada pelo Legislativo.

As medidas provisórias são o outro instrumento de atividade normativa primária a cargo do Poder Executivo. Não decorrem de delegação, mas de atribuição, no sentido de que o disposto na própria Constituição já é suficiente para a utilização desse mecanismo⁸. Dispensa-se, por exemplo, a existência de uma resolução prévia para que o Presidente da República se utilize de medidas provisórias.

JOEL DE MENEZES NIEBUHR, acerca do assunto, enquadra as medidas provisórias dentro do grupo dos "*instrumentos legislativos especiais*", ao lado das leis com pedido de urgência e das leis delegadas⁹. Os três instrumentos seriam "*...mecanismos excepcionais para a elaboração de normas em casos anômalos*"¹⁰. O autor chega a classificá-los de acordo com sua gravidade e com o comprometimento que eles causam à divisão de Poderes, que é um princípio fundamental da

⁶ Para CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, esses atos são, na verdade, atos de governo, atos políticos, exteriores ao território da atividade regulamentar do Presidente da República (*Atividade..., op. cit.*, p. 271, nota 3).

⁷ Idem, ibidem, p. 99 e ss.

⁸ Idem, ibidem, p. 153 e ss.

⁹ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime Constitucional da Medida Provisória*, p. 69-72. Sobre os projetos de lei com pedido de urgência, trataremos rapidamente quando examinarmos o requisito da urgência (item 4.5, *infra*).

¹⁰ Idem, ibidem, p. 69.

Constituição Federal. Para ele, as medidas provisórias são o instrumento mais gravoso, seguidas, respectivamente, pelas leis delegadas e pelos projetos de lei com pedido de urgência. Sendo assim, “...antes de adotar a medida provisória, o instrumento mais gravoso, o Presidente da República deve preferir, respectivamente, a solicitação de urgência e a delegação”¹¹. Isso porque o Presidente da República tem o “...dever jurídico de tomar a medida que menos comprometa a divisão dos poderes, o que preserva as prerrogativas do Legislativo, a ordem democrática e, em suma, o constitucionalismo”¹².

As medidas provisórias serão o objeto de análise desse trabalho, no que toca à tributação. Aqui, no entanto, já se tem um primeiro dado sobre elas, qual seja, o de que são um instrumento através do qual o Presidente da República institui normas primárias. Além disso, as medidas provisórias se caracterizam por sua excepcionalidade, porquanto são adotadas somente nos casos “...em que a solicitação de urgência e a delegação legislativa não tiverem o condão de responder adequadamente”¹³.

1.2. Breve Referência ao Direito Comparado

Não é objetivo desse trabalho versar a adoção, por outros países, de mecanismos semelhantes às medidas provisórias¹⁴. Uma notícia sobre o tema, no entanto, é útil para situarmos esse instituto.

Instrumentos legislativos da ordem das medidas provisórias são adotados há muito tempo pelos governos, ora como fruto do poder revolucionário ou absolutista, ora como resultado da participação democrática.

Na Alemanha, já na Constituição da Prússia, de 1850, previu-se o decreto-lei, primeira notícia que se tem de adoção de instituto semelhante. Mecanismos parecidos foram adotados em outras Constituições, chegando-se, após a Constituição de Weimar, de 1919, ao atual *estado de necessidade legislativa*,

¹¹ Idem, ibidem, p. 71.

¹² Idem, ibidem, *loc. cit.*.

¹³ Idem, ibidem, *loc. cit.*.

¹⁴ Para um estudo mais aprofundado do tema, remetemo-nos à tese de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: as catilínárias brasileiras*, p. 130-212.

previsto na Lei Fundamental de Bonn (1949), figura que, naquele ordenamento, mais se aproxima da medida provisória entre nós adotada¹⁵.

Na França, depois da Constituição de 1793 vedar qualquer tipo de delegação de poderes, a Constituição de 1799 já previu a possibilidade de suspensão provisória do império da Constituição pelo Chefe de Governo. Essa restrição, entretanto, somente poderia ser adotada em caso de recesso do Parlamento e ficava restrita a determinados locais, além de só ser cabível em casos de revolta armada ou graves perturbações que ameaçassem a segurança do Estado. Era a gênese dos *règlements de nécessité*, que persistiram, com alargamento de extensão e conteúdo, durante as Constituições de 1814 e 1830, sendo abolidos somente na Constituição de 1848. A Constituição de 1875 adotou novamente o decreto-lei, que persistiu na Constituição de 1946 (em que foi adotado de forma bastante restrita) e na atual, de 1958. A atual Carta Política prevê o decreto-lei delegado, o decreto-lei sobre matéria financeira, o decreto-lei de urgência e necessidade e a possibilidade de inovação legislativa pelo Poder Executivo através de regulamentos autônomos e regulamentos de complementação.

Na Espanha, adota-se o decreto-lei sob um intenso controle do Parlamento. Em Portugal, também se utilizam decretos-leis, mas sob uma forte limitação material¹⁶. Em ambos os países, portanto, são adotados decretos-leis, mas sob forte cautela.

A Itália tem uma tradição de adotar atos legislativos produzidos pelo Poder Executivo. Na Monarquia Constitucionalista, quando vigorava o *Statuto Albertino*, era proibido expressamente semelhante figura legislativa, mas essa regra não teve força para afastar a larga utilização de decretos-leis. Esse amplo uso prosseguiu com grande força no período fascista. A Constituição Democrática de 1947, mesmo tendo conhecido os nocivos efeitos do fascismo, manteve o *decreto-legge*. O modelo italiano foi, aliás, aquele que mais influenciou nosso ordenamento.

¹⁵ EDSON FREITAS DE OLIVEIRA, Medidas Provisórias: a solução está próxima?, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* nº 31, p. 243.

¹⁶ Segundo DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, "...a matéria de impostos pode ser regulada por decretos-lei do Governo", mas, para tanto, há uma "...lei de autorização que deve definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização". Isso deve se dar de modo que a norma secundária "...resulte da vontade (expressa) do legislador e não da vontade (autônoma) do legislador secundário" (*Direito Tributário*, p. 217).

O artigo 77 da Constituição Italiana, ainda vigente, dispõe sobre os *decreti-legge* nos seguintes termos:

“O Governo não pode, sem delegação das Câmaras, editar decretos com valor de lei ordinária.

Quando, em casos extraordinários de necessidade e urgência, o Governo, sob sua responsabilidade, adotar medidas provisórias com força de lei, deverá, no mesmo dia, submetê-las para efeitos de conversão às Câmaras, as quais, se dissolvidas, são convocadas para este fim e reúnem-se dentro de cinco dias.

Os decretos perdem eficácia desde o início se não forem convertidos em lei nos sessenta dias posteriores à sua publicação. As Câmaras, todavia, podem regular por lei as relações jurídicas decorrentes dos decretos não convertidos”¹⁷.

Assim, o Chefe de Governo Italiano tem à sua disposição um instrumento de grande alcance, e que sempre foi muito usado no campo do direito tributário¹⁸. Por isso mesmo, a doutrina peninsular, bem como a jurisprudência e o Poder Legislativo daquele país, passaram a preocupar-se com o abuso na utilização desse mecanismo. A resposta a essa situação veio na forma da Lei nº 400, de 23 de agosto de 1988, que trouxe diversas vedações ao uso dos *decreti-legge*. Além disso, deve-se ressaltar que esses instrumentos são editados sob forte responsabilização do Poder Executivo, que, em regime parlamentarista, necessita sempre do voto de confiança do Parlamento.

Essa breve notícia já traz uma contribuição ao presente trabalho. De fato, instrumentos como as medidas provisórias têm previsão em diversos ordenamentos. Concomitantemente a essas previsões, no entanto, está a preocupação com suas

¹⁷ No original:

“Art. 77. Il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria.

Quando, in caso straordinari di necessità ed urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni.

I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti” (Apud HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, Medida Provisória na Constituição de 1988, p. 33).

¹⁸ Segundo GIUSEPPE GIULIANI, em 1924, dos 2.376 decretos-leis que o parlamento foi chamado a converter em lei, 1.059 diziam respeito ao direito tributário (*Diritto Tributario*, p. 34). No original: *“...nel 1924, su 2.376 decreti-legge che il parlamento fu chiamato a convertire in legge, ben 1.059 riguardavano il diritto tributario”*.

limitações, para que não se transformem em meios legiferantes ordinários, de uso abusivo pelos governos.

1.3. A Questão da Separação dos Poderes e a Atividade Legislativa do Poder Executivo

Viu-se que existe em diversos países a previsão de que o Poder Executivo pode adotar medidas provisórias com força de lei (que normalmente recebem o nome de decretos-leis). O problema não está na existência desses mecanismos excepcionais. A revisão da teoria clássica da separação dos Poderes, a partir da passagem do Estado liberal para o Estado social, parece afastar qualquer pretensão que se tenha no sentido de se pôr fim à atuação do Poder Executivo como um Poder também legiferante. E, isso prossegue com o atual Estado Democrático de Direito, que mantém preocupações dos dois modelos anteriores.

O Estado social é um Estado de serviços, que garante a subsistência e a redistribuição de riquezas. Trata-se de um modelo de Estado que realiza prestações constitucionalmente asseguradas e que, ao mesmo tempo, está constitucionalmente regulado a ponto de definir-se como um Estado de Direito. Independentemente do regime de governo que se adote (presidencialismo ou parlamentarismo), entretanto, “...cabe ao Executivo desempenhar a liderança política”¹⁹. Por esse motivo, há um relativo predomínio desse poder em relação aos demais. Com efeito, “...dos três poderes, o Executivo é aquele que tem ampliada a sua atuação”²⁰.

A superação da visão clássica da separação dos Poderes é apontada por ALEXANDRE MARIOTTI. Segundo ele:

“Se o Poder Executivo não mais se identifica com o Príncipe, o aspecto político da separação de poderes, como pressuposto do deslocamento do exercício do poder soberano de um órgão autocrático para um órgão legitimado democraticamente, deixa de ter sua importância original. (...) a essa dimensão negativa do princípio [da separação dos poderes] deve ser acrescentada uma dimensão positiva, na qual se o compreende como esquema de adequada organização constitucional das competências e responsabilidades dos órgãos do Estado. Nessa dupla perspectiva,

¹⁹ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Atividade...*, op. cit., p. 42.

²⁰ Idem, ibidem, p. 41.

*ao controle se agrega a cooperação entre as funções estatais, propiciando a sobreposição de suas linhas divisórias de forma incompatível com uma separação orgânica rígida*²¹.

Nesse sentido, conforme conclui CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, “...*aceita-se aparelhar o Executivo, sim, para que possa, afinal, responder às crescentes e exigentes demandas sociais. Mas cumpre, por outro lado, aprimorar os mecanismos de controle de sua ação, para o fim de torná-los (tais mecanismos) mais seguros e eficazes*”²².

Os mecanismos legiferantes postos à disposição do Poder Executivo são, portanto, uma necessidade à pronta resposta a determinadas situações. Inserem-se em um contexto no qual a separação absoluta dos poderes não mais é aceita. O que não se pode perder de vista é a limitação desses mecanismos enquanto instrumentos excepcionais que são. O binômio necessidade-excepcionalidade aqui se impõe. Ou seja, o Poder Executivo tem a possibilidade de utilizar esses mecanismos excepcionais, mas apenas nos casos em que sejam necessários e indispensáveis à situação que se apresenta.

1.4. Os Decretos-Leis no Brasil

As medidas provisórias não são o primeiro mecanismo legiferante primário por atribuição posto à disposição do Presidente da República na história constitucional brasileira. Ao longo de algumas das Constituições precedentes, já existiam mecanismos dessa natureza. Eram os chamados decretos-leis.

Os decretos-leis foram objeto de previsão constitucional em diversas Constituições. Eram atos normativos primários editados pelo Presidente da República, atendidos certos pressupostos. A maior crítica a esse mecanismo, contudo, era a possibilidade de aprovação tácita. Isso porque tais instrumentos, quando não apreciados pelo Legislativo no prazo previsto na Constituição, automaticamente se convertiam em lei. Essa possibilidade fazia com que o Governo manipulasse sua base de sustentação no Congresso, muitas vezes até obstruindo

²¹ ALEXANDRE MARIOTTI. *Medidas Provisórias*, p. 19-20.

²² CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Atividade...*, *op. cit.*, p. 44.

votações e utilizando-se de outras técnicas, tudo para obter a aprovação (nem que fosse tácita) dos decretos-leis editados.

Assim, os decretos-leis acabaram servindo, na prática, como instrumentos do arbítrio do Governo.

1.5. A introdução das medidas provisórias pela Constituição de 1988

Após termos convivido com o ilimitado poder do imperador, com os amplos poderes legislativos detidos pelo governo provisório pós-Proclamação da República, com o Estado Novo, com a Segunda República e com o Governo Militar pós-1964, períodos em que o Legislativo, quando existente, foi praticamente relegado à situação de inexistência – embora tenha havido, é verdade, alguns curtos períodos de vivência democrática – foi editada a Constituição de 1988.

Essa Constituição, para suprir a necessária possibilidade extraordinária de o Presidente da República inovar a ordem jurídica, previu a adoção de *medidas provisórias*.

A medida provisória substituiu o famigerado decreto-lei. Na verdade, a eliminação do decreto-lei e a adoção da medida provisória, aliada a outros fatores, trazia a falaciosa sensação de restabelecimento da ordem democrática plena. O que se verificou posteriormente, contudo, é que o instituto da medida provisória se tornou, na prática, em determinados casos, uma arma muito mais poderosa nas mãos do Poder Executivo do que o antigo decreto-lei²³.

Os quatorze anos em que vivemos sob a égide da Carta de 1988 já foram suficientes para demonstrar que a medida provisória apresentou problemas desde sua gênese. Aliás, logo após a promulgação da Constituição, os primeiros estudiosos que publicaram trabalhos sobre o assunto já demonstravam preocupação com a conduta que se teria na edição de medidas provisórias.

MARCO AURÉLIO GRECO, por exemplo, já em 1991, frisava que “*Um dos temas que tem suscitado grande preocupação dos juristas, seja no que se refere às*

²³ Não se sustenta, aqui, que as medidas provisórias sejam um instrumento mais gravoso do que o decreto-lei. Na verdade, a medida provisória representou um avanço em relação à antiga figura. É inegável, entretanto, que a prática tem contrariado os dispositivos que regulam a matéria na atual Constituição.

*suas características, seja quanto aos seus efeitos ou situações em que tem cabimento, é o das medidas provisórias previstas no art. 62 da Constituição Federal*²⁴.

LEON FREJDA SZKLAROWSKY, no mesmo ano, anotou que:

*"Lamentavelmente (...) o Constituinte serviu-se do figurino italiano, que permite a edição da medida provisória, com força de lei, em casos extraordinários de necessidade e urgência, contudo não prevê sua disciplina, na hipótese de não se converter em lei, ser alterada, ou não ser aprovada pelo decurso de prazo, preferindo que o Congresso o faça através de lei. É inequívoca a insegurança que essa situação gera, o que não acontecia com o decreto-lei, a partir da Emenda 1/69"*²⁵.

O fato é que as medidas provisórias foram vistas com bom grado, pois estavam a substituir os odiosos decretos-leis. Talvez pelo mesmo motivo, entretanto, muitos fecharam os olhos aos defeitos do novel instituto. Com o tempo, demonstrou-se que muitas das expectativas que se tinham acerca das medidas provisórias eram apenas ilusões. Tantas têm sido as medidas provisórias editadas em desacordo com a Constituição que todos, não só juristas como políticos, passaram a se preocupar com a manutenção do instituto no Texto Constitucional.

No final de 1990, já haviam sido editadas 281 medidas provisórias, o que demonstrava que o Poder Executivo não havia recebido o novo instituto como excepcional.

Com o passar dos anos, chegou-se a um número alarmante de medidas provisórias. De fato, pode-se dizer que o País passou a ser governado por medidas provisórias. Até o dia 11 de setembro de 2001, já haviam sido editadas milhares de medidas provisórias, entre edições e reedições, sendo 138 no Governo José Sarney, 160 no Governo Collor de Melo, 505 no Governo Itamar Franco e 5036 no Governo Fernando Henrique Cardoso²⁶.

O problema, contudo, não está somente na adoção generalizada de medidas provisórias. Além de serem elas adotadas em situações não permitidas pelo Texto Constitucional, são reeditadas dezenas de vezes. Há medidas provisórias que foram

²⁴ MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas Provisórias*, p. 7.

²⁵ LEON FREJDA SZKLAROWSKY, *Medidas Provisórias*, p. 48.

²⁶ Segundo dados obtidos no site do Palácio do Planalto (www.planalto.gov.br, acesso em 14 de setembro de 2002).

reeditadas por mais de cinquenta ou sessenta vezes. Isso quer dizer que, em determinados casos (e não são poucos) o Poder Executivo legislou sobre a matéria, de forma ininterrupta, por mais de cinco anos.

Esses dados parecem não ser de um país de opção democrática, que adota como direito fundamental a observância do princípio da legalidade e que tem a medida provisória como uma figura a ser utilizada excepcionalmente, em situações de real necessidade, quando não fosse possível a atuação prévia do Poder Legislativo. Na prática, entretanto, as medidas provisórias têm sido um meio ordinário de inovar o ordenamento jurídico. E isso tem sido uma constante nas mais diversas matérias, inclusive ao arrepio de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Entre as matérias que têm sido legisladas ordinariamente por medidas provisórias está a matéria tributária. Diversas foram (e continuam sendo) as medidas provisórias que instituem ou majoram tributos, assim como ocorreu com a reiterada edição de decretos-leis nessa matéria. Mesmo em outros países, a edição de instrumentos dessa natureza tem sido objeto de inquietações. Na Itália, por exemplo, ANTONIO BERLIRI comenta que os dois primeiros *decreti-leggi* ditados após a entrada em vigor da atual Constituição “*se refieren al Derecho Tributário; lo que permite presumir que también en el futuro será en esta rama del Derecho donde el instituto del decreto-ley encontrará aplicación más frecuente*”²⁷.

As inquietações acerca das medidas provisórias em matéria tributária foram traduzidas com precisão por JOSÉ ROBERTO VIEIRA²⁸.

Por tudo isso, nota-se a necessidade de se estudar mais a fundo esse problema, que é o objetivo a que nos propomos. Sendo assim, a principal questão que procuramos responder ao longo deste trabalho trata da viabilidade de as medidas provisórias instituírem ou majorarem tributos.

A pergunta traz a lume a questão das limitações materiais à adoção de medidas provisórias. Com efeito, antes de sabermos se a matéria tributária pode ser tratada por medidas provisórias, devemos saber se esses instrumentos são aptos a

²⁷ ANTONIO BERLIRI, *Principios del Derecho Tributário*, vol. I, p. 60. Optamos por incluir as citações em espanhol diretamente no corpo do texto, diferentemente do que fizemos com as citações em italiano, devido à proximidade daquela língua ao idioma português.

²⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 2-10.

incursionar sobre toda e qualquer matéria. Desde já, adiantamos o posicionamento que entendemos ser o mais adequado, qual seja, o de que as medidas provisórias são instrumentos caracterizados por fortes limitações materiais.

1.6. A Redação Original do artigo 62 da Constituição Federal e as Tentativas de Alterações

Ao contrário do que ocorreu com a regulação constitucional dos decretos-leis, a Constituição de 1988 não estabeleceu um rol de matérias que podem (ou um elenco das que não podem) ser reguladas por medidas provisórias.

O Poder Constituinte deu ao artigo 62 da Constituição Federal, que trata das medidas provisórias, a seguinte redação:

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

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

Como se vê, esse dispositivo não traz limitações materiais à adoção das medidas provisórias. Ou seja, a partir desse dispositivo isoladamente considerado, não se pode tirar qualquer conclusão acerca das matérias que são ou não passíveis de serem reguladas por medidas provisórias.

Alguns posicionamentos iam no sentido de que as medidas provisórias poderiam regular qualquer matéria. Entre esses, enquadram-se SAULO RAMOS, JOSÉ GERALDO BRITO FILOMENO e CAIO TÁCITO²⁹. Este último entendia que a Constituição de 1988 foi mais restrita no que toca à eficácia das medidas provisórias, em comparação com o regime anterior, dos decretos-leis. Por outro lado, segundo ele, a Constituição de 1988 teria concedido ao Presidente da República “...latitude

²⁹ SAULO RAMOS, Medida Provisória. In: *A Nova Ordem Constitucional*, p. 530; JOSÉ GERALDO BRITO FILOMENO, *Infrações penais e medidas provisórias*. RT 659/368; e CAIO TÁCITO, *Medidas Provisórias na Constituição de 1988*. *Revista de Direito Público* nº 90, p. 52.

*irrestrita para a edição de ato emergencial, com força de lei*³⁰. Assim, na opinião desse autor, “*Abandona-se a qualificação específica da Constituição de 1967. Não há mais limites, em razão da matéria, à iniciativa presidencial, a ser exercida em qualquer das áreas de competência legislativa da União*”³¹.

Alguns, diversamente, sustentavam que havia limites materiais à adoção de medidas provisórias.

Houve, então, diversas tentativas de modificação do artigo 62 da Constituição. Alguns projetos de emenda à Constituição tratavam de modificar esse dispositivo. Houve, também, projetos de leis complementares que regulariam o tão criticado artigo 62³².

Como linha geral, pode-se dizer que os projetos (tanto de emenda à Constituição quanto de lei complementar) preocupavam-se basicamente em instituir limitações materiais explícitas à adoção das medidas provisórias. Partem do pensamento, portanto, de que as limitações materiais à adoção desse instituto devem estar expressas no Texto Constitucional³³.

Esse pensamento, contudo, é criticável. Na verdade, uma interpretação sistemática do Texto Constitucional já é suficiente à conclusão de que existem sim limitações materiais, tanto explícitas quanto implícitas, à adoção de medidas provisórias, conforme será visto ao longo do trabalho.

1.7. A Emenda Constitucional nº 32

Os projetos de lei complementar que se destinariam a regulamentar o artigo 62 da Constituição Federal nunca foram aprovados. Dentre as propostas de emenda à Constituição, entretanto, a de nº 472/97 logrou ser aprovada. Essa proposta, assim, resultou na Emenda Constitucional nº 32, editada em 11 de setembro de 2001.

³⁰ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

³¹ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

³² No Anexo do presente trabalho, encontra-se a transcrição dos projetos de emendas à Constituição que tratavam de modificar a redação do artigo 62 da Constituição, bem como dos projetos de lei complementar regulamentariam esse dispositivo.

³³ Essa preocupação em esmiuçar as matérias parece ser um problema da cultura jurídica brasileira, segundo a qual o que deve ser protegido deve estar expresso, literal na Constituição, sendo que, se não houvesse essa analiticidade textual, tais direitos não existiriam.

Essa Emenda deu nova redação ao artigo 62 da Constituição Federal. Esse dispositivo ficou com a seguinte redação:

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

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

I – relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal, processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, §3º;

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

III – reservada a lei complementar;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Essa Emenda Constitucional ainda tem um artigo 2º, que institui uma eficácia *ad eternum* às medidas provisórias editadas e ainda não convertidas em lei. Segundo esse dispositivo, “*As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional*”.

Algumas inovações foram introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32. Tais modificações, entretanto, serão tratadas no último capítulo do presente trabalho, com especial ênfase ao novo §2º do artigo 62, dispositivo que tem maior ligação com o objeto do presente estudo.

Assim, deixemos entre parênteses, por enquanto, as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32. Logicamente, entretanto, sempre que for necessário, far-se-á remissão ao texto introduzido pela emenda constitucional em questão.

CAPÍTULO 2

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DE MEDIDAS PROVISÓRIAS

2.1. Observação prévia

Não nos cabe, no presente trabalho, realizar uma profunda análise do princípio da legalidade. Cumpre-nos, entretanto, trazer algumas idéias básicas sobre esse princípio e, em especial, ao chamado “princípio da estrita legalidade tributária”. Somente assim poderemos perquirir acerca da natureza jurídica das medidas provisórias e analisar o conflito entre o princípio da legalidade e a instituição ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias.

2.2. O princípio da legalidade

Os direitos dos contribuintes passaram a ser garantidos com maior efetividade somente com o surgimento dos modernos Estados de Direito. “*A partir daí, o ‘poder de tributar’ passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei*”³⁴.

No Estado de Direito, assegura-se o *império da lei* como expressão da vontade popular, o que traz reflexos no campo do direito tributário.

No Brasil, que é um Estado de Direito, a instituição e a cobrança de tributos sujeitam-se ao princípio da legalidade. É esse um dos dados fundamentais do direito tributário pátrio, conforme demonstraremos.

A lei, no Estado de Direito, é a expressão da vontade geral. É o ato que inova originariamente o ordenamento jurídico, desde que respeite os ditames constitucionais.

Nos ordenamentos em que esteja configurado o Estado de Direito, em que se respeita o princípio da tripartição dos poderes, as leis são elaboradas pelos membros do Poder Legislativo. Esse poder é composto por representantes eleitos

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 208.

pelos membros da sociedade. Com isso, a própria sociedade se auto-regula, ou seja, expede e acata atos que se sobrepõem até mesmo aos atos normativos elaborados pelos demais poderes, de forma que a Administração Pública se apóie na lei e o Judiciário garanta sua observância.

Há, portanto, um processo de auto-referibilidade e auto-legitimação. As leis partem de um poder composto por membros da sociedade e escolhidos pela própria sociedade, sendo que os instrumentos decorrentes da atividade desse poder possuem legitimidade somente se acatarem as linhas mestras daquela sociedade, postas na Constituição. Sendo o direito uma “*secreção espontânea da sociedade*”, na expressão de ORTEGA Y GASSET, conclui JOSÉ ROBERTO VIEIRA que “...a lei é a resposta concreta às exigências da representatividade republicano-democrática do nosso Estatuto Superior. Por isso a lei é a única solução compatível com o pluralismo político que fundamenta o Estado Democrático de Direito brasileiro (artigo 1º, V)”³⁵.

O estudo do princípio da legalidade põe em evidência a ideologia do Estado de Direito. Esse princípio, na realidade, limita os poderes públicos, que devem obedecer a normas previamente estabelecidas e que sejam de conhecimento geral, de modo que o próprio Poder Público se torne um sujeito de direito. Além disso, os cidadãos (não mais súditos, mas sujeitos de direito) devem respeitar as leis, mas podem, também, exigir os direitos nelas previstos. Garante-se, assim, o controle da Administração Pública e a liberdade dos cidadãos. Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “*Esta liberdade consiste, dum modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice além do contido na lei*”³⁶.

Contudo, a própria atividade legislativa também sofre limitações. Nos países de Constituição rígida, ela é a fonte da lei. Toda a elaboração legislativa deve obedecer aos preceitos constitucionais, não somente no sentido de não violá-los, mas de estar em conformidade com tais preceitos. A atuação legislativa do Estado, portanto, não pode produzir normas “...com âmbito individual de validade pessoal”³⁷, bem como “...encontra limites (...) nos direitos individuais (...) e nas competências

³⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 85.

³⁶ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 210.

³⁷ Idem, ibidem, p. 312.

*legislativas*³⁸. Daí a importância do controle de constitucionalidade dos atos normativos.

Por fim, nesse rápido panorama acerca do alcance do princípio da legalidade, cumpre mencionar a importância do controle judicial. Essa função é desempenhada pelo Poder Judiciário, que analisa, quando provocado, a conformidade dos atos administrativos e dos atos da vida civil à lei. Com efeito, de nada adiantaria a previsão abstrata do princípio da legalidade se não houvesse mecanismos de controle em concreto.

2.3. O princípio da estrita legalidade tributária

2.3.1. A estrita legalidade tributária e a questão da autotributação

O princípio da legalidade não é um princípio exclusivamente tributário, pois projeta-se sobre todos os domínios do direito. Em nosso ordenamento, vem enunciado no artigo 5º, II, da Constituição Federal. Segundo esse dispositivo, "*ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*". Com relação à observância do princípio da legalidade pela Administração Pública, o *caput* do artigo 37 da Constituição contém previsão mais específica³⁹. Assim, tanto a atividade legislativa quanto a administrativa, no âmbito da tributação, foram objeto de preocupação do Constituinte.

O artigo 5º, II, da CF, "*...seria suficiente para se afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar tributos ou a cumprir um dever instrumental tributário, que não tenham sido criados por meio de lei, pela pessoa política competente*"⁴⁰. Ou seja, a partir do princípio da legalidade, poderíamos considerar implícito o princípio da legalidade tributária.

O legislador constituinte, entretanto, ultrapassou esse dispositivo genérico e, no tocante à matéria tributária, estampou a norma do artigo 150, I. Segundo esse

³⁸ Idem, ibidem, p. 312.

³⁹ Na verdade, esse dispositivo determina que a Administração Pública, em todos os seus níveis, obedeça não somente à lei, mas a uma série de princípios, o que demonstra a preocupação do Estado de Direito com o controle da própria atuação estatal.

⁴⁰ ROSENICE DESLANDES e ALEXANDRE BARROS CASTRO, *Tributos X Medidas Provisórias no Direito Brasileiro*, p. 36. No mesmo sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 213.

dispositivo, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Do ponto de vista da atividade *administrativa* desempenhada pelo Fisco, esse dispositivo reflete a impossibilidade de ser efetuada a cobrança de um tributo que não esteja previsto em lei vigente e eficaz⁴¹. Essa vedação garante a segurança dos contribuintes diante da tributação. “*De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”⁴².

Já do ponto de vista da atividade *legislativa* referente à tributação, a Constituição, na visão de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “...*reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a idéia de autotributação*”⁴³.

A autotributação, além de refletir a estrita vinculação da cobrança dos tributos à lei, acima referida, manifesta-se como o necessário *consentimento* dos destinatários das normas tributárias. É da essência do princípio republicano que as pessoas que deverão suportar os tributos consentam na criação desses mesmos tributos, através da atuação de seus representantes eleitos.

Estamos com JOSÉ ROBERTO VIEIRA quando esse autor sustenta que:

“*Apenas pelo caminho da lei é que o Direito brota espontâneo da sociedade, como quer ORTEGA. Exclusivamente por essa via é que se realiza à quase perfeição a proclamada soberania popular (artigo 1º, § único). Somente por essa estrada é que o Direito ganha a dimensão da reflexividade e o ‘homo juridicos’ salta das planícies da ‘imposição’ para as altitudes da ‘auto-imposição’.* (...) *Em matéria de tributos, o Princípio da Legalidade possibilita e realiza a idéia de autotributação*”⁴⁴.

⁴¹ Para que uma lei sirva de fundamento à cobrança de um tributo pelo Fisco, não basta que ela esteja em vigor. Deve, também, dispor de eficácia. Isso porque, no Brasil, a regra geral é a de que deve ser obedecido o princípio da anterioridade, segundo o qual uma lei que institui ou majora tributos somente incide no exercício financeiro seguinte ao de sua entrada em vigor. Até começar a incidir, portanto, a lei tem sua eficácia paralisada. Essa questão será examinada com maior profundidade no capítulo 3, *infra*.

⁴² ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 214.

⁴³ *Idem*, *ibidem*, *loc. cit.*.

⁴⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 86-87.

Partindo dessa idéia, a doutrina do direito tributário, de um modo geral, tem sustentado que, em nosso ordenamento constitucional, mais do que o princípio da legalidade tributária, vige o princípio da *estrita legalidade tributária*. Juristas de escol têm defendido o entendimento de que os tributos podem ser instituídos ou majorados somente por meio de lei ordinária (obedecido, por óbvio, o processo legislativo previsto na Constituição), à exceção dos empréstimos compulsórios (CF, artigo 148), dos impostos residuais da União (CF, artigo 154, I) e das contribuições sociais previstas no §4º do artigo 195 da CF, que devem ser instituídos por lei complementar, por expressa previsão no Texto Constitucional⁴⁵.

Na doutrina estrangeira, encontramos opiniões convergentes. DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, em Portugal, salientam que:

“É à lei, e apenas à lei, que cabe definir os elementos essenciais dos impostos. Como os impostos representam uma intervenção do Estado nas, em princípio, invioláveis, esferas jurídicas dos cidadãos, devem ser consentidos por esses mesmos, através dos seus representantes. Reserva-se, portanto, a criação de impostos ao Parlamento, órgão principal da função legislativa, por representar, mais do que qualquer outro, a vontade nacional. O princípio da legalidade tributária, como auto-tributação dos cidadãos, aparece com este sentido nas Constituições portuguesas até hoje” (sic)⁴⁶.

2.3.2. A criação de um tributo

Antes de seguirmos adiante, cumpre indagarmos sobre o que seja *criar* um tributo.

Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, criar um tributo “...é *descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota*”⁴⁷. No mesmo sentido, e até mais incisivamente, PAULO DE BARROS CARVALHO assinala que a lei instituidora de

⁴⁵ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 214-215; DESLANDES, R. e CASTRO, A. B., *Tributos...*, op. cit., p.36-37. Citamos esses autores exemplificativamente, pois existem muitos outros nesse sentido.

⁴⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTE NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, p. 210.

⁴⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 215.

um gravame não pode transferir atribuições legais a normas de hierarquia inferior, devendo ela mesma “...desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. (...) Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas (...) tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”⁴⁸.

Concluimos, assim, que criar um tributo é delimitar todos os elementos essenciais, mesmo seus elementos quantitativos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota⁴⁹. Nem mesmo por delegação legislativa o Executivo poderá apontar qualquer aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de inconstitucionalidade dessa norma.

Sendo assim, não se pode sustentar que o Chefe do Executivo, no que tange à tributação, possa terminar a obra do legislador, regulamentando o que ele apenas descreveu a penas largas. A atividade regulamentar serve apenas para ressaltar conceitos contidos na lei, não para juntar-lhes novos dados essenciais, muito menos para estabelecê-los sem qualquer parâmetro na lei⁵⁰. Do contrário, estar-se-ia violando o princípio da legalidade tributária.

HÉCTOR B. VILLEGAS alerta para o perigo da tese de que “...*bastá con que la ley establezca algunos ‘principios fundamentales’, siendo luego ‘integrada por el Poder Ejecutivo mediante delegación de facultades’*. E, segue aquele autor: “*El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar ‘directivas generales’ de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum)*”⁵¹.

⁴⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA define “elementos essenciais” do tributo “os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária” (*Curso...*, *op. cit.*, p. 221).

⁵⁰ No Brasil, a melhor doutrina não aceita a existência de regulamentos autônomos. Nosso ordenamento apenas prevê a existência de regulamentos de execução. Assim, o poder regulamentar não pode ultrapassar o que está previsto na lei. Limita-se a esclarecer o que está na lei, descer a minúcias, não podendo ultrapassar os limites previstos na lei. Acerca do assunto, confira-se CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Atividade...*, *op. cit.*, p. 293; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 81; CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 50.

⁵¹ HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 192.

No mesmo sentido, RODOLFO R. SPISSO⁵². Na doutrina italiana, no entanto, F. BATISTONI FERRARA e M. A. GRIPPA SALVETTI pensam de modo um pouco diverso⁵³.

De todo modo, a Constituição, ao estabelecer que somente podem ser cobrados tributos previstos em lei, exige implicitamente que esta defina detalhadamente os *tipos tributários*, para que o Fisco atue sem qualquer margem de discricionariedade. Com fulcro nessa consideração, ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende que a tipicidade no campo da tributação é até mais rigorosa do que no campo do direito penal, pois, neste, o julgador aplica uma dose de subjetivismo quando da aplicação da pena, enquanto que, no direito tributário, “...a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão”⁵⁴.

Para os autores que pensam dessa forma, a interpretação sistemática do Texto Constitucional leva à conclusão de que somente a *lei ordinária ou complementar* (que são leis orgânico-formais) podem criar ou majorar tributos de qualquer espécie.

2.3.3. A previsão de mecanismos revisores da legalidade tributária

Por fim, cumpre ressaltar que, em matéria tributária, o princípio da legalidade não apenas exige que os tributos sejam criados por meio de lei. É necessário que existam mecanismos revisores da legalidade, tanto no âmbito da Administração Pública quanto no do Judiciário.

⁵² RODOLFO R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario*, p. 194. RODOLFO R. SPISSO mostra-se bem analítico: “Solo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades”.

⁵³ F. BATISTONI FERRARA e M. A. GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di Diritto Tributario: parte generale*, p. 28. Esses autores estendem que a “reserva de legge” é respeitada “também quando, com relação a alguns de tais elementos, a fixação venha deixada ao poder executivo, porquanto prestados na lei os critérios aos quais isso se deve ater (p. 28). No original: “anche quando, rispetto a taluno di tali elementi, la fissazione venga lasciata al potere esecutivo, purché vengano prestabiliti nella legge i criteri ai quali questo deve attenersi”.

⁵⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 228.

Pode-se dizer que existem duas ordens de garantias dos contribuintes em face do Fisco: uma *material*, outra *formal*⁵⁵. A garantia *material* é aquela que determina que o contribuinte somente pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (ou complementar, nas hipóteses exigidas pela Constituição) elaborada pela pessoa política competente. Já a garantia *formal* confunde-se com o princípio da universalidade da jurisdição, permitindo que o contribuinte recorra ao Judiciário a fim de que obtenha uma decisão quanto à legalidade e à constitucionalidade de uma cobrança tributária.

Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a garantia formal viabiliza a garantia material, pois “...de nada adiantaria nosso ordenamento jurídico estipular que o contribuinte só pode ser compelido a pagar tributos com respaldo em lei se não fosse possível ao Judiciário perquirir, sempre que provocado, se a tributação está sendo levada a efeito de acordo com esta mesma lei, e mais, se ela é, ou não, constitucional”⁵⁶.

2.3.4. Conclusões parciais: a necessidade de lei formal na instituição de tributos

Em vista do exposto até aqui, o princípio da legalidade em matéria tributária transparece como princípio da “*reserva absoluta da lei formal*”⁵⁷, no sentido de que somente uma lei ordinária ou complementar e que estabeleça todos os elementos essenciais dos tributos pode servir de base à Administração em sua concreta função arrecadatória. Isso porque somente dessa forma é que seria possível, por mera dedução da própria lei, subsumir-se o conceito do fato ao conceito da norma (fenômeno da incidência), independentemente de qualquer valoração pessoal.

Assim, inibe-se a ação de outros instrumentos que não a lei para o respaldo da função desempenhada pela Administração Fazendária.

Nesse sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, expõe que “*No direito pátrio não hesitamos em proclamar o Princípio da Legalidade como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a*

⁵⁵ Idem, *ibidem*, p. 215.

⁵⁶ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 216.

⁵⁷ Optamos por utilizar esse termo devido à frequência com que ele é usado na doutrina, muito embora seja ele passível de críticas.

*competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coletiva*⁵⁸. E, segue o autor ressaltando que “...até aos mais eminentes atos administrativos, decretos e regulamentos presidenciais, não é dado ir além da humilde execução da lei”⁵⁹.

Esse posicionamento, no entanto, não é pacífico. Em sentido diametralmente oposto está o entendimento de CLÊMERTON MERLIN CLÈVE⁶⁰. Segundo esse autor, caso se compreendesse o artigo 150, I, da Constituição Federal, como demandante de lei formal, com muito mais razão dever-se-ia aceitar a exigência de lei formal para a hipótese genérica contemplada no artigo 5º, II, do mesmo diploma. Dessa forma, porém, estaria aberto o caminho para a imprestabilidade dos atos normativos emanados do Poder Executivo, pois, se não podem inovar o ordenamento jurídico, para nada servem. Portanto, o autor recusa a idéia segundo a qual a Constituição Federal estabeleça o princípio da *estrita legalidade tributária*.

O princípio da legalidade, portanto, ainda segundo o professor paranaense, não simplesmente exige lei formal, nem mesmo em matéria tributária. O princípio em questão somente exigiria lei formal quando a Constituição, implícita ou explicitamente, reclamar lei formal (ordinária ou complementar). Nos demais casos, bastaria uma lei material.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA nega esse posicionamento⁶¹. Para ele, não se pode esquecer que o princípio da estrita legalidade tributária surgiu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que fosse necessário o consentimento do povo através dos representantes eleitos justamente para elaborar leis.

Além disso, ressalta esse autor, o artigo 48, I, da Constituição Federal, estabelece que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre todas as matérias de competência da União, “*especialmente*” sobre “*sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas*”. Para ele, o vocábulo “*especialmente*” significa que o Congresso Nacional tem competência privativa e exclusiva para tratar de tributos

⁵⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 80.

⁵⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 80.

⁶⁰ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 92-93.

⁶¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 239.

(em sentido amplo). Caso o Presidente da República pudesse criar ou majorar tributos (por exemplo, por meio de medidas provisórias ou por leis delegadas), o artigo 48, I, da CF “...perderia qualquer sentido jurídico, já que teria sua denotação completamente esvaziada”⁶². Assim, segundo ele, a criação e a majoração de tributos estão, sem exceção, submetidas à legalidade formal e material.

2.4. A natureza jurídica das medidas provisórias

Como se vê, há posicionamentos divergentes quanto à necessidade de lei formal para a criação e a majoração de tributos. O problema reside, portanto, no tocante à natureza jurídica dos instrumentos que instituem ou majoram tributos. Sendo que o objetivo do presente trabalho é verificar a possibilidade de as medidas provisórias realizarem tal intento, cumpre-nos investigar a natureza jurídica desse instituto.

Houve diversas tentativas de explicação da natureza das medidas provisórias. Algumas jurídicas, outras de cunho político, que buscavam justificar a existência fática de medidas provisórias.

Quando, na Itália, adotavam-se *decreti-leggi* ainda sem qualquer previsão normativa, a doutrina tentou explicá-los como um caso de *gestão de negócios*. Assim, na ausência do Parlamento, responsável por desempenhar a função legislativa, o Executivo assumiria a função de “...curador voluntário dos interesses do parlamento na ausência deste”⁶³.

Essa explicação merece críticas. Segundo CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, “...não parece acertada a compreensão do instituto a partir de figuras próprias do direito privado”⁶⁴. No mesmo sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, classifica como “condenável” o recurso a categorias de outro tronco do direito⁶⁵. Esse autor, ainda, aponta que a explicação em questão “...ficou superada pela previsão legal, e depois constitucional, do ato normativo em tela”⁶⁶. Assim, não há como sustentar que as

⁶² Idem, *ibidem*, p. 240.

⁶³ J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 646.

⁶⁴ *Medidas...*, *op. cit.*, p. 49.

⁶⁵ *Medidas...*, *op. cit.*, p. 231.

⁶⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*.

medidas provisórias sejam um caso de gestão de negócios pelo Chefe do Poder Executivo na ausência da atuação do Legislativo.

Contemporânea a essa primeira explicação, está a teoria do *estado de necessidade*. Por esse entendimento, diante (a) da falta de norma, (b) da necessidade de que sejam tomadas providências que protejam a ordem jurídica e social ameaçada, bem como (c) com a ausência ou impossibilidade do Legislativo, o Executivo poderia agir, adotando decretos-leis. JOSÉ ROBERTO VIEIRA critica esse posicionamento, pois “*Além da intolerável submissão da ordem jurídica ao império das necessidades, a teoria perdeu sua função quando o instituto passou a ser contemplado pelo ordenamento*”⁶⁷.

Houve, ainda, a tese da *ratificação*, segundo a qual o posterior exame e ratificação parlamentar da iniciativa governamental, inicialmente ilícita, teriam o condão de convalidá-la. Essa é a figura do *Bill of Indemnity* do direito inglês. Também essa teoria, no entanto, perdeu interesse devido à previsão legal do instituto dos decretos-leis.

Com a previsão dos decretos-leis nos diferentes ordenamentos, surgiu a teoria que tentava explicá-los como um *fato*. É a tese exposta por CARLO ESPOSITO, para quem “*...as medidas de urgência e necessidade do Governo são um fato que a Constituição quer disciplinar, mas não um instituto que dela tenha nascido*”⁶⁸.

Ora, não há como adotar-se essa tese. É a partir da previsão dos decretos-leis nos ordenamentos que se dá juridicidade a esse instituto, sendo incabível explicá-lo como um fenômeno pré-jurídico. Além disso, como ressalta CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, apesar da tentativa de se sustentar a excepcionalidade da adoção dos decretos-leis, dessa concepção “*...pode derivar consequência perversa, qual seja, a impossibilidade do controle judicial*”⁶⁹. Isso porque o controle da legitimidade da edição dos decretos-leis ficaria a cargo exclusivo do Legislativo, que realizaria a conversão do fato em lei.

Como se vê, as teses até aqui expostas não possuem atualidade, não podendo ser adotadas. Dentre as teorias mais atuais, JOSÉ SAULO RAMOS

⁶⁷ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁸ *Apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Ibidem*, p. 232.

⁶⁹ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 50.

sustenta que a medida provisória é um “...meio jurídico idôneo de impedir, de um lado, na esfera das atividades normativas estatais, a consumação do periculum in mora e, de outro, tornar possível e eficaz a prestação legislativa do Estado”⁷⁰. Assim, presentes os pressupostos autorizadores, o Presidente da República poderia, mediante um juízo político e discricionário, expedir uma medida provisória sujeita à apreciação *a posteriori* do Legislativo. Logo, a medida provisória seria um “...projeto de lei com força cautelar de lei”, na expressão de CLÊMERTON MERLIN CLÈVE⁷¹.

Há, ainda, grande parte da doutrina que considera a medida provisória como um *ato administrativo*. Nesse sentido, estão MARCO AURÉLIO GRECO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷². O primeiro sustenta que a medida provisória, “...quanto à sua natureza, não difere de um decreto, igualmente oriundo do Poder Executivo. A competência em que ele se apóia não é legislativa em sentido técnico. Se fosse uma competência para legislar, isto negaria a separação de Poderes, confundiria suas funções e não explicaria o desfazimento integral da medida provisória em 30 dias”⁷³.

A essa tese, cabe a crítica de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA. Segundo esse autor, “A medida provisória diverge do ato administrativo, porque é primária e obriga a todos, ao passo que o ato administrativo é secundário e só prevalece no âmbito material da lei”⁷⁴. Por fim, acrescente-se que, se a medida provisória fosse ato administrativo, jamais poderia suspender a eficácia de uma lei anterior, que contivesse dispositivos em sentido contrário a essa medida.

Forte corrente doutrinária entende que a medida provisória é *lei ou ato legislativo*. Entre esses, encontram-se CAIO TÁCITO, LEON FREDJA SZKLAROWSKY e JOSÉ AFONSO DA SILVA⁷⁵. Esses autores transportam para o

⁷⁰ JOSÉ SAULO RAMOS, *Medida Provisória*. In: *A Nova Ordem Constitucional: aspectos polêmicos*, p. 530.

⁷¹ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 52.

⁷² MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 19-20; CARRAZZA, R. A. *Curso...*, *op. cit.*, p. 240.

⁷³ MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 9. Esse autor menciona o prazo de trinta dias. Hoje, com a nova redação dada ao artigo 62 da CF pela Emenda Constitucional nº 32, o prazo para a conversão da medida provisória é de sessenta dias, prorrogável uma vez por igual prazo.

⁷⁴ HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medida Provisória na Constituição de 1988*, p. 95-96.

⁷⁵ CAIO TÁCITO, *Medidas Provisórias na Constituição de 1988*, in *RDP*, n. 90, p. 51; LEON FREDJA SZKLAROWSKY, *Medidas Provisórias*, ps. 56 e 77; e JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 458.

instituto das medidas provisórias o entendimento de PONTES DE MIRANDA acerca do antigo decreto-lei como lei ou ato “sob condição resolutiva”⁷⁶.

Critica esse posicionamento JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Observa esse autor que, de acordo com o artigo 55, §2º, da Constituição de 1967/1969, a rejeição do decreto-lei não implicava a nulidade dos atos praticados durante sua vigência. “*Hoje, quanto à medida provisória, a imagem segue sendo forçada, pois se na condição resolutiva admitem-se existirem efeitos sobreviventes, mesmo que não majoritários, a medida provisória não convertida em lei perde sua eficácia desde a edição*”⁷⁷.

Há, ainda, vários outros autores que concebem a medida provisória como ato legislativo. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM trata a medida provisória como exercício de “*função legislativa*”⁷⁸, ALEXANDRE MARIOTTI como “*lei em sentido formal*”⁷⁹, EROS ROBERTO GRAU como “*...lei especial, dotada de vigência provisória e imediata*”⁸⁰ e CLÊMERTON MERLIN CLÈVE como “*lei (embora não lei formal)*”⁸¹.

Esses autores, entre tantos outros no mesmo sentido, partem da inclusão das medidas provisórias como ato compreendido entre os que decorrem do processo legislativo, de acordo com o disposto no artigo 59, V, da Constituição Federal. CLÊMERTON MERLIN CLÈVE sustenta que “*...à exceção da Emenda à Constituição, todas as espécies normativas consagradas no art. 59 da Lei Fundamental são atos legislativos. Todas são lei (ato legislativo), dispendo de força de lei, embora nem todas sejam lei formal*”⁸².

MARCO AURÉLIO GRECO, entretanto, relativiza a importância da inclusão das medidas provisórias entre os atos resultantes de processo legislativo. Para ele, o sentido da inclusão das medidas provisórias entre os incisos do artigo 59 da

⁷⁶ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*, t. II, p. 141.

⁷⁷ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 235. O autor sustenta que, segundo o artigo 119 do Código Civil, o ato jurídico sujeito a condição resolutiva é dotado de efeitos imediatos. Quanto aos efeitos produzidos anteriormente ao implemento da condição, há uma corrente, embora minoritária, que afirma a preservação de parte deles. Isso, contudo, contraria a previsão constitucional de que a medida provisória não convertida em lei perde sua eficácia desde a edição.

⁷⁸ EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 110-111.

⁷⁹ ALEXANDRE MARIOTTI, *Medidas...*, op. cit., p. 70.

⁸⁰ EROS ROBERTO GRAU, *Medidas Provisórias na Constituição de 1988*, in RT n. 658, p. 241.

⁸¹ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, op. cit., p. 61.

⁸² Idem, ibidem, p. 57.

Constituição Federal “...está em que elas tendem a se converter em lei”⁸³. HUMBERTO BERGMANN ÁVILA também não confere importância exagerada ao fato, sustentando que as medidas provisórias são mencionadas no artigo 59 devido à “...provisória equivalência de efeitos entre a medida provisória e a lei”⁸⁴.

Na verdade, as medidas provisórias estão mencionadas no artigo 59 da Constituição Federal porque são exceções não só dentro do processo legislativo, mas ao próprio princípio da legalidade. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO as enquadra entre as exceções a tal princípio, ao lado do estado de sítio e do estado de defesa⁸⁵.

As medidas provisórias são, de fato, instrumentos que guardam semelhanças com a lei, mas o fato de serem semelhantes não as iguala; inversamente, diferencia-as. Assim, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “É de todo evidente, do ângulo da organização sistemática, que o instrumento que excepciona o conjunto dos atos legislativos encontre-se estrategicamente ao lado deles colocado, no texto constitucional”⁸⁶.

Começamos a chegar a uma conclusão, qual seja, a de que medida provisória não é lei. E, conclui-se dessa forma devido a uma série de argumentos.

O primeiro deles é o de que a Constituição confere “força de lei” (CF, artigo 62, *caput*) às medidas provisórias. Se elas fossem leis, não haveria necessidade de se conferir tal força, pois ela seria inerente ao instituto. Além disso, ao se conferir a um instituto a “força” de outro, não se pretende dizer que ele é esse outro.

Indo adiante, deve-se observar que as medidas provisórias submetem-se ao Congresso Nacional, que irá ou não convertê-las em lei (CF, artigo 62, §3º). Ora, se devem ser convertidas em lei, é porque lei não são.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em trabalho publicado em 1990, e posteriormente incluído em seu *Curso de Direito Administrativo*, apresentou com grande precisão cinco diferenças entre as medidas provisórias e as leis⁸⁷. Segundo

⁸³ MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 16.

⁸⁴ HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 109-110.

⁸⁵ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, p. 76-77. No mesmo sentido, entre tantos outros, cite-se HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 69).

⁸⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, p. 237.

⁸⁷ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, Perfil Constitucional das Medidas Provisórias, *in RDP* n. 95, 1990, p. 28-31. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso...*, *op. cit.*, p. 96. Impossível deixar de mencionar que, no tocante aos decretos-leis, GERALDO ATALIBA também

ele, as medidas provisórias são meios excepcionais de regular certos assuntos, enquanto que as leis são o modo normal. Quanto à duração, as medidas provisórias são efêmeras e têm seu prazo de duração estipulado na Constituição; já as leis geralmente vigem por prazo indeterminado e, ainda que tenham um prazo pré-estabelecido de vigência, tal prazo encontra-se na própria lei, não havendo, na Constituição, qualquer limitação a esse prazo. A terceira diferença está na precariedade das medidas provisórias, que podem ser rejeitadas pelo Congresso Nacional, enquanto que as leis somente podem ser revogadas pelo próprio órgão que as expediu, o Legislativo. A quarta diferença é que as medidas provisórias rejeitadas perdem sua eficácia desde o início, enquanto que as leis, ao serem revogadas, apenas cessam seus efeitos *ex nunc*. Como quinta e importantíssima diferença, o autor ainda menciona que as medidas provisórias devem obedecer a certos pressupostos (urgência e relevância), enquanto que, no caso das leis, “...a relevância da matéria não é condição para que seja produzida; antes, passa a ser de direito relevante tudo o que a lei houver estabelecido. Demais disso, inexistente o requisito da urgência”⁸⁸.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO conclui seu raciocínio dizendo que “...seria erro gravíssimo analisá-las [as medidas provisórias] como se fossem leis ‘expedidas pelo Executivo’ e, em consequência, atribuir-lhes regime jurídico ou possibilidades normatizadoras equivalentes às das leis” (esclarecemos)⁸⁹.

Em resumo, as medidas provisórias são excepcionais, efêmeras, precárias, podem perder sua eficácia *ex tunc* e somente podem ser editadas se estiverem presentes os pressupostos da relevância e da urgência. As leis, por outro lado, caracterizam-se pela normalidade, permanência, somente perdem sua eficácia *ex nunc* e independem de pressupostos para serem editadas.

CLÉMERSON MERLIN CLÈVE critica as diferenças diagnosticadas por CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO. Para o autor paranaense, essa

estabelecera um paralelo entre eles e as leis. Na conclusão de seu trabalho, aquele autor expõe que “Efetivamente, difere o decreto-lei da lei quanto (a) à forma de produção (b) à eficácia, (c) aos pressupostos de legitimação, (d) ao objeto (matéria) sobre que pode incidir, (e) às limitações e condições que devem ser observadas ou preenchidas para sua existência e quanto (f) à perfeição (existente na lei, pela simples promulgação e no decreto-lei, pelo decreto-legislativo que o declara aprovado)” (*O Decreto-Lei na Constituição de 1967*, p. 73).

⁸⁸ CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 97.

⁸⁹ *Idem*, *ibidem*, *loc. cit.*, p. 97.

diferenciação “...*reporta-se à lei formal quando se refere ao significante lei*”⁹⁰. Para ele, é possível afirmar que todo ato emanado das entidades às quais a Constituição atribua função legislativa, quando praticado no uso da competência constitucionalmente outorgada, será lei, desde uma perspectiva genérica⁹¹. Pode, assim, não ser lei formal, mas será lei material. Logo, não é certo que medida provisória não seja lei no sentido técnico. Por fim, indaga: “*Ou as leis delegadas não são lei porque emanadas do Poder Executivo?*”⁹².

No mesmo sentido, mas tratando do instituto italiano do *decreto-legge*, pode-se citar FRANCESCO TESAURO, para quem “*Acerca do significado cujo termo ‘lei’ é inserido no artigo 23 da Constituição [Italiana], concorda-se no entendimento de que ‘lei’ não é somente aquela estatal ordinária (...), mas cada ato normativo que tenha eficácia formal de lei: decreto-lei e decreto legislativo*”⁹³.

O autor paranaense ainda critica aqueles que sustentam que a medida provisória não é lei porque pode ser *convertida* em lei. Segundo ele, não há nada demais em dizer que as medidas provisórias se convertem em leis porque, nesse caso, está a haver a conversão de uma lei material (ato provisório) em outra espécie de lei: lei formal (no caso, ordinária, ato permanente)⁹⁴.

Cabe aqui, entretanto, a crítica de JOEL DE MENEZES NIEBUHR. Segundo esse autor, a discussão, do modo como vem sendo travada, “...*se apresenta um tanto quanto estéril*”⁹⁵, pois seria possível enquadrar as medidas provisórias como leis, tudo dependendo da abrangência que se dê a esse último instituto.

Até aqui, descartamos todas as alternativas de explicação da natureza jurídica das medidas provisórias. O posicionamento que nos resta é o de que as medidas provisórias são *atos normativos emanados do Poder Executivo*, dotados de “*juridicidade precária*”⁹⁶, como observa MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, e

⁹⁰ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 55.

⁹¹ *Idem*, *ibidem*, *loc. cit.*.

⁹² *Idem*, *ibidem*, p. 57.

⁹³ FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, p.16-17. No original: “Circa il significato in cui il termine ‘legge’ è assunto nell’art. 23 Cost., vi è concórdia nel ritenere che ‘legge’ non è soltanto quella statale ordinaria (...) ma ogni atto normativo avente efficacia formale di legge: decreto-legge e decreto legislativo” (esclarecemos).

⁹⁴ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 60.

⁹⁵ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 84.

⁹⁶ Nota de atualização n. 14.3.1., in ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 82.

“...que se revestem, tão-só, de força de lei”⁹⁷, nas palavras de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA.

Esse conceito de medida provisória pode ser aceito, mas é possível aprofundá-lo, identificando-a como um *ato de governo*. Os atos de governo não se confundem com os atos administrativos. Estão em referência direta à Constituição, sendo, portanto, infraconstitucionais, não infralegais. Caracterizam-se por apresentarem uma ampla margem de discricionariedade, sem, contudo, estarem infensos ao controle do Judiciário, exclusão essa que seria inadmissível em um Estado de Direito. “*Eis que vemos a medida provisória, concisamente, como um ato normativo de governo; ou, numa formulação mais minuciosa, como um ato normativo primário de governo, dotado apenas de força de lei*”⁹⁸. Concordam com esse posicionamento, ainda em relação aos antigos decretos-leis, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁹⁹, e, já em relação às medidas provisórias, BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, AMÉRICO MASSET LACOMBE, CLÉLIO CHIESA, entre outros¹⁰⁰.

Até aqui, diferenciamos as medidas provisórias das leis, tanto formalmente quanto materialmente. Cumpre, no entanto, noticiarmos uma última observação, feita por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que terá grande importância ao tratarmos da possibilidade de as medidas provisórias instituírem ou aumentarem impostos.

Segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quando a Constituição exige que determinada matéria seja tratada por lei, na verdade está exigindo que sejam realizadas todas as formalidades do processo legislativo previstas na própria Constituição (artigos 61 a 69). A necessidade de se passar por todas essas formalidades, entretanto, não é mero capricho. A Constituição está a demandar o *amplo debate* pelos representantes eleitos pelo próprio povo, nas casas legislativas que, na realidade, devem representar todas as diversidades presentes na sociedade. Há, portanto, a busca do consenso, dentro da concepção, constitucionalmente assegurada, de Estado Democrático de Direito (v. Preâmbulo da

⁹⁷ HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medidas...*, op. cit., p. 95.

⁹⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 245.

⁹⁹ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Elementos...*, op. cit., p. 37.

¹⁰⁰ BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, *As Medidas Provisórias no Direito Comparado e no Brasil*, p. 833; AMÉRICO MASSET LACOMBE, *Medidas Provisórias*, in CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.), *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*, p. 116; CLÉLIO CHIESA, *Medidas...*, op. cit., p. 32.

Constituição). *“E tal desejo não é o do debate e do consenso puramente pelo debate e pelo consenso. É que, dessa forma, satisfaz-se à Legalidade, realiza-se a Democracia, efetiva-se a República”*¹⁰¹.

Sendo assim, a edição de uma medida provisória quando a Constituição exige lei não atenderá às expectativas do legislador constituinte. Aliás, nesse sentido já se manifestava GERALDO ATALIBA¹⁰² quanto aos decretos-leis. *“O ato que representa uma única e exclusiva tendência, elaborado em herméticas salas, às quais não tem acesso o senhor da coisa pública, nem mesmo seus procuradores, que não provoca nem resulta dialeticamente da discussão, que não precisa atender às formalidades que garantem debate e consenso, desconhece e ignora a Lei, a Democracia e a República, e definitivamente não concorre para instaurá-las ou mantê-las”*¹⁰³.

Essas últimas palavras, a nosso ver, sacramentam o entendimento de que medidas provisórias não são leis e, mais do que isso, são exceção ao princípio da legalidade.

2.5. As Medidas Provisórias em Matéria Tributária em Face do Princípio da Estrita Legalidade Tributária

Por tudo o que foi exposto neste capítulo, concluímos que a criação de tributos de qualquer espécie deve obedecer ao princípio da legalidade. Nossa Constituição exige, aliás, a observância do princípio da estrita legalidade tributária. Somente assim estará assegurada a garantia da autotributação, no sentido de que a própria sociedade, através de seus membros eleitos para desempenharem a função legislativa, estará consentindo com a criação desses mecanismos expropriatórios.

As medidas provisórias, também como já foi visto, apesar de serem atos normativos, não são leis. Constituem-se, na verdade, em exceções ao princípio da legalidade. Além disso, não refletem a busca do consenso, que é obtido quando se observa o processo legislativo previsto na Constituição Federal.

¹⁰¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 246.

¹⁰² GERALDO ATALIBA, *O Decreto-Lei...*, op. cit., p. 73. Segundo esse autor, “Quando, pois, o texto constitucional expressamente fizer referência à lei, não pode o decreto-lei suprir a sua ausência (ou preencher êsse requisito)”.

¹⁰³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 246.

Sendo assim, só se pode chegar à conclusão de que as medidas provisórias não são o meio hábil à instituição ou majoração de tributos.

Acrescente-se a isso a análise da questão sob outro ângulo. É que a tributação promove o enfrentamento de dois interesses contrapostos, que são, de um lado, a competência estatal para criar tributos e, de outro, os direitos dos cidadãos à liberdade e à propriedade. Estes são dois dos mais importantes direitos individuais e, assim, o Executivo não pode estipular providências normativas acerca deles. A própria Constituição, no artigo 68, §1º, II, prevê que não pode ser objeto de delegação a legislação sobre direitos individuais. Ora, se esses direitos não podem ser versados por leis delegadas, *a fortiori*, não podem ser normatizados por medidas provisórias que, como vimos, são um instrumento mais grave que a delegação legislativa¹⁰⁴.

CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, expressamente, reconhece a possibilidade de os tributos atingirem o direito de propriedade. Segundo ele, “...*substanciando o tributo instrumento mediante o qual o Estado está autorizado a invadir a esfera patrimonial do contribuinte, envolvendo, como de fato envolve, um direito fundamental (propriedade) tutelado pela ordem constitucional, é plenamente defensável a tese segundo a qual somente pode ser criado ou majorado tributo por meio de lei formal tendo em conta o disposto no art. 68, §1º, II, da CF*”¹⁰⁵.

Em sentido oposto, encontramos o posicionamento de EDUARDO ABRIL ABADÍN. Segundo esse doutrinador espanhol, “*Nosotros nos inclinamos a considerar, con Perez Royo y Tejerizo, que los Decretos-leyes constituyen fuentes de ordenamiento tributario al no ser el tributo una institución que afecte el estatuto personal del ciudadano*”¹⁰⁶.

A essa objeção, entretanto, rebatemos com a perspicácia de HÉCTOR B. VILLEGAS, que traz as seguintes considerações:

“Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no si obtiene por

¹⁰⁴ Item 1.1, *supra*.

¹⁰⁵ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 93.

¹⁰⁶ EDUARDO ABRIL ABADÍN, *Compendio de Derecho Tributario Español*, p. 55-56.

*decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y em los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley. Como bien expresa Jarach, el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer*¹⁰⁷.

Cabe ressaltar, com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, entretanto, que o tributo não atinge somente o direito de propriedade. Valendo-se da instituição de tributos, o Estado pode atingir os cidadãos com tal intensidade e frequência que “...oprimirá o âmbito da sua liberdade pessoal, constringendo-a muitas vezes até a limites surpreendentemente reduzidos, e mesmo ameaçando solapá-la”¹⁰⁸.

Portanto, as medidas provisórias não servem à criação e ao aumento de tributos. É esse o posicionamento de GERALDO ATALIBA, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, PAULO DE BARROS CARVALHO, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, HUMBERTO BERGMANN ÁVILA¹⁰⁹, entre outros.

Não se pode afirmar, contudo, que inexista qualquer possibilidade de esses instrumentos normativos ingressarem no campo do direito tributário. Se eles não podem criar ou majorar tributos, podem, por outro lado, adentrar-se no campo das obrigações acessórias, também chamadas de “deveres instrumentais ou formais”. Dessa forma, não trarão risco para a liberdade e a propriedade, diferentemente do que ocorreria com a instituição de tributos, pois criar um tributo é estabelecê-lo em todas as suas minúcias, conforme visto acima¹¹⁰. Esse posicionamento também encontra acolhimento em farta doutrina. Dentre tantos, citamos JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹¹¹.

Além disso, entendemos que os impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V, da Constituição Federal, podem ser majorados através de medidas provisórias. Isso

¹⁰⁷ HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso...*, op. cit., p. 191.

¹⁰⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, p. 294.

¹⁰⁹ GERALDO ATALIBA, *Estudos...*, op. cit., p. 49; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 176 e 184; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, p. 57; DERZI, M. de A. M. *Medidas Provisórias...*, p. 137; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 94; HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medidas...*, p. 122, 123 e 136.

¹¹⁰ Item 2.3.2., *supra*.

¹¹¹ *Medidas...*, op. cit., p. 307.

porque o Presidente da República pode aumentá-los por meio de decreto, que terá eficácia imediata. Assim, nada impede que o Presidente da República se utilize de medidas provisórias, que serão posteriormente apreciadas pelo Legislativo. Desse modo, haverá uma divisão de responsabilidades. Além do mais, os impostos em questão não precisam atender ao princípio da anterioridade, conforme será visto no capítulo seguinte. Ressaltamos, entretanto, que a hipótese de uma medida provisória ingressar nessa seara é excepcionalíssima, pois deverão estar presentes os requisitos da relevância e da urgência.

Por fim, cabe observar que a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, criou o §2º do artigo 62 da Constituição. Esse dispositivo permite expressamente que medida provisória institua ou majore impostos.

Reservamo-nos o direito de analisar mais detidamente o dispositivo em questão à frente, quando tratarmos especificamente dessa Emenda. Cumpre observarmos, entretanto, que essa Emenda Constitucional, por permitir que as medidas provisórias – exceções ao princípio da legalidade – instituem ou majorem tributos, permite que tais instrumentos versem sobre direitos individuais – propriedade e liberdade. Assim, desde já, adiantamos nosso posicionamento, segundo o qual essa Emenda é inconstitucional, por violação à cláusula pétrea prevista no artigo 60, §4º, IV, da Constituição Federal, que impede que seja objeto de deliberação a proposta de emenda à Constituição tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

CAPÍTULO 3

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dando-se prosseguimento à análise dos princípios constitucionais tributários e sua relação com as medidas provisórias em matéria tributária, passa-se à análise do princípio da anterioridade.

Importante frisar que o referido princípio não será analisado em toda a sua problemática. Assim, determinados assuntos correlatos não serão tratados por esta monografia.

O princípio da anterioridade será exposto na exata medida em que possibilitará a melhor compreensão da instituição e da majoração de tributos pela via de medidas provisórias. Essa compreensão se faz importante na medida em que dois valores estão em jogo no confronto axiológico que se trava nessa seara, quais sejam: de um lado, a urgência na instituição de uma medida provisória; de outro, a garantia constitucional do princípio da anterioridade tributária.

Partamos, assim, para a análise, ainda que suscinta, do princípio da anterioridade. Esse enfrentamento se faz necessário porque uma tomada de posição quanto ao exato alcance desse princípio trará reflexos quanto às matérias que podem ou não ser tratadas por medidas provisórias.

3.1. O princípio da anterioridade

3.1.1. A disposição contida no artigo 150, III, b, da Constituição Federal

O princípio da anterioridade, diferentemente da legalidade, é um princípio especificamente tributário, ou seja, diz respeito apenas à matéria da tributação. Seu conteúdo está previsto no Texto Constitucional dentro do Capítulo que trata do “Sistema Tributário Nacional” (Capítulo I do Título VI, que dispõe sobre a tributação e o orçamento).

Segundo o artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*cobrar tributos... no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os instituiu ou aumentou*”.

É preciso, no entanto, examinar o real alcance dessa norma.

Uma lei instituidora ou majoradora de um tributo, seja de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, entra em vigor quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada (LICC, artigo 1º), salvo disposição em contrário contida no próprio texto legal. Quanto a isso, portanto, não há nenhuma especificidade, em comparação com as demais leis. O diferencial da lei que institui ou majora um tributo é que ela terá sua eficácia paralisada até o exercício financeiro seguinte ao de sua entrada em vigor.

No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil. Inicia-se em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro. Assim, uma lei que institui ou majora um tributo começa a incidir apenas no ano seguinte ao de sua publicação (ao de sua entrada em vigor, portanto).

Como se vê, o princípio da anterioridade refere-se à eficácia da lei tributária, não a sua vigência, nem a sua validade. Segundo ROQUE ANTONIO CARRAZZA, esse princípio “...*aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente, isto é, já integrada na ordem jurídica, é suscetível de ser aplicada (o que ocorrerá, efetivamente, por meio da prática do lançamento)*”¹¹².

Cumpra aqui aclarar e diferenciar os alcances desses vocábulos.

3.1.2. *Vigência, validade e eficácia das leis e o princípio da anterioridade*

Uma norma é composta de um antecedente (descrição de um fato) e de um conseqüente (a previsão da instauração de uma relação jurídica sempre que um fato ocorrido se enquadre na previsão contida no antecedente). Assim, quando um fato ocorre tal como previsto na lei, esta incide sobre aquele, fazendo surgir um dever jurídico dentro dos modais deônticos obrigatório, permitido e proibido. Diz-se que uma lei é vigente quando está apta a propagar efeitos sempre que ocorram os fatos nela descritos.

¹¹² ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 169.

Já a eficácia jurídica de uma lei é o processo pelo qual, ocorrendo o fato descrito no antecedente da norma jurídica, desencadeiam-se, efetivamente, os efeitos prescritos em seu conseqüente.

Validade, a seu turno, é a condição de ser elaborada e estar em conformidade com o ordenamento jurídico.

O princípio da anterioridade, portanto, diz respeito à eficácia de uma lei, porquanto a lei instituidora ou majoradora de um tributo, mesmo no período em que não é ainda eficaz, já é vigente, ou seja, já integra o ordenamento jurídico.

3.1.3. O vocábulo “cobrar” previsto no artigo 150, III, da Constituição Federal

Além de não dizer respeito à vigência ou à validade de uma lei, o princípio da anterioridade também não se refere ao momento da cobrança do tributo. Logo, se é criado um tributo em determinado exercício financeiro e sua cobrança for realizada no exercício seguinte, não necessariamente estará observado o princípio da anterioridade.

O princípio da anterioridade não é respeitado quando se considera imponível o fato ocorrido no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor a lei instituidora ou majoradora do tributo, ainda que sua cobrança se dê no exercício seguinte. É preciso que a lei esteja em vigor no exercício anterior ao da ocorrência do fato imponível tributário para que o princípio em questão seja efetivamente observado, sob pena de inconstitucionalidade da lei por inobservância ao princípio em questão.

Dessa forma, o vocábulo “cobrar”, presente no dispositivo ora analisado, deve ser tido em sentido laico. Não se confunde com o procedimento administrativo de cobrança do tributo que foi criado ou majorado pela lei em questão. Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *“Não basta, pois, que o ato administrativo de lançamento e arrecadação se dê no exercício seguinte ao da instituição ou majoração do tributo para que se considere obedecido o princípio da anterioridade. Para que isso aconteça, é mister que o tributo só nasça (ou nasça majorado) no exercício seguinte ao de sua criação (ou aumento)”*¹¹³.

¹¹³ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

O autor dá um exemplo que auxilia na compreensão da real dimensão do princípio da anterioridade. Segundo ele, se no corrente ano fiscal for criado, por lei, um imposto sobre grandes fortunas, o fato de alguém, neste exercício, possuir grande fortuna, continuará sendo um fato tributariamente irrelevante. Somente no próximo exercício, é que o fato de alguém ter grande fortuna passará a ser um fato imponible. Isso porque somente no próximo exercício é que a lei instituidora do gravame poderá incidir, nos termos do que dispõe o artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal. Digamos que essa lei contenha disposição no sentido de que as pessoas que possuem grande fortuna no corrente exercício deverão pagar o imposto, dita lei será inconstitucional, mesmo que esse pagamento possa ser realizado somente no ano seguinte. Isso porque, como visto acima, a lei instituidora de um tributo não pode ter como fato imponible um fato ocorrido no mesmo exercício em que entrou em vigor¹¹⁴.

3.1.4. A anterioridade como princípio assegurador da segurança jurídica

A importância do princípio da anterioridade está em ser ele um dos corolários lógicos do princípio da segurança jurídica. Exige-se a observância do princípio da anterioridade para se evitar a tributação de surpresa. Ora, sabendo de antemão quais serão os fatos tributáveis, os contribuintes poderão planejar seus atos de modo a saber quais deles serão tributariamente relevantes. Além disso, já terão o conhecimento antecipado das alíquotas que serão aplicáveis aos fatos imponíveis praticados, o que lhes possibilitará saber o valor que estarão devendo ao Fisco. Por fim, o princípio da anterioridade permite que os contribuintes se valham da elisão fiscal, meio legal de diminuir a carga tributária.

3.2. Exceções ao princípio da anterioridade

3.2.1. Considerações iniciais

O princípio da anterioridade é a regra geral quanto à eficácia das leis que criam ou majoram tributos. Existem, no entanto, exceções a esse princípio, todas

¹¹⁴ Em virtude disso, ROQUE ANTONIO CARRAZZA sustenta a incorreção da Súmula 584 do STF, que dispõe que "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

previstas no Texto Constitucional. Vale dizer, a Constituição Federal prevê taxativamente quais são os tributos que não precisam, necessariamente, obedecer ao princípio da anterioridade e, assim, poderão incidir no mesmo exercício financeiro em que entraram em vigor. Tais tributos obedecerão ou não ao princípio da anterioridade, conforme a vontade da lei.

Devido ao fato de esses tributos poderem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que entraram em vigor, é extremamente importante identificá-los todos. É essa uma exigência para a segurança jurídica dos contribuintes.

3.2.2. As exceções previstas no §1º do artigo 150 da Constituição Federal

As primeiras exceções são os impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV e V, e 154, II, por força do que dispõe o §1º do artigo 150 da Constituição Federal. Assim, não precisam atender ao princípio da anterioridade (a) o imposto sobre importação de produtos estrangeiros, (b) o imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, (c) o imposto sobre produtos industrializados, (d) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários e (e) os impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa.

3.2.3. Os empréstimos compulsórios do artigo 148, I, da Constituição Federal

O rol acima não é exaustivo. Outras exceções ao princípio da anterioridade também são previstas na Constituição Federal. Os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (CF, artigo 148, I) não precisam necessariamente atender ao princípio da anterioridade.

3.2.4. Conclusões parciais

Das exceções ao princípio da anterioridade, podem ser extraídos dois dados. Em primeiro lugar, todas elas dizem respeito a tributos federais. Assim, os tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não podem fugir à regra geral.

Em segundo lugar, as exceções têm o propósito de propiciar à Nação os meios indispensáveis de defesa contra situações extremas, quais sejam, guerra externa ou sua iminência, guerra de tarifas internacional, evasão incontrolável de divisas, necessidade de proteger a indústria nacional contra importações despropositadas, e assim por diante.

Quanto aos impostos alfandegários, ao IPI e ao IOF, o artigo 150, §1º, da Constituição Federal, determina que não se submetem ao princípio da anterioridade. Isso porque, conforme o §1º do artigo 153 da Constituição Federal, tais impostos podem ter suas alíquotas alteradas por meio de decreto. São, pois, exceções logicamente necessárias ao princípio aqui analisado.

Por fim, deve-se observar que os impostos que não precisam obedecer ao princípio da anterioridade desempenham uma importante função de extrafiscalidade. Com a manipulação de suas alíquotas, pode-se propiciar um melhor desenvolvimento de certos setores da economia. Por exemplo, ao se aumentar a alíquota do imposto de importação, pode-se ampliar a competitividade da indústria nacional, que terá maior demanda, ampliará seus postos de trabalho, e assim por diante.

3.2.5. As contribuições sociais para a seguridade social e sua anterioridade nonagesimal

Também as contribuições sociais que financiarão a seguridade social (CF, artigo 195, I, II e III) não precisam obedecer ao princípio da anterioridade tal como previsto no artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal. No caso dessas contribuições, aplica-se o regime de uma anterioridade especial, já que *“só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”* (CF, artigo 195, §6º). Assim, não são propriamente exceções ao princípio da anterioridade, embora a eficácia das leis que instituem ou majorem tais contribuições tenha um caráter especificador, qual seja, a anterioridade nonagesimal.

Uma vez entrada em vigor uma lei que cria ou majora essas contribuições, ela só terá eficácia noventa dias depois, sem levar em conta o exercício financeiro. Assim, ainda que uma lei que crie uma contribuição social para a seguridade entre

em vigor dia 30 de dezembro, somente incidirá sobre fatos que ocorram a partir de 31 de março do ano seguinte. Se incidisse antes de 31 de março, estaria, em tese, obedecendo ao princípio da anterioridade. Seria, no entanto, uma lei inconstitucional, já que, para as contribuições sociais, a Constituição Federal prevê uma anterioridade especial¹¹⁵.

3.3. Assuntos conexos à anterioridade tributária: a majoração indireta e a extinção ou redução de isenções

3.3.1. O princípio da anterioridade tributária e a alteração das formas e prazos de pagamento de tributos

O princípio da anterioridade não impede apenas que uma lei que crie um tributo, ou aumente sua alíquota, ou ainda sua base de cálculo, incida sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. O princípio em questão também impede que, em meio a um exercício financeiro, sejam alteradas, com reflexos negativos no patrimônio do contribuinte, as formas e prazos de pagamento do tributo.

Podem ser imaginadas várias situações em que uma lei, sem aumentar a alíquota de um tributo, estivesse a negar vigência ao princípio da anterioridade.

A primeira delas ocorreria se uma lei estabelecesse que, a partir de sua publicação, um tributo devesse ser pago de uma só vez, antes do dia de pagamento da última prestação, quando a lei vigente no exercício anterior concedia ao sujeito passivo a possibilidade de pagar em prestações.

O mesmo ocorreria se a nova lei estabelecesse que, a partir de sua publicação, um tributo pagável em prestações sem correção monetária (de acordo

¹¹⁵ Note-se que o contribuinte é até melhor protegido pela anterioridade especial do que pela "anterioridade geral", prevista no artigo 150, III, b, da Constituição Federal. Isso porque uma lei que crie um tributo no dia 31 de dezembro poderá incidir já no dia seguinte, pelo simples fato de que no dia seguinte ao de sua entrada em vigor já se inicia um novo exercício financeiro. Já uma lei que crie determinada contribuição social no dia 31 de dezembro somente poderá incidir sobre fatos ocorridos a partir de 31 de março (nos anos comuns) ou 1º de abril (nos anos bissextos). Para superar esse paradoxo, ROQUE ANTONIO CARRAZZA entende que a lei que criar ou aumentar qualquer tributo, ainda que não seja uma contribuição social para a seguridade social, para poder incidir no dia 1º de janeiro, deve ser publicada, no máximo, até o dia 1º de outubro do ano anterior (noventa dias antes do término do exercício financeiro). "E isto justamente para que a restrição do art. 195, §6º, da CF não seja mais favorável, para o contribuinte, do que a regra geral, do art. 150, III, 'b', da CF" (*Curso...*, op. cit., p. 176).

com a lei vigente no exercício anterior à prática do fato imponible) devesse ser pago com correção.

Uma terceira situação seria aquela em que a nova lei incidisse, imediatamente a partir de sua publicação, de forma a modificar o índice de correção estabelecido pela lei anterior, passando, por exemplo, de “Índice de Preços ao Consumidor” (IPC) para “Taxa Referencial” (TR), de forma a aumentar o valor corrigido.

Outra hipótese em que o princípio da anterioridade não estaria observado é aquela segundo a qual a nova lei tornasse os prazos de recolhimento mais exíguos (por exemplo, primeiro dia útil do mês, quando a lei vigente no exercício anterior ao fato imponible estabelecesse como dia de pagamento o último dia útil do mês).

O princípio da anterioridade confere ao sujeito passivo a garantia de que ele somente deverá recolher o tributo nos termos, formas e prazos previstos na lei vigente ao fim do exercício financeiro anterior. Nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *“Em última análise, o que interessa ao contribuinte é saber, de antemão, com base em que critérios vai pagar o tributo e de que modo poderá fazê-lo (se à vista ou a prazo, se com juros ou sem juros, se com correção monetária ou sem correção monetária etc.)”*¹¹⁶.

A norma constitucional que estabelece o princípio da anterioridade não desce a tantas minúcias. Deve ela, entretanto, ser interpretada em referência ao seu fim, que é o de assegurar mais certeza e segurança jurídica ao sujeito passivo dos tributos. Se o princípio em questão obsta a majoração de um tributo no mesmo exercício em que a lei incidirá, deve-se ter em conta que a majoração pode se dar não só de modo direto (ou seja, por meio do aumento da base de cálculo ou da alíquota ou ainda de ambas), mas também de modo indireto (por exemplo, mudando-se os índices que serão levados em conta para o cálculo da correção monetária, para o caso de pagamento a prestações).

Se o pagamento é uma das formas de extinção da obrigação tributária, é evidente que a forma de pagamento do tributo não pode ser modificada de modo a agravar a situação do sujeito passivo.

¹¹⁶ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 184.

O importante é notar que toda prática que implique a perda patrimonial do sujeito passivo, ainda que indiretamente, resulta na majoração de um tributo. Assim, são tão vedadas a incidirem no mesmo exercício financeiro quanto as práticas de aumento da alíquota ou da base de cálculo do tributo.

De modo que, se muda o plano econômico, se a inflação dispara, se determinado índice de correção é congelado ou substituído por outro, nada disso importa para modificar o dever do sujeito passivo. Esse dever deve ser apurado tendo-se em conta, simplesmente, a lei em vigor ao término do exercício anterior à prática do fato imponible.

3.3.2. A extinção ou diminuição de isenções e o princípio da anterioridade

A lei que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada nos exercícios financeiros posteriores ao de sua entrada em vigor. Isso porque a lei que afasta ou reduz uma isenção tributária assemelha-se à lei que cria ou aumenta um tributo, já que atinge, igualmente, o patrimônio do sujeito passivo¹¹⁷.

Assim, é natural que o princípio da anterioridade se aplique também às isenções. Esse é o posicionamento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹¹⁸. Não fosse assim, o sujeito passivo estaria sujeito à tributação de surpresa igualmente ao que ocorre com a criação ou majoração de um tributo, pois não possui meios para saber quando deverá pagar determinado tributo do qual está isento.

Em decorrência da lealdade da ação estatal, bem como pela aplicação do princípio da anterioridade, a extinção ou redução de uma isenção tributária deve obedecer ao princípio da anterioridade.

3.4. As medidas provisórias e o princípio da anterioridade

3.4.1. A antinomia entre a eficácia imediata das medidas provisórias e o princípio da anterioridade

¹¹⁷ Esse entendimento é defendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA (*Curso...*, *op. cit.*, p. 187 e ss.) e por nós acolhido, embora não seja unânime.

¹¹⁸ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 187-188.

A Constituição Federal, ao possibilitar a adoção de medidas provisórias pelo Presidente da República em caso de relevância e urgência, concebeu uma espécie normativa antinômica ao princípio da anterioridade tributária.

Como se viu nos itens acima, as leis que criam ou majoram tributos (tanto direta quanto indiretamente) têm sua eficácia adiada para o exercício financeiro seguinte ao de sua entrada em vigor. No caso das medidas provisórias, antes mesmo de se completar o processo legislativo, com a sua conversão em lei, a Constituição lhes confere eficácia. Em outras palavras, as medidas provisórias têm aplicabilidade imediata e prévia à própria existência da lei (de conversão).

Segundo MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI:

“Movimentos contrários, diametralmente opostos, surgem límpidos e indiscutíveis na Constituição. Medidas provisórias, convertidas em lei, são lei que goza de eficácia antecipada à própria existência e, claro, à publicação. Lei ordinária ou complementar, instituidora ou majoradora de tributo, embora aprovada pelo Poder Legislativo, sancionada e publicada, tem sua eficácia e aplicabilidade, automaticamente, adiadas”¹¹⁹.

Segundo a autora, essa profunda antinomia reside nos conceitos de relevância e urgência. *“Assim, as leis ordinárias ou complementares, que instituem ou majoram tributo, têm a eficácia e a aplicabilidade adiadas, por força do princípio da anterioridade. Medidas provisórias, em razão da relevância e da urgência, têm necessariamente sua eficácia e aplicabilidade antecipadas à existência da lei em que se hão de converter, por imperativo Constitucional”¹²⁰.*

Na mesma linha, JOSÉ ROBERTO VIEIRA sustenta que *“O choque eficaz entre a postergação exigida pela norma da anterioridade e o imediatismo inerente ao ato normativo é **indisfarçavelmente irresolúvel**”¹²¹.*

Há, portanto, uma delimitação posta na Constituição aos termos relevância e urgência. Trata-se de uma delimitação negativa, que permite afirmar não ser, de modo algum, urgente ou relevante, criar um tributo ou majorar aqueles já existentes.

Como urgente deve ser não só a vigência da medida provisória, como também sua eficácia (incidência), uma medida provisória não pode instituir ou

¹¹⁹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Medidas...*, op. cit., p. 133.

¹²⁰ Idem, *ibidem*, p. 134.

¹²¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, op. cit., p. 298.

majorar tributo submetido ao princípio da anterioridade. Para obedecer a tal princípio, a medida provisória deveria ter eficácia diferida, ou seja, aptidão para produzir efeitos somente após determinado lapso temporal. E, o ordenamento constitucional não admite que medidas provisórias tenham eficácia diferida¹²².

Portanto, as medidas provisórias não podem criar ou majorar tributos que devam atender ao princípio da anterioridade. Não basta essa negativa, no entanto, pois as observações feitas nos itens acima devem ser relembradas. Assim, medida provisória não pode sequer majorar indiretamente um tributo, seja pela diminuição do prazo para o pagamento, pela diminuição ou extinção de isenções, seja, ainda, pela alteração de índices de correção ou qualquer outra forma que implique decréscimo patrimonial ao sujeito passivo da obrigação tributária.

E quanto aos tributos que não precisam atender ao princípio da anterioridade, podem ser instituídos ou majorados através de medidas provisórias? É o que será visto na seqüência.

3.4.2. As medidas provisórias e os tributos que não se submetem ao princípio da anterioridade

3.4.2.1. Os impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição Federal

Os impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição Federal podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, conforme dispõe o artigo 150, §1º, da Constituição Federal. Esse dispositivo permite, portanto, que o Executivo venha a aumentar tais tributos por decreto, sem qualquer reexame por parte do Poder Legislativo¹²³. Isso, no entanto, não impede que esses impostos sejam majorados por medidas provisórias, desde que em situações de urgência e relevância, o que é, certamente, uma hipótese excepcionalíssima.

¹²² Vide infra, item 4.5.

¹²³ Costuma-se apontar essa situação como exceção ao princípio da legalidade, embora isso mereça críticas, pois a última palavra estará sempre com o Legislativo, que determinará as condições e os limites do uso dessa faculdade.

3.4.2.2. Os impostos extraordinários do inciso II do artigo 154 da Constituição Federal

Os impostos extraordinários previstos no artigo 154, II, não se submetem necessariamente ao princípio da anterioridade, por força do disposto no §1º do artigo 150 da Constituição Federal. Partindo desse dado, e entendendo que as situações que justificam a instituição desses impostos são de extrema urgência, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, HUGO DE BRITO MACHADO, EDUARDO MANEIRA, BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, AMÉRICO MASSET LACOMBE e CLÊMERTON MERLIN CLÈVE¹²⁴ entendem que as medidas provisórias são um meio hábil para instituir impostos extraordinários.

Esse último autor, professor da UFPR, expõe as razões de seu posicionamento, que podem ser resumidas da seguinte forma: os impostos extraordinários (CF, artigo 154, II) (a) não exigem lei complementar para sua instituição ou majoração, (b) não se submetem ao princípio da anterioridade, (c) não ferem o princípio constitucional da segurança na medida em que extraordinários e excepcionais (e como tal reconhecidos pelo próprio Constituinte)¹²⁵.

Outros autores não negam a urgência que existe nas situações de instituição dos impostos extraordinários. Sustentam, entretanto, que, em tais casos, o Presidente da República dispõe de expediente autorizado pelo Congresso Nacional, qual seja, a decretação do estado de sítio, pela interpretação conjunta dos artigos 137 e 139 da Constituição Federal. Nesse sentido, estão JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI¹²⁶.

Ressalve-se que CLÊMERTON MERLIN CLÈVE entende que as situações que justificam a decretação do estado de sítio (CF, artigo 137) não são exatamente as mesmas que permitem a instituição de impostos extraordinários. Enquanto o inciso II do artigo 137 fala em "*declaração de estado de guerra ou resposta a*

¹²⁴ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 289; HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 77; EDUARDO MANEIRA, *Direito Tributário – Princípio da Não-Surpresa*, ps. 119-120; BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, *As Medidas...*, p. 98; AMÉRICO MASSET LACOMBE, *Medidas...*, p. 122; CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 96.

¹²⁵ *Idem*, *ibidem*, p. 98.

¹²⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 304; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 137; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 180-181.

agressão armada estrangeira”, o inciso II do artigo 154 dispensa a declaração de guerra, estatuinto, inclusive, que basta a iminência de guerra externa para haver a possibilidade de instituição de impostos extraordinários. Segundo esse autor, “(...) a decretação do estado de sítio não supre a necessidade de edição da medida, porque este pode ser decretado (art. 137, II, CF) em caso de ‘*declaração de estado de guerra ou resposta a agressão armada estrangeira*’, ao passo que o imposto extraordinário pode ser instituído sem a decretação deste estado (sítio), cabendo não só no caso de guerra externa, como igualmente na sua iminência e, portanto, antes de sua manifestação (art. 154, II, CF)”¹²⁷.

Esta é, aliás, a única oportunidade em que esse autor paranaense, expressamente, entende ser cabível a adoção de medidas provisórias na instituição e majoração de tributos.

3.4.2.3. Os empréstimos compulsórios do artigo 148, I, da Constituição Federal

Para grande parte da doutrina, os empréstimos compulsórios do artigo 148, I (calamidade pública e guerra externa ou sua iminência) podem ser instituídos por medidas provisórias. É essa a opinião de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, HUGO DE BRITO MACHADO, EDUARDO MANEIRA, BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS¹²⁸, entre outros. Segundo esses autores, a urgência na instituição desses empréstimos compulsórios, somada à desnecessidade de atenderem ao princípio da anterioridade, permite a adoção de medidas provisórias nessa seara.

Porém, como será apontado (infra, item 4.6), a instituição dos empréstimos compulsórios previstos no artigo 148, I, não é tida como urgente perante o direito tributário. Tanto é assim que o *caput* do artigo 148 estabelece que “**A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios**” (grifamos).

A necessidade de lei complementar nesse caso não pode ser afastada, a pretexto de que o fim (atendimento de uma situação tida como emergencial) justificasse o meio (a adoção de uma medida provisória). Nas palavras de JOSÉ

¹²⁷ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 98.

¹²⁸ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentários...*, p. 310; HUGO DE BRITO MACHADO, *Princípio da Legalidade*, p. 185; EDUARDO MANEIRA, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 185; BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, *As Medidas...*, *op. cit.*, p. 844-845.

ROBERTO VIEIRA, "(...) seria, em prol de um ingênuo credo na edificante generosidade estatal, um arriscado, atrevido e injustificável abandonar do Estado Democrático de Direito"¹²⁹.

3.4.2.4. *As contribuições sociais para a seguridade social*

Quanto às contribuições sociais para a seguridade social, impossível apontar outra conclusão senão a de que não podem ser criadas por meio de medidas provisórias. Tal impossibilidade decorre do princípio da anterioridade nonagesimal a que estão submetidas por força do artigo 195, §6º, da Constituição Federal.

Ora, se tais contribuições somente poderão ser exigidas noventa dias a partir da entrada em vigor da lei que as criou, é lógico que não há urgência para sua instituição, afastando a possibilidade de serem criadas por meio de medidas provisórias, instrumentos que são de incidência imediata.

A posição divergente, aqui, fica por conta de MARCO AURÉLIO GRECO¹³⁰.

3.5. A previsão do §2º do artigo 62 da Constituição Federal

O artigo 62, §2º, da Constituição Federal, admite expressamente que medida provisória institua ou majore impostos, inclusive os que devem atender ao princípio da anterioridade. Neste caso, entretanto, determina que a medida provisória só pode produzir efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o fim do exercício financeiro em que foi editada.

Esse dispositivo, contudo, é omissivo quanto à eficácia, no mesmo exercício em que foi editada, de medida provisória que institua ou majore imposto que deve atender ao princípio da anterioridade¹³¹.

Há toda uma problemática no tocante à interpretação desse dispositivo. Alguns entendem que foi criada a possibilidade de edição de medidas provisórias de eficácia diferida, justamente para que se observe o princípio da anterioridade tributária.

¹²⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 303.

¹³⁰ MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 53-54.

¹³¹ Examinaremos essa problemática com mais profundidade no capítulo 5 deste trabalho.

Creemos, no entanto, que o artigo 62, §2º, da Constituição, contém uma contradição insanável, que será analisada mais à frente, ao tratarmos das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32.

CAPÍTULO 4

PRESSUPOSTOS MATERIAIS PARA A EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS

4.1. A classificação dos pressupostos autorizadores da edição de medidas provisórias: pressupostos formais e pressupostos materiais

A doutrina classifica os pressupostos autorizadores da edição de medidas provisórias em dois grupos: (a) formais e (b) materiais¹³².

Entre os pressupostos *formais*, estão a competência do Presidente da República e a imediata submissão da medida provisória editada ao Congresso Nacional. Com isso, diz-se que o Presidente da República concentra em si a competência para a prática de tal ato, bem como deve ele submeter imediatamente a medida provisória ao Congresso Nacional.

O estudo aprofundado de tais pressupostos foge aos objetivos do presente trabalho. Cumpriria a uma monografia que abrangesse todos os aspectos das medidas provisórias o enfrentamento desses pressupostos formais. Além disso, o estudo de tais pressupostos, nessa oportunidade, não traria quaisquer contribuições à verdadeira questão que se pretende enfrentar, qual seja, a viabilidade (ou não) de uma medida provisória versar sobre matéria tributária e em quê medida isso seria possível em face do ordenamento constitucional. Ademais, os pressupostos formais são bastante claros, o que dispensa que se detenha maior atenção sobre eles no presente trabalho¹³³.

Os pressupostos que serão aqui analisados são os *materiais*, representados pelos vocábulos “urgência” e “relevância”, indicados no *caput* do artigo 62 da Constituição Federal.

Dessa forma, buscar-se-á verificar o real alcance desses dois pressupostos para a edição das medidas provisórias. Depois, passar-se-á a analisar se existem uma urgência e uma relevância específicas para a matéria tributária.

¹³² Essa classificação é feita por CLÈMERSON MERLIN CLÈVE (*Medidas...*, *op. cit.*, p. 67) e repetida por JOEL DE MENEZES NIEBUHR (*O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 89-90).

¹³³ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 65.

4.2. Os “conceitos jurídicos indeterminados” da *urgência* e da *relevância*

Em primeiro lugar, deve-se salientar que a competência do Presidente da República para a edição de medidas provisórias não é ilimitada nem incontrolável. Os pressupostos materiais para a edição de uma medida provisória devem estar concretamente configurados para se justificar a adoção desses instrumentos. Vale dizer, a produção de uma medida provisória requer que estejam presentes, concorrentemente, os pressupostos de relevância e urgência.

O sistema introduzido pela Constituição de 1988 diferencia-se, neste ponto, daquele da Constituição anterior, que previa a possibilidade de adoção de decretos-lei em casos de urgência *ou* relevante interesse público. Se no ordenamento anterior bastava a presença de apenas um dos pressupostos para a edição de um decreto-lei, no sistema atual, mesmo com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 32, devem estar presentes, simultaneamente, os pressupostos materiais da relevância e da urgência.

Mas o que seriam *relevância* e *urgência* para efeitos de edição de uma medida provisória? Nesse ponto, é oportuno delinear as conotações jurídicas do que sejam esses dois vocábulos, aplicando-os de acordo com a sistemática da Constituição brasileira.

Assim, não basta conceituar algo relevante e urgente como aquilo que seja importante e que não possa esperar o normal decurso do tempo. Indicar sinônimos dos vocábulos em questão não traz qualquer contribuição para a resolução do problema, ainda mais quando os sinônimos empregados também sejam conceitos indeterminados que remetem ao primeiro referente, “...num processo de reenvio que tende ao infinito”¹³⁴.

Também não se pode, aqui, invocar a doutrina italiana sem se fazer o devido balanceamento com o sistema constitucional brasileiro. É que, como adverte ALEXANDRE MARIOTTI, a doutrina peninsular, tão referida quando se trata das medidas provisórias, costuma equiparar situação excepcional (urgência dentro da normalidade) com situação de exceção (risco à própria sobrevivência do Estado e

¹³⁴ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, op. cit., p. 91.

das instituições constitucionais)¹³⁵. Segundo ele, diante das regras contidas na Constituição Federal de 1988 atinentes ao estado de defesa e ao estado de sítio (artigos 136 a 141), não resta dúvida de que as medidas provisórias não se destinam a disciplinar situações de exceção. *“Assim, o ‘estado de necessidade’, que por vezes se invoca como ensejador de sua edição, deve ser entendido numa acepção branda, de necessidade dentro da normalidade”*¹³⁶.

No mesmo sentido aqui exposto, IVO DANTAS diz que:

*“...o permissivo contido no art. 62 da Constituição Federal não deverá ser interpretado como sinônimo de autorização para que se elaborem normas jurídicas típicas de uma legalidade excepcional, tomada no sentido de Direito Constitucional de Crise, pois essas estão explícita e minuciosamente regulamentadas na própria Constituição, em seu Título V, ao tratar da ‘Defesa do Estado e das Instituições Democráticas’...”*¹³⁷.

Feitas essas considerações iniciais, deve-se buscar o real alcance dos conceitos de relevância e urgência, pois, como salienta JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *“O cerne dos problemas atinentes aos pressupostos de relevância e urgência repousa na larga fluidez semântica desses vocábulos, qualificados usualmente como conceitos indeterminados”*¹³⁸.

É necessário, dessa forma, que se atribua um significado a esses dois vocábulos, apesar da “fluidez semântica” que os caracteriza. Importante a observação de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, para quem *“A circunstância de relevância e urgência serem – como efetivamente o são – conceitos ‘vagos’, ‘fluidos’, ‘imprecisos’, não implica que lhes faleça densidade significativa. Se dela carecessem não seriam conceitos e as expressões com que são designadas não passariam de ruídos ininteligíveis, sons ociosos, vazios de qualquer conteúdo, faltando-lhes o caráter de palavras, isto é, de signos que remetem a um significado”*¹³⁹.

O intérprete, assim, deve perquirir qual a significação que pode ser dada aos termos em confronto com os princípios constitucionais. Somente assim, segundo

¹³⁵ A doutrina italiana é tão referida já que o sistema brasileiro das medidas provisórias foi inspirado nos *decreti-legge* da Constituição Italiana ainda em vigor.

¹³⁶ ALEXANDRE MARIOTTI, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 71. O posicionamento aqui adotado é referendado por CLÈMERSON MERLIN CLÈVE (*Medidas...*, *op. cit.*, p. 69).

¹³⁷ IVO DANTAS, *Aspectos Jurídicos das Medidas Provisórias*, p. 66.

¹³⁸ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 90.

¹³⁹ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 100 e 101.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, “...a polissemia e a ambigüidade dos termos em apreço são definitivamente afastadas, revelando-se claro e determinável o seu sentido, pelo menos no que tange à regulação dos tributos”¹⁴⁰. Portanto, a objetivação desses conceitos em referência ao sistema constitucional brasileiro é necessária para lhes conferir utilidade.

4.3. A relevância autorizadora da adoção de medidas provisórias

A relevância é característica de tudo “...aquilo que é importante, proeminente, essencial, exigível, fundamental ou indispensável”¹⁴¹, nas palavras de CLÊMERTON MERLIN CLÈVE. Especificamente quanto às medidas provisórias, a relevância deve estar em consonância com o atendimento dos interesses da sociedade. Nesse campo, portanto, relevância é um conceito que se vincula à realização do interesse público.

Por outro lado, é de ser observado que a relevância que autoriza a adoção de uma medida provisória não se confunde com a “relevância ordinária”, plenamente atendida através do processo legislativo comum. Está-se a tratar, no que se refere às medidas provisórias, de relevância extraordinária, excepcional, especialmente qualificada, contaminada pela contingência, acidentabilidade, imprevisibilidade¹⁴².

Lógico que não é qualquer espécie de interesse que pode servir como justificativa para a adoção de medidas provisórias. Isso porque qualquer interesse público é relevante. Assim, por exemplo, qualquer matéria tratada por lei ordinária é relevante. Caso contrário, dita lei sequer deveria ter ingressado no ordenamento jurídico. Segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “...como nem a lei nem a Constituição têm palavras inúteis – há de se entender que a menção do art. 62 à ‘relevância’ implicou atribuir uma especial qualificação à natureza do interesse cuja

¹⁴⁰ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 131.

¹⁴¹ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 69. O conceito de relevância, não resta dúvida, é até mais fluido do que o de necessidade, utilizado na Constituição italiana. Segundo CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, “O Constituinte de 1988, lamentavelmente, ao seguir a experiência italiana, não foi inteiramente fiel, adotando como pressuposto material um significativo habilitador menos preciso (que vem desde os antigos decretos-leis – ‘relevante interesse público’). Incumbe aos operadores jurídicos, não obstante, a tarefa de desenhar os traços dentro dos quais está autorizado a transitar a realização do pressuposto” (*Medidas Provisórias*, p. 70).

¹⁴² CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 69 e 70 e MARCO AURÉLIO GRECO, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 24.

*ocorrência enseja a utilização de medida provisória*¹⁴³. Para JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *“Desse modo, se toda lei é relevante por si mesma, a medida provisória, por ser excepcional, requer grau de relevância também excepcional, extremo, absolutamente fora de parâmetros ordinários, apoiado em situação fática anômala, para exprimir providência que seja efetivamente indispensável, cujo não atendimento acarretaria gravames de enorme repercussão*¹⁴⁴.

A relevância de que trata a Constituição não é apenas da matéria tratada, já que toda matéria sobre a qual versam não só as medidas provisórias como também as leis em sentido formal é relevante. Também a situação ensejadora da medida provisória deve ser relevante. Assim, a situação social na qual incidirá a medida provisória deverá ser relevante, a tal ponto que não possa ser regulada por outro instrumento normativo.

Por exemplo, se determinada matéria vem sendo regulada, por diversos anos, através de legislação que, segundo o Presidente da República, merece reformas, é correto dizer que seja relevante elaborar uma nova legislação. Ocorre que essa nova legislação só pode ser elaborada através de medida provisória se houver um suporte fático de excepcional relevância. Se a situação concreta não implica nada de excepcional, incabível seria a adoção de uma medida provisória.

Quanto ao controle que é feito acerca desse pressuposto, defende-se que seja ele feito tanto pelo Congresso Nacional, na apreciação de uma medida provisória e sua posterior conversão em lei, quanto pelo Poder Judiciário, ao aplicar uma medida provisória aos casos que se lhe apresentam.

4.4. A urgência como pressuposto material para a edição de medidas provisórias

Analisamos o pressuposto material da relevância, que deve estar presente na adoção de toda medida provisória. Ao lado desse pressuposto, no entanto, deve estar outro: o da urgência.

¹⁴³ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 97. Na verdade, o argumento de que a lei não cote palavras inúteis é criticável, pois muitas leis contêm disposições inócuas e empregam termos desnecessários. Isso ocorre porque o legislador tem um compromisso político, e não técnico.

¹⁴⁴ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 93.

O pressuposto da urgência, em comparação com o da relevância, apresenta uma maior precisão conceitual. Passemos à sua análise.

As medidas provisórias estão destinadas a regular situações fáticas que não possam aguardar os trâmites ordinários do processo legislativo. Assim, somente se pode fazer uso de uma medida provisória quando nem mesmo os demais procedimentos especiais, previstos na Constituição Federal, forem suficientes para dar uma resposta adequada à relevante situação fática apresentada. Tais procedimentos especiais são (a) a solicitação de urgência para a tramitação de projetos de lei de iniciativa do Presidente da República e (b) a lei delegada.

A possibilidade de o Presidente da República solicitar urgência para a apreciação de projetos de lei de sua iniciativa está prevista no §1º do artigo 64 da Constituição Federal. Nesse caso, segundo o §2º do mesmo artigo (que teve sua redação modificada pela Emenda Constitucional nº 32), a Câmara dos Deputados e o Senado Federal devem se manifestar sobre o projeto em até quarenta e cinco dias, sucessivamente, sob pena de sobrestar-se todas as demais deliberações da respectiva Casa que não cumprir o prazo, a não ser no caso das deliberações que tenham prazo constitucional determinado. Após isso, caso haja emendas do Senado Federal, a Câmara dos Deputados deve analisá-las no prazo de dez dias (CF, artigo 64, §3º).

Tem-se, portanto, que, se for possível aguardar o prazo que leva a tramitação de urgência de um projeto de lei, sem que decorram de tal espera graves prejuízos, a adoção de uma medida provisória é completamente incabível. Faltaria, nesse caso, o requisito material da urgência.

Entre os procedimentos legislativos especiais, o pedido de urgência é o mais brando, já que o Congresso Nacional continua sendo o responsável pela elaboração da lei, ainda que tenha, para isso, o prazo máximo de cem dias. Já a lei delegada (segunda espécie de procedimento legislativo especial aqui referida) é mais gravosa que o pedido de urgência e menos que a medida provisória¹⁴⁵. No caso de lei delegada, é o Presidente da República o autor da lei, ainda que o Congresso Nacional especifique previamente, por meio de resolução, o conteúdo e os termos do exercício da delegação (CF, artigo 68, §2º), podendo, ainda, determinar a

¹⁴⁵ Idem, *ibidem*, p. 94.

apreciação do projeto pelo Congresso Nacional (CF, artigo 68, §3º) antes que tal projeto produza quaisquer efeitos.

O dever que tem o Presidente da República de observar se a situação necessita realmente de uma normatização que não possa esperar o prazo para a tramitação com urgência de um projeto de lei recorrentemente mencionado pela doutrina quando se analisa o pressuposto da urgência para a edição das medidas provisórias. Nesse sentido concordam CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, JOEL DE MENEZES NIEBUHR, ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁴⁶. Já a possibilidade de elaboração de lei delegada como procedimento legislativo especial que deve ser levado em conta pelo Chefe do Poder Executivo quando ele pondera acerca da necessidade de edição de uma medida provisória foi apenas apontado por JOEL DE MENEZES NIEBUHR¹⁴⁷.

Na verdade, não se pode dizer que há um prazo perfeitamente delineado para a tramitação de um projeto de lei delegada. Assim, não há como se garantir que um projeto dessa natureza tramite mais rapidamente do que, por exemplo, um projeto de lei ordinária ou de lei complementar. É, no entanto, interessante a gradação que o autor catarinense faz acerca da gravidade da legislação delegada, colocando-a entre a solicitação de urgência e a edição de medidas provisórias.

Assim, deve o Presidente da República, ao verificar uma situação que demande uma elaboração normativa de certa urgência, analisar a conjuntura política em que se encontra o País, bem como o possível comportamento do Congresso Nacional, para saber se somente a edição de uma medida provisória estará apta a suprir o vazio legislativo. Dependendo da análise que faça, poderá o Presidente da República chegar à conclusão de que a elaboração de uma lei delegada já é suficiente. Tudo se resume, portanto, a uma questão de proporcionalidade: deve o Presidente da República utilizar-se de um instrumento normativo na exata medida em que resolva a situação de urgência, não podendo se utilizar de uma medida provisória quando a situação pode ser resolvida por meios mais “brandos”.

Portanto, e ainda citando as palavras do autor catarinense, “*Diante desse quadro, a urgência de medida provisória é aquela que não pode aguardar o*

¹⁴⁶ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, op. cit., p. 100; JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, op. cit., p. 93; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 342.

¹⁴⁷ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, op. cit., p. 93 e 94.

*procedimento legislativo de projeto de lei com pedido de urgência nem os trâmites necessários para receber a delegação do Congresso Nacional*¹⁴⁸.

O pressuposto da urgência tem estrita relação com a imediata aplicação das medidas provisórias. Assim, não apenas a adoção (vigência) da medida provisória deve ser urgente, como também sua incidência (aplicação)¹⁴⁹. Ora, se a incidência de uma medida provisória pudesse ser diferida, não haveria a configuração da urgência necessária a sua adoção. Logo, a doutrina mais abalizada tem apontado como inadmissível a adoção de medidas provisórias de eficácia diferida, vale dizer, medidas provisórias que produzam efeitos após determinado lapso temporal (por exemplo, trinta dias após sua publicação¹⁵⁰).

Na verdade, não existe uma expressa determinação constitucional que vede a adoção de medidas provisórias de eficácia diferida. Isso decorre, no entanto, da interpretação do pressuposto da urgência.

Indo adiante, é de ser mencionado o Decreto nº 2.954, de 29 de janeiro de 1999. Tal decreto, expedido pelo Presidente da República, trata de regras para elaboração de leis e, no §2º de seu artigo 32, determina que “*não serão disciplinadas por medidas provisórias matérias que possam ser aprovadas dentro dos prazos estabelecidos pelo procedimento legislativo de urgência previsto na Constituição*”. Como se vê, esse dispositivo vem a reforçar a correção dos critérios até aqui expostos como delimitadores do pressuposto da urgência. Além disso, já se conta com uma construção legislativa que realmente impõe limites à urgência como pressuposto autorizador da edição de medidas provisórias, não se restringindo o tema a uma reflexão apenas doutrinária.

Por fim, cabe ainda ressaltar que, justamente por serem instrumentos normativos que devem atender a situações de urgência, as medidas provisórias devem conter normas que efetivamente sejam destinadas a atender essas situações. Não podem, portanto, conter determinações que sejam estranhas a essa

¹⁴⁸ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 94.

¹⁴⁹ CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 72 e 73.

¹⁵⁰ A importância dessa observação relaciona-se com o que foi visto ao tratarmos do princípio da anterioridade tributária em confronto com a adoção de medidas provisórias. Isso porque a instituição e a majoração de diversos tributos deve atender a esse princípio, o que, de plano, afasta a adoção de medidas provisórias para esse fim, pois tais instrumentos não poderão ter sua eficácia diferida para o exercício financeiro seguinte, sob pena de inconstitucionalidade por não atenderem ao pressuposto material da urgência.

situação. Esse raciocínio pode parecer óbvia, mas apenas ressalta a necessidade de controle, por parte do Poder Judiciário, dos pressupostos materiais de edição das medidas provisórias e de seu conteúdo em face do suporte fático que serviu de base para sua edição.

4.5. O controle dos pressupostos da *relevância* e da *urgência*

Basicamente, existem três momentos em que se deve controlar a presença, no caso concreto, dos pressupostos da relevância e da urgência.

O primeiro deles é levado a cabo pelo Presidente da República. Sendo o sujeito competente para a adoção de medidas provisórias, deve avaliar se o instrumento a ser adotado é relevante e urgente, bem como se tal instrumento guarda relação lógica com fatos relevantes e urgentes a serem regulados.

Em consequência desse controle realizado pelo próprio Presidente da República, o melhor é que a própria medida provisória exponha, de algum modo, os motivos pelos quais se entende como preenchido o requisito da relevância. Aplica-se, portanto, a lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem “*Identificar esse interesse público definido e concreto, no interesse de facilitação das apreciações congressual e judiciária, significa **motivar a edição da medida provisória**, seja por intermédio da Exposição de Motivos propriamente dita, seja de qualquer outra forma, imprescindível é de algum modo fazê-lo*”¹⁵¹.

O segundo momento de avaliação dos pressupostos se dá através da atuação do Congresso Nacional. Segundo o §3º do artigo 62 da Constituição Federal (com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 32), o Congresso tem prazo de sessenta dias (prorrogáveis, apenas uma vez, por mais sessenta dias), contados a partir da publicação da medida provisória (§4º), para convertê-la em lei ou rejeitá-la. Além disso, o §5º do mesmo artigo 62 ainda estabelece que a deliberação sobre o mérito das medidas provisórias, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, depende do “(...) *juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais*”. Assim, a nova redação do artigo 62 prevê expressamente que o Congresso Nacional deve analisar a presença dos

¹⁵¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 269.

pressupostos autorizadores da adoção das medidas provisórias. Ora, como se sabe, dentro desses pressupostos, estão a relevância e a urgência.

Na verdade, o dever do Congresso Nacional de analisar a presença concreta desses pressupostos nem precisaria estar expresso no Texto Constitucional. É que, como se sabe, os pressupostos ora referidos são “para valer”. Assim, sem um controle pelo Legislativo quando da apreciação da medida provisória, tais pressupostos jamais seriam respeitados.

A terceira avaliação quanto à presença dos pressupostos materiais das medidas provisórias é a jurisdicional, realizada pelos membros do Poder Judiciário. Sendo assim, deve ser afastado o posicionamento de que relevância e urgência são critérios que ficam a cargo exclusivo do Presidente da República, em nada interessando ao Judiciário. Cumpre a este, portanto, declarar a inconstitucionalidade de uma medida provisória editada sem estarem presentes os pressupostos da relevância e da urgência.

Quanto a esse assunto, o posicionamento do STF é muito tímido. Na prática, dificilmente o Judiciário entende pela inconstitucionalidade de uma medida provisória editada sem a observância dos pressupostos materiais. Formalmente, entretanto, o STF admite, há muito tempo, que o Judiciário pode analisar a presença concreta dos pressupostos em questão. Trata-se de orientação que vem desde uma ação direta de inconstitucionalidade que tinha por objetivo fulminar a medida provisória nº 111/89, que tratava da prisão temporária. Naquela decisão, consignou-se que “...os conceitos de relevância e urgência a que se refere o artigo 62 da Constituição, como pressupostos para a edição de Medidas Provisórias, decorrem, em princípio, do Juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso de poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto”¹⁵².

Importante a observação de CLÊMERTON MERLIN CLÈVE de que “*Cumprir afastar, de imediato, a idéia de que a edição das medidas provisórias constitui questão política infensa à revisão judicial (judicial review). No Brasil, ocorrendo lesão*

¹⁵² STF. ADInMC 162/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES (www.stf.gov.br, acesso em 14 de setembro de 2002).

*ou ameaça de lesão a direito, o Judiciário haverá de se manifestar, quando provocado*¹⁵³.

O autor, com esteio nas lições de J. J. GOMES CANOTILHO, sustenta que, no tocante à atividade legislativa, ainda mais nos países que admitem Constituições dirigentes, como o Brasil, não há propriamente questão política. O que há é um modo de atuar autorizado pela Constituição. No caso das medidas provisórias, seria um modo de atuar fundado em conceitos jurídicos indeterminados, representados pelos pressupostos de relevância e urgência.

4.6. Relevância e urgência em matéria tributária

Analisadas as questões da relevância e da urgência como pressupostos materiais para a edição de medidas provisórias, passemos a verificar se tais pressupostos adquirem, em matéria tributária, alguma especificidade própria.

Conforme já visto no capítulo 3, as medidas provisórias guardam profunda antinomia com o princípio da anterioridade das leis tributárias. Isso porque a regra geral é a de que as leis que instituem ou majoram tributos somente podem incidir no exercício seguinte ao de sua entrada em vigor, ao passo que as medidas provisórias, por serem instrumentos de urgência, devem ter eficácia imediata, desde a edição, não podendo o Presidente da República adiar a eficácia e a aplicabilidade de tais medidas, quer para o exercício financeiro posterior, quer para o momento da regulação.

No entanto, pode-se falar que existe relevância tributária ou urgência em matéria fiscal? MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI responde afirmativamente a essa pergunta. Para ela, existem relevância e urgência também em matéria tributária. *“O que ocorre, entretanto, é que a **relevância e a urgência**, no Direito Tributário, mereceram disciplina constitucional própria. Enquanto as expressões, **relevância e urgência**, podem ter abrangência ampla, compreensão difusa e ambígua para os demais ramos jurídicos, no Direito Tributário, encontram determinação específica, regulação especial...”*¹⁵⁴.

¹⁵³ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 66.

¹⁵⁴ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 135.

Segundo HUMBERTO BERGANN ÁVILA, as situações que a doutrina costuma apontar como exceções aos princípios da anterioridade e da legalidade tributárias são exatamente os pontos em que ocorre urgência e relevância em matéria tributária¹⁵⁵. Iniciemos pelo exame das exceções ao princípio da anterioridade.

Ao estabelecer o princípio da anterioridade como regra geral, bem como ao apontar de forma precisa e exaustiva quais as oportunidades em que tal princípio é excepcionado, a Constituição dá primazia ao princípio da segurança jurídica. Sob o ponto de vista axiológico, portanto, buscou-se privilegiar o conhecimento antecipado e a necessidade de previsão dos encargos fiscais sobre a eficácia imediata das medidas provisórias. Em decorrência disso, conclui-se que instituir um tributo ou majorar os que já existem não é considerado urgente nem relevante pela Constituição Federal¹⁵⁶.

Para os impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição Federal, o Poder Executivo tem a faculdade de alterar suas alíquotas, desde que atenda às condições e aos limites da lei. Nesse ponto específico, portanto, como os atos da Administração que aumentem as alíquotas desses impostos podem ser aplicados logo após sua edição (CF, artigo 150, §1º), a Constituição relativiza o princípio da legalidade. Sendo assim, a relevância e a urgência, em tais casos, prevalecem sobre a segurança e a previsibilidade de tal modo que a Constituição permitiu a adoção de decretos de graduação de alíquotas para a condução de políticas econômico-fiscais. Observe-se, entretanto, que se o Presidente da República se utilizasse, para tanto, de medidas provisórias, não estaria renunciando a competência que lhe é própria. Como vimos nos capítulos anteriores, nada impede que o Presidente da República se utilize de medidas provisórias para aumentar as alíquotas desses impostos, pois, sendo assim, estará dividindo responsabilidades com o Congresso Nacional, que analisaria a medida posteriormente. No caso de expedir um decreto, nem haveria deliberação pelo Legislativo.

Os empréstimos compulsórios instituídos "*para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua*

¹⁵⁵ HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Medidas...*, op. cit., p. 125.

¹⁵⁶ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Medidas...*, op. cit., p. 134 e 135.

iminência” (CF, artigo 148, I), assim como os impostos acima referidos, não precisam obedecer ao princípio da anterioridade. Ocorre que, nem por isso, podem ser instituídos através de medidas provisórias.

É que o *caput* do artigo 148 da Constituição Federal, no intuito de coibir os constantes abusos na matéria, estabelece que todos os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos através de lei complementar. Nem mesmo lei ordinária é formalmente válida para criá-los.

“Note-se que o inc. I do art. 148 refere-se a razões relevantíssimas e urgentíssimas como a guerra e a calamidade pública. E, fato notável, embora diante de rupturas conjunturais de tamanha gravidade, a Constituição não dispensa a lei complementar, como único instrumento normativo adequado, limitando-se a desobrigar o princípio da anterioridade!”¹⁵⁷.

Não se trata aqui de apenas “um certo obstáculo”, como sustenta BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS¹⁵⁸, mas de uma imposição constitucional que não pode ser relativizada sob qualquer forma. Sua posição não pode ser aceita, a despeito da concordância de EDUARDO MANEIRA, para quem, nessa situação, “...*mesmo que não existisse norma constitucional autorizando a edição de decreto-lei ou medida provisória, os motivos justificariam o meio, e a respectiva edição seria até aplaudida pela sociedade*”¹⁵⁹.

Já o inciso II do mesmo artigo 148 prevê empréstimos compulsórios para o caso de investimento público “*de caráter urgente e relevante interesse nacional*”. Muito embora devam estar presentes os pressupostos da urgência e da relevância para a adoção de tais empréstimos compulsórios, tal não se pode fazer através de medidas provisórias, mas apenas através de lei complementar, por força do disposto no *caput* do artigo 148. No caso desse inciso, deve, inclusive, ser observado o princípio da anterioridade. Aqui, portanto, a configuração de uma situação de urgência e de relevância não afastou a incidência de nenhum dos princípios em voga, quais sejam, da legalidade e da anterioridade tributárias.

Ora, pelo que se observa, relevância e urgência tributárias não têm a mesma conotação atribuída pelo artigo 62 da Constituição Federal. Os empréstimos

¹⁵⁷ Idem, *ibidem*, p. 136.

¹⁵⁸ BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 844-845.

¹⁵⁹ EDUARDO MANEIRA, *Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa*, p. 119-120.

compulsórios que se destinam a atender situações de extrema gravidade, como a calamidade pública, guerra externa e sua iminência, submetem-se ao processo mais rígido de aprovação, qual seja, o do quorum qualificado para a aprovação de um projeto de lei complementar (CF, artigo 69). E, os empréstimos compulsórios urgentes e relevantes (CF, artigo 148, II), além de passarem por esse processo legislativo mais rígido, devem obedecer ao princípio da anterioridade.

Podemos dizer que, na verdade, em direito tributário, só haveria urgência na majoração dos impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II, da Constituição Federal. Para o artigo 154, II, entretanto, pode o Presidente da República decretar estado de sítio, decretação esta que deve ser analisada pelo Congresso Nacional em até cinco dias (CF, artigo 138, §2º). Já no caso dos impostos do artigo 153, é possível sua majoração através de medidas provisórias, desde que haja urgência e relevância. Mesmo assim, portanto, a hipótese de utilização de medida provisória é bastante restrita.

Como conclusão, podemos dizer que existem, em matéria tributária, uma urgência e uma relevância especiais. Nas palavras de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, “Finalmente se constata que, inseridas as expressões **urgência e relevância no contexto normativo da Constituição**, conformadas que sejam com as principais regras do sistema tributário, obtém-se uma total determinação conceitual que permite afastar a possibilidade de utilização das medidas provisórias para criar tributo ou majorar aqueles já existentes”¹⁶⁰. Essa conclusão vale de modo geral para todos os tributos, exceto os impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V da Constituição.

¹⁶⁰ Medidas..., *op. cit.*, p. 137.

CAPÍTULO 5

A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/01 E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.1. Considerações Gerais

A redação original do artigo 62 da Constituição Federal não previa limitações materiais à adoção de medidas provisórias. Ou seja, não havia um elenco de matérias que poderiam (ou que não poderiam) ser reguladas através desse instituto.

Essa aparente “omissão” do legislador constituinte, entretanto, não pode ser interpretada no sentido de que toda e qualquer matéria pode ser regulada por medidas provisórias. A delimitação temática do instituto da medida provisória há de ser alcançada a partir da análise sistêmica com as demais regras previstas na Constituição, bem como com os princípios nela encartados.

Com esse intuito é que analisamos, inserida no contexto constitucional, a questão das medidas provisórias em matéria tributária.

Vimos que, em face dos princípios da estrita legalidade tributária e da anterioridade, as medidas provisórias não são instrumentos hábeis à instituição de tributos nem à majoração dos já existentes.

Também foi analisada a real significação dos conceitos de relevância e urgência especificamente no tocante à matéria tributária, ponto em que a doutrina traz importantes contribuições.

A questão do patrimônio e da liberdade como direitos fundamentais também contribuiu para elucidar o tema. Como se viu, os tributos são mecanismos expropriatórios que podem limitar tais direitos. Assim, não podem ser criados nem majorados por medidas provisórias, instrumentos normativos que não refletem a necessidade do consenso, que se insere na idéia de autotributação.

Enfim, por tudo o que já foi exposto, pretendeu-se demonstrar que existem diversos limites implícitos e explícitos espalhados pelo Texto Constitucional que permitem afirmar que as medidas provisórias não podem regular toda e qualquer matéria (inclusive a instituição e a majoração de tributos). Assim, mesmo que o

Constituinte de 1988 não tenha incluído expressamente na redação do artigo 62 da Constituição Federal quais matérias podem – ou, inversamente, quais as matérias que não podem – ser reguladas por medida provisória, a interpretação sistemática da Carta Magna permite que sejam desveladas certas limitações materiais implícitas à adoção desse instrumento. Aplica-se aqui a lição de J. J. GOMES CANOTILHO, para quem “*O princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a Constituição na sua globalidade e procurar harmonizar os espaços de tensão existente entre as normas constitucionais a concretizar*”¹⁶¹.

Como se vê, a maior parte da doutrina criou um ambiente de conformação do instituto das medidas provisórias com o todo, representado pelo sistema constitucional. A prática, contudo, tanto da parte da jurisprudência quanto dos Governos, foi bem diferente.

O comportamento dos Governos já foi exposto no capítulo 1. Pode ser sintetizado na edição e reedição de um sem-número de medidas provisórias em flagrante infração às limitações inseridas no próprio Texto Constitucional. Assim, esses instrumentos, de excepcionais, passaram a regular ordinariamente a vida do País.

A jurisprudência, entretanto, em vez de aplicar as lições construídas pela doutrina, foi conivente. Vale dizer, fechou os olhos às limitações constitucionais à adoção de medidas provisórias (notadamente no que se refere ao campo da tributação). Vejamos os entendimentos que ficaram firmados nos Tribunais.

Em primeiro lugar, entendeu-se que, em virtude de sua “força de lei”, expressamente prevista no *caput* do artigo 62 da Constituição Federal, a medida provisória pode instituir ou majorar tributos, inclusive contribuições sociais¹⁶².

Em segundo lugar, firmou-se o entendimento de que os requisitos da relevância e da urgência têm um conteúdo político, não cabendo ao Judiciário perquirir a presença desses pressupostos¹⁶³.

Em terceiro lugar, admitiu-se a reedição de medidas provisórias, salvo quando expressamente rejeitadas pelo Congresso Nacional¹⁶⁴.

¹⁶¹ J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 232.

¹⁶² STF, ADIn 1.417, Min. GALOTTI (www.stf.gov.br, acesso em 14 de setembro de 2002).

¹⁶³ STF, ADIn 1.667, Min. ILMAR GALVÃO, DJU 21.11.1997: “Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória”.

Em quarto lugar, especificamente quanto à matéria tributária, entendeu-se que o termo *a quo* para a contagem do prazo da anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, §6º, da Constituição, assim como o da anterioridade genérica, prevista no artigo 150, III, *b*, é feita a partir da publicação da medida provisória originária, e não a partir da conversão em lei¹⁶⁵.

Em linhas gerais, esse era o panorama que se apresentava até a edição da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001¹⁶⁶.

Essa emenda constitucional, que resultou da aprovação do Projeto de Emenda à Constituição nº 472/97, deu nova redação aos artigos 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84 e 246 da Constituição Federal.

5.2. Breves considerações acerca das modificações introduzidas pela EC 32/01

Nesse ponto, façamos algumas breves digressões acerca das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32. Não é nossa pretensão fazer uma análise de absolutamente todas as modificações introduzidas. Entendemos, aliás, que a Emenda introduziu poucas modificações efetivas. Essa análise, entretanto, será útil ao abordarmos o novo §2º do artigo 62 da Constituição, que é, entre os novos dispositivos, aquele que guarda relação mais direta com o tema do presente trabalho.

A primeira “inovação” trazida pela Emenda Constitucional nº 32 foi o estabelecimento de um rol explícito de matérias que não podem ser reguladas por medidas provisórias. Tais matérias estão indicadas no novo §1º do artigo em questão.

Falamos propositadamente em “inovação”, entre aspas, porque uma série de matérias agora explicitamente vedadas já não podia ser regulada por medidas provisórias, de acordo com a melhor doutrina. Com efeito, uma análise sistemática do Texto Constitucional já autorizava a conclusão de que a amplitude temática das medidas provisórias não era absoluta.

¹⁶⁴ STF, ADIn 1.610, Min. SYDNEY SANCHES (*Apud*, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *As Medidas...*, *op. cit.*, p. 102).

¹⁶⁵ STF, AGRRE 269.428, 2ª Turma, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJU 15.12.2000 (*Apud*, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *As Medidas...*, *op. cit.*, p. 103).

¹⁶⁶ Publicada no DJU de 12 de setembro de 2001.

Em primeiro lugar, a doutrina já apontava a impossibilidade de edição de medidas provisórias que regulassem matérias que não podem ser objeto de delegação. Isso porque, apesar de, no direito brasileiro, não se confundir a competência presidencial do artigo 62 da Constituição com a delegação legislativa (CF, artigo 68), nem por isso poderia o Presidente da República editar medidas provisórias que versassem sobre matérias insuscetíveis dessa delegação (CF, artigo 68, §1º). Nas palavras de CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, “*Se tais matérias configuram reserva absoluta do legislativo, é porque o Constituinte não admite, sobre elas, a livre e indiscriminada incursão do Poder Executivo. (...) Estão a salvo, portanto, de tratamento por medidas provisórias*”¹⁶⁷.

Apesar desse entendimento, que, ressalte-se, foi plenamente aceito no campo doutrinário, a Emenda Constitucional “criou” um rol de matérias que não podem ser versadas por medidas provisórias. Na realidade, entretanto, tais matérias jamais puderam ser tratadas por esse instrumento, já que sequer leis delegadas poderiam versar sobre elas. Senão vejamos.

A vedação de medidas provisórias que tratem de matéria relativa a “*nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral*” (CF, artigo 62, §1º, I, a) já era extraída do contido no artigo 68, §1º, II, da Constituição, que veda a edição de leis delegadas que tratem de “*nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais*”. Aliás, a nova redação é até mais estrita do que a previsão já contida no artigo 68, pois não menciona a vedação de medidas provisórias relativas a direitos individuais. Não houve modificação nesse ponto, portanto, já que a redação do artigo 68 permanece intacta.

Outra “nova” vedação a medidas provisórias que tratem de matéria relativa a “*direito penal, processual penal e processual civil*” (CF, artigo 62, §1º, I, b) já era apontada pela doutrina.

Primeiramente, afaste-se a possibilidade de medida provisória codificar qualquer matéria. “*A codificação de determinado ramo do Direito, igualmente, não é suscetível de tratamento por medida provisória*”¹⁶⁸. Isso porque seria muito difícil que a necessidade de codificação de um assunto atendessem aos pressupostos de urgência e relevância. Além do que, o artigo 64, §4º, da Constituição, já veda a

¹⁶⁷ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 78.

¹⁶⁸ Idem, *ibidem*, p. 85.

apreciação, em regime de urgência, de projetos de código. Assim, se o que se quis impedir foi que medida provisória codificasse os assuntos em questão, tal impossibilidade já existia.

Em segundo lugar, ao tratar da vedação à regulação do direito penal, a doutrina mais abalizada, de um modo geral, já apontava a impossibilidade dessa incursão legislativa por via de medida provisória. Fiquemos, a título de exemplo, com o entendimento de CLÈMERSON MERLIN CLÈVE que, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 32, sustentava que “*Deveras, nem por lei delegada pode ser regulada questão que envolve, talvez, o mais precioso dos direitos individuais (o direito à liberdade). E se descabe, a respeito, lei delegada, descabe, igualmente, a medida provisória (matéria sob reserva absoluta do parlamento)*¹⁶⁹”.

Creemos que o mesmo ocorre com o direito processual penal, que se preocupa com a atuação concreta do direito penal material, influenciando decisivamente no campo dos direitos individuais dos acusados pela prática de uma infração penal.

No que toca ao direito processual civil, a doutrina não apontava uma vedação à edição de medidas provisórias nessa seara. Na prática, aliás, elas foram freqüentes, muitas vezes aumentando prazos processuais em favor do Estado¹⁷⁰. Creemos que a utilização de medidas provisórias nesse campo sempre foi inconstitucional, pois freqüentemente alterava a posição jurídica das partes, criando desigualdades injustificadas já aplicáveis aos processos existentes. Não houve, portanto, nenhuma novidade nesse campo, com a edição da Emenda Constitucional nº 32.

Indo adiante, “criou-se” a vedação de medidas provisórias que tratem da “*organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros*” (CF, artigo 62, §1º, I, c). Ora, tal vedação já era extraída do artigo 68, §1º, I, da Constituição, que possui exatamente a mesma redação daquela que passou a integrar o artigo 62, §1º, I, c. Não há qualquer novidade nesse ponto, portanto.

¹⁶⁹ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 102.

¹⁷⁰ Esse é o caso, por exemplo, da medida provisória nº 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, que aumentou o prazo para a Fazenda interpor embargos à execução, de dez para trinta dias, alterando a redação do artigo 730 do Código de Processo Civil.

O artigo 62, §1º, I, *d*, impõe a impossibilidade de medidas provisórias que tratem de “*planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, §3º*”. Aqui, a novidade está apenas na vedação aos créditos adicionais e suplementares, já que o artigo 68, §1º, II, já vedava a delegação legislativa sobre “*planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos*”.

O inciso II do §1º do artigo 62 veda a edição de medida provisória “*que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro*”. Essa vedação é de cunho eminentemente político. Com ela, pretende-se que não sejam editados, sem um debate com a sociedade, planos econômicos que atinjam diretamente a poupança popular, tal como ocorreu com o chamado Plano Collor, posto em prática pela medida provisória nº 168 (posteriormente convertido na Lei nº 8.024/90). Ocorre que tal vedação já decorria da impossibilidade de edição de medidas provisórias que afetem direitos individuais, tal qual o patrimônio (de que tratamos acima, no item 2.3). Como se vê, não há novidade quanto a isso.

O artigo 62, §1º, III, da Constituição, ainda veda a edição de medidas provisórias que tratem de matéria “*reservada a lei complementar*”. Essa vedação já era extraída da impossibilidade de delegação legislativa acerca de matérias reservadas a lei complementar, vedação essa já apontada pelo artigo 68, §1º, da Constituição.

Por fim, o artigo 62, §1º, IV, veda a utilização de medida provisória que trate de matéria “*já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República*”. Ora, essa vedação já estava implícita no Texto Constitucional. De fato, se determinado projeto de lei já foi votado, descabe qualquer medida provisória sobre o tema. Cumpre ao Presidente da República simplesmente sancionar ou vetar o projeto. Caso o Presidente da República editasse medida provisória que regulasse determinada matéria de modo diverso do que trata o projeto de lei, estaria agindo ao arrepio do princípio da separação dos Poderes, pois essa situação atropelaria uma deliberação que já fora anteriormente tomada. Além disso, se o Congresso Nacional já votou um projeto de lei, entende-se que uma medida provisória sobre o mesmo tema, mas que tratasse dele de modo diverso, jamais seria aprovada.

De todo o exposto até aqui, nota-se a inutilidade das limitações materiais à adoção de medidas provisórias trazidas pela Emenda Constitucional nº 32. Sua única contribuição talvez seja a de afastar de uma vez por todas o entendimento, adotado por alguns, de que as medidas provisórias não encontrariam qualquer limitação material.

Essa pequena “contribuição”, entretanto, não faz frente ao perigo que a existência de um rol de vedações materiais pode trazer. Isso porque a criação de um elenco de matérias não passíveis de tratamento por medidas provisórias pode possibilitar a interpretação – errônea – de que qualquer matéria que não conste desse elenco pode ser regulada por tais medidas, dentro de uma óptica segundo a qual tudo que não está proibido estaria permitido.

Ora, não se pode interpretar o rol de vedações materiais como se fosse exaustivo. Uma série de vedações apontadas pela doutrina, extraídas a partir de uma interpretação sistemática da Constituição Federal, são oponíveis à edição de medidas provisórias. É o que ocorre, por exemplo, com a vedação de medidas provisórias que atinjam direitos individuais. Essa vedação, extraível do artigo 68, §1º, II, da Constituição Federal, continua valendo, não só para as leis delegadas, como, com maior razão ainda, para as medidas provisórias, que são um instrumento muito mais poderoso. Essa observação será importante quando tratarmos da matéria tributária, pois, conforme já visto (*supra*, item 2.3), os tributos são mecanismos expropriatórios do patrimônio, podendo influir inclusive no exercício concreto do direito à liberdade.

Além do rol de matérias vedadas à regulação por medidas provisórias, a Emenda Constitucional nº 32 modificou o prazo de vigência de tais instrumentos. Na redação antiga do *caput* do artigo 62, previa-se a vigência das medidas provisórias por apenas trinta dias. Além disso, não se mencionava a possibilidade de reedição daquelas medidas ainda não aprovadas nem rejeitadas. O novo §3º, entretanto, passou a estabelecer que as medidas provisórias têm sessenta dias de vigência. Além disso, estabeleceu-se que podem elas ter sua eficácia dilatada uma única vez e por igual período, de acordo com o novo §7º, caso sua votação não esteja encerrada. Na prática, portanto, as medidas provisórias passaram a ter cento e vinte

dias de vigência. É essa a posição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, na 14ª edição de seu *Curso de Direito Administrativo*. Para ele:

“Poder-se-ia perguntar porque, então, o texto falou em 60 dias ao invés de 120. A única resposta que nos acode ao espírito é que a intenção à metade do prazo real teria sido feita com o intento de iludir a opinião pública e inúmeros congressistas pouco avisados, para dar a impressão de que apenas se estava a dobrar, ao invés de quadruplicar, como de fato ocorreu, o prazo previsto anteriormente à Emenda Constitucional que modificou o tratamento da matéria”¹⁷¹.

Há, além dessas modificações, algumas outras. Passou-se a regular com maior detalhe o procedimento de votação das medidas provisórias (CF, artigo 62, §§ 5º, 6º, 8º e 9º). Estabeleceu-se que a regulação das relações jurídicas decorrentes das medidas provisórias não aprovadas será feita através de decreto legislativo (CF, artigo 62, §3º). Previu-se, inclusive, que até a edição desse decreto, as relações serão regidas pela medida provisória rejeitada (CF, artigo 62, §11), o que cria uma situação no mínimo criticável, qual seja, a de se ter relações jurídicas reguladas por um instrumento expressamente rejeitado pelo Congresso Nacional¹⁷².

A mais inaceitável novidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 32, entretanto, está em seu artigo 2º. Tal dispositivo estabelece que as medidas provisórias editadas anteriormente à data da publicação da Emenda “(...) *continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional*”.

Esse dispositivo, portanto, conferiu vigência ilimitada às medidas provisórias ainda não deliberadas pelo Congresso Nacional. Ou seja, elas permanecerão vigentes e eficazes até que sejam expressamente revogadas. Por aí já se nota a postura de conivência do Congresso Nacional com os abusos cometidos pelo Governo com a edição irrestrita de medidas provisórias, já que a Emenda Constitucional nº 32 foi aprovada por ampla maioria pelo Legislativo Federal.

Cabem, aqui, as palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Segundo ele, “*Essa postura [de omissão por parte do Legislativo] animou o Governo Federal a*

¹⁷¹ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 109, nota 41 (14ª edição).

¹⁷² Essa possibilidade, no entanto, é de ocorrência excepcional, em virtude do disposto no artigo 62, §3º, da CF (edição de decreto legislativo).

vãos mais altos. Com efeito, valendo-se de estratégias políticas que não vêm agora ao caso, pelejou para que o Congresso Nacional 'convalidasse', de uma vez por todas, os abusos cometidos. Afinal, o 'incômodo' art. 62 da Carta Magna sempre poderia suscitar reviravoltas, inclusive na jurisprudência" (esclarecemos)¹⁷³.

O artigo 2º da Emenda em questão contém, portanto, regra odiosa, injustificável mesmo diante das dificuldades práticas que efetivamente surgiriam com a deliberação de um número tão exagerado de medidas provisórias até então editadas.

Não se deve, entretanto, interpretar esse artigo 2º como se ele estivesse convalidando as medidas provisórias até então editadas (como o faz ROQUE ANTONIO CARRAZZA). É essa a importante observação de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO. Esse autor ressalta que não se pode entender que a Emenda Constitucional nº 32 tenha sanado os vícios das medidas provisórias inconstitucionais (que não são poucas). Confirmam-se suas palavras:

"Note-se que a Emenda Constitucional não disse que validava ou convalidava as anteriores medidas provisórias, mas simplesmente que estas continuariam em vigor até que fossem ulteriormente revogadas. Ou seja: houve um pronunciamento quanto ao tópico da persistência de sua existência jurídica, não sobre sua validade, assunto este que poderia e poderá sempre ser suscitado ante o Poder Judiciário. É que praticamente todas as medidas provisórias até hoje editadas foram inconstitucionais por ignorarem os requisitos de 'interesse público relevante e urgência'"¹⁷⁴.

Espera-se, portanto, que o Congresso Nacional não se omita diante das medidas provisórias editadas ao arrepio da Constituição Federal. Com efeito, deve o Poder Legislativo cumprir seu papel, constitucionalmente atribuído, de deliberar sobre aquelas medidas e, quando encontrar inconstitucionalidades, rejeitá-las.

Por fim, especificamente com relação à matéria tributária, a Emenda Constitucional nº 32 permitiu expressamente que medidas provisórias instituíssem e majorassem impostos. Trata-se do novo §2º do artigo 62 da Constituição, que possui a seguinte redação: "*Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos no arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos*

¹⁷³ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 241 (17ª edição).

¹⁷⁴ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso...*, op. cit., p. 111, nota 44 (14ª edição).

no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Esse novo §2º, portanto, comprova a afirmação feita no início desse capítulo de que o Poder Legislativo jamais se opôs a que as medidas provisórias tratassem de matéria tributária, inclusive acerca da instituição e majoração de tributos.

Deve-se, entretanto, analisar qual o real alcance desse novo §2º, ao qual a doutrina já vem propondo algumas soluções interpretativas. É o que será visto na seqüência.

5.3. As interpretações Propostas ao Novo §2º do Artigo 62 da Constituição Federal

Um dos primeiros doutrinadores a tentar realizar uma interpretação do novo §2º foi PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA. Parte esse autor do entendimento de que o rol de limitações materiais à adoção de medidas provisórias previsto no artigo 62, §1º, da Constituição, é exaustivo. Segundo ele, *“Dentre as matérias insuscetíveis de veiculação por meio de Medida Provisória, acima mencionadas (art. 62, I), não se inclui, expressamente, o direito tributário, donde se extrai uma primeira conclusão: admite-se a regulamentação dessa matéria mediante o veículo introdutor em tela”*¹⁷⁵. Logo se vê, portanto, o perigo de se criar um rol de matérias insuscetíveis de regulação por medidas provisórias, a que fizemos alusão no item 5.2, acima.

O mesmo autor, contudo, ressalta que as possibilidades de edição de medidas provisórias em matéria tributária não são ilimitadas, já que *“...algumas vedações mencionadas no inciso I do art. 62 acabam atingindo o direito tributário”*¹⁷⁶.

Assim é que, logo de início, podemos concluir que os tributos que devem ser instituídos por lei complementar não podem ser criados por medidas provisórias. Isso porque o artigo 62, §1º, III (além, é claro, do artigo 68, §1º) veda a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada a lei complementar.

¹⁷⁵ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *As Medidas Provisórias em Direito Tributário: Inovações da Emenda Constitucional nº 32/2001*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77, p. 102-103. O inciso I a que se refere o autor diz respeito ao §1º do artigo 62 da Constituição Federal.

¹⁷⁶ Idem, *ibidem*, p. 103.

Desse modo, os empréstimos compulsórios (CF, artigo 148), bem como os impostos residuais da União (CF, artigo 154, I), e as contribuições previstas no artigo 195, §4º, não podem ser instituídos por medidas provisórias. Na realidade, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional nº 32 já se apontava essa impossibilidade, pois as matérias reservadas à lei complementar demandavam um sistema de aprovação mais rígido, de quorum qualificado, incompatível com a adoção de medidas provisórias. Assim, o entendimento que já era aceito apenas tornou-se expresso.

Um assunto que tem sido debatido com maior divergência decorre do vocábulo “*impostos*” adotado pelo novo §2º do artigo 62 da Constituição. Como poderia ser interpretado esse enunciado?

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA aponta quatro possíveis interpretações para a questão. Seriam elas as que seguem: “i) a Emenda apenas permitiu a criação de impostos, vedando implicitamente a adoção de outras espécies tributárias; ii) a expressão ‘impostos’ significa tributos, sendo facultada a criação de tributos, sem restrições; iii) a expressão atinge todos os tributos, exclusive aqueles mencionados nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II; iv) a expressão deve ser entendida no sentido de tributos, devendo ser interpretada de maneira sistemática com os demais dispositivos introduzidos pela Emenda em epígrafe”¹⁷⁷.

Dentre essas interpretações, o autor afasta a três primeiras e adota a última. Segundo ele, a primeira interpretação não pode ser adotada porque se limita à literalidade do texto, desprezando a ausência de vedação do §1º do artigo 62. Da mesma forma, segundo ele, deve ser rejeitada a segunda interpretação, porque não atenta para outras regras que excluem a criação de certas espécies tributárias. Já quanto à terceira interpretação, o autor entende que não pode ser aceita “...*porque importa em vedar a instituição de tributos em relação aos impostos não atingidos pelo princípio da anterioridade*”¹⁷⁸. Por fim, o autor chega à conclusão de que o vocábulo “*impostos*” deve ser interpretado como “tributos”. Isso porque como o §2º estaria tratando da aplicação do princípio da anterioridade na hipótese de criação de exações por medidas provisórias, e como tal princípio não se aplica somente aos impostos, dever-se-ia concluir que o signo “*impostos*” teria sido empregado na

¹⁷⁷ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

¹⁷⁸ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

acepção de “tributos”¹⁷⁹. O autor ainda vai além e conclui que “...a *Emenda Constitucional em tela confirmou a posição do Supremo Tribunal Federal, admitindo a instituição e a majoração de tributos por meio de Medida Provisória, excluindo-se essa possibilidade apenas em relação às espécies que necessitam ser criadas por lei complementar*”¹⁸⁰.

Em sentido diverso situa-se ALEXANDRE MACEDO TAVARES. Segundo esse autor, sendo as medidas provisórias uma forma excepcional de regular determinados assuntos, incidiria, no caso, a regra universal de hermenêutica segundo a qual as exceções dever ser interpretadas restritivamente. Assim, “Se a *Constituição fala em ‘impostos’, não se deve conceber sua aplicação à instituição e majoração das demais espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais)*”¹⁸¹. E, prossegue o autor: “*É que não se pode confundir o gênero com uma de suas espécies, nem tampouco admitir que o constituinte desconheça a diferença entre um e outro. Onde está escrito ‘imposto’ não se pode ler ‘tributo’! O intérprete não pode desprezar o sentido vernacular das palavras adotas pelo constituinte*”¹⁸².

Como será visto (*infra*, item 5.5.2), entendemos que o §2º do artigo 62 da Constituição Federal é inconstitucional. Contudo, caso admitíssemos a constitucionalidade de tal dispositivo, adotaríamos o entendimento de ALEXANDRE MACEDO TAVARES. Isso porque como é a própria Constituição que faz as distinções entre as espécies tributárias, o legislador constituinte, ao empregar os termos “imposto”, “taxa” ou “contribuição”, deve respeitar tais distinções. Desse modo, ao fazer referência a impostos, somente estará se referindo a essa específica modalidade de tributos. Caso se desejasse fazer referência a todas as espécies tributárias, o vocábulo a ser empregado deveria ser “tributos”.

Apesar de discordarmos de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA nesse aspecto, reconhecemos que esse autor possui ainda outras argumentações pertinentes acerca das medidas provisórias em matéria tributária.

¹⁷⁹ Idem, *ibidem*, p. 104.

¹⁸⁰ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

¹⁸¹ ALEXANDRE MACEDO TAVARES, *Emenda Constitucional nº 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel §2º do art. 62 da Magna Carta de 1988. Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, jul. 2002, p. 17.

¹⁸² Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

Por exemplo, quanto à questão da tipificação de infrações e sanções tributárias, o autor parte da distinção entre ilícito administrativo e ilícito penal. Enquanto o primeiro “...possibilita a aplicação de uma sanção pelo Fisco, no exercício de função administrativa”¹⁸³, o segundo “...é o que representa violação de norma penal, ensejando a aplicação de uma sanção pelo Poder Judiciário”¹⁸⁴. Apesar de haver diferenças, o autor sustenta que ambos os ilícitos estão submetidos a princípios constitucionais comuns: legalidade (CF, artigo 5º, II), anterioridade (CF, artigo 5º, XXXIX), irretroatividade (CF, artigo 5º, XL), presunção de inocência (CF, artigo 5º, LVII), contraditório e ampla defesa (CF, artigo 5º, LV). Esse entendimento, somado ao fato de que o artigo 62, §1º, I, b, da Constituição, veda a edição de medidas provisórias que versem sobre “*direito penal*”, leva o autor a concluir que não só as infrações e sanções penais, mas também as sanções administrativas, não podem ser tipificadas segundo medidas provisórias. “*Destarte, a expressão ‘direito penal’ deve ser interpretada em toda a sua amplitude, atingindo não apenas esse ramo do direito, e sim todas as medidas restritivas de direitos fundamentais, tais como a liberdade, a propriedade, a liberdade de exercício de profissão etc.*”¹⁸⁵.

Sendo assim, é vedada a imposição ou o agravamento de sanções tributárias através de medidas provisórias, bem como a tipificação de infrações nesse campo, sejam elas de cunho administrativo ou penal.

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA ainda defende que inexiste óbice constitucional à veiculação, através de medida provisória, de normas que regulem procedimentos administrativos tributários, desde que atendidos os pressupostos da relevância e da urgência. Já no tocante às medidas judiciais que pretendam a proteção do direito individual ou coletivo violado ou ameaçado de violação por ato da Administração, não seria possível seu tratamento por medida provisória. Isso devido à vedação contida no artigo 62, I, §1º, b, da Constituição. “*Não será possível, por exemplo, editar Medida Provisória restringindo a concessão de medida liminar em matéria tributária, condicionando o exercício do direito ao recurso, impondo a prestação de caução para a concessão de liminar etc.*”¹⁸⁶. Essa vedação, ressalte-

¹⁸³ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *As Medidas...*, op. cit., p. 105.

¹⁸⁴ Idem, *ibidem*, loc. cit..

¹⁸⁵ Idem, *ibidem*, p. 105-106.

¹⁸⁶ Idem, *ibidem*, p. 105.

se, não diz respeito propriamente à matéria tributária, mas ao direito processual. Assim, uma medida provisória que, em outro campo que não o tributário, restringir a possibilidade de concessão de medidas liminares, por exemplo, será igualmente inconstitucional.

Apesar de fazer considerações pertinentes, entretanto, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA não enfrenta o ponto que, a nosso ver, é o cerne da disposição contida no artigo 62, §2º. Trata-se do problema que surge a partir do descompasso entre a medida provisória de eficácia diferida, introduzida pela Emenda Constitucional nº 32, e o requisito da urgência, previsto no *caput* do artigo 62 da Constituição.

5.4. A Questão da Eficácia de Medida Provisória Instituidora ou Majoradora de Imposto no Mesmo Exercício Financeiro de Sua Edição

O artigo 62, §2º, da Constituição Federal, parece ter criado a possibilidade de medida provisória de eficácia diferida.

Com efeito, esse dispositivo estabelece que as medidas provisórias que instituírem ou majorarem impostos (exceto os previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II) somente produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houverem sido convertidos em lei até o final do exercício em que foram editadas. Para melhor analisar a questão, devemos cindir a eficácia da medida provisória em dois momentos: (a) o exercício financeiro de sua edição e (b) o exercício financeiro seguinte ao de sua edição.

Quanto a este último momento, a redação do dispositivo ora analisado parece não suscitar dúvidas. Duas conclusões podem ser alcançadas.

A primeira é a de que medida provisória que institua ou majore imposto que não precisa atender ao princípio da anterioridade gera efeitos no exercício seguinte ao de sua edição. A limitação temporal à geração de efeitos, nesse caso, é somente aquela prevista no §3º do artigo 62, que trata do prazo para conversão da medida provisória em lei. Assim, uma medida provisória que crie ou aumente um imposto que não se vincula ao princípio da anterioridade poderá ter eficácia por até 120 dias,

independentemente do fato de esse prazo encerrar-se no mesmo exercício financeiro de sua edição ou no exercício seguinte.

A segunda conclusão é a de que a medida provisória que institua ou majore imposto que deve atender ao princípio da anterioridade não poderá ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao de sua edição. Tal eficácia somente existirá, de acordo com o dispositivo analisado, se a medida provisória houver sido convertida em lei até o final do exercício financeiro em que foi editada. Nesse caso, no entanto, a eficácia no exercício financeiro seguinte não é propriamente da medida provisória, mas da lei que foi editada em virtude de sua aprovação. Frise-se, contudo, que não basta a mera aprovação do Congresso Nacional. A lei resultante deverá ter sido publicada até o final daquele exercício. Nesse ponto, remetemo-nos a todos os questionamentos a que fizemos menção ao tratarmos do princípio da anterioridade (*supra*, item 3.4).

A mesma clareza do §2º do artigo 62 quanto à eficácia da medida provisória no exercício financeiro seguinte ao de sua edição não está presente quando se indaga a respeito da eficácia desse instrumento no mesmo exercício de sua edição.

Quando se trata dos impostos que não precisam obedecer ao princípio da anterioridade, na verdade, não há dúvidas: o artigo 62, §2º, estabelece que a medida provisória tem eficácia imediata. Ou seja, logo após publicada, a medida provisória que cria ou majora esses impostos já passa a incidir.

Quanto aos impostos que precisam atender ao princípio da anterioridade, entretanto, cria-se um impasse. Isso porque o dispositivo em questão trata da medida provisória que institui ou majora esses impostos apenas no tocante à sua eficácia no exercício seguinte ao de sua edição. Quanto à eficácia desse instrumento no mesmo exercício em que é editado, o dispositivo não dá uma solução clara ao problema.

Creemos que quanto à eficácia de medidas provisórias que instituem ou majorem impostos que devem atender ao princípio da anterioridade, somente poderiam ser propostas duas soluções interpretativas.

A primeira solução seria a de que a medida provisória teria eficácia imediata. Esse entendimento seria baseado no pressuposto material da urgência, previsto no *caput* do artigo 62 (e, ressalte-se, mantido pela Emenda Constitucional nº 32).

Assim, como as medidas provisórias somente podem ser editadas em situações de urgência, a medida provisória, ainda que institua ou majore impostos que se submetem ao princípio da anterioridade, devem ter eficácia imediata, logo após sua publicação. Do contrário, seria uma medida inconstitucional por não atender ao requisito da urgência.

Creemos, entretanto, que não se pode adotar essa primeira proposta interpretativa. Se admitíssemos que medida provisória que institui ou majora impostos que se submetem ao princípio da anterioridade tenha eficácia imediatamente após sua publicação (ainda no mesmo exercício financeiro, portanto), estaríamos violando o próprio princípio da anterioridade. Ora, como se viu acima (item 3.1), esse princípio é a regra geral na criação e aumento de tributos. Nos casos em que a Constituição não estabelece expressamente uma exceção a esse princípio, deve ele ser respeitado, sob pena de aquela criação ou aquele aumento serem inconstitucionais. Assim, não se pode admitir que uma medida provisória que crie ou majore impostos que se submetem a esse princípio tenha eficácia imediatamente após sua publicação. Medida provisória que contivesse regra nesse sentido seria invariavelmente inconstitucional, por violação ao artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal.

Essa primeira proposta ainda contém outra incongruência. De fato, segundo essa interpretação, a medida provisória que institui ou majora impostos que se submetem ao princípio da anterioridade terá eficácia imediata, mas não poderá incidir nos fatos tributáveis ocorridos no exercício financeiro seguinte. Isso porque, para incidir no exercício seguinte, conforme visto acima, a medida provisória deverá ter sido convertida em lei até o final do exercício em que foi editada. Ou seja, para incidir no exercício seguinte ao de sua edição, a medida provisória deverá ter sido convertida em lei (na verdade, é a própria lei que estaria gerando efeitos). Já para incidir no mesmo exercício de sua edição, tal medida provisória não necessitaria ser convertida em lei. Assim, para o mais grave, que é justamente incidir no mesmo exercício de sua edição, bastaria uma medida provisória, enquanto que para o exercício seguinte, seria necessária uma lei aprovada pelo Congresso Nacional.

Indo além, poderíamos concluir, segundo essa primeira interpretação, que uma medida provisória teria mais força que uma lei. Enquanto que uma lei que crie

ou majore impostos que devem atender ao princípio da anterioridade tem necessariamente sua eficácia paralisada até o exercício seguinte ao de sua publicação, uma medida provisória que contivesse a mesma disposição poderia gerar efeitos logo a partir de sua publicação. Isso é um despropósito, já que nem mesmo à lei, que passou por um processo legislativo realizado pelos representantes do povo, é dado ofender ao princípio da anterioridade. Se é assim, o que se dirá de uma medida provisória nesse sentido?

De pronto, portanto, afastamos essa primeira interpretação. Passamos, assim, à segunda proposta interpretativa possível, diante da redação do §2º do artigo 62. Segundo essa segunda interpretação, a medida provisória que instituísse ou majorasse impostos que se submetem ao princípio da anterioridade teria sua eficácia paralisada até o exercício financeiro seguinte ao de sua publicação. Assim, essa medida deveria ser convertida em lei até o final do exercício em que foi editada. Somente desse modo a medida provisória (*rectius*, a lei) teria eficácia no exercício financeiro seguinte. Quanto à eficácia no mesmo exercício de sua edição, portanto, diríamos que se aplicaria à medida provisória o mesmo que ocorre com as leis que instituem ou majoram impostos que se submetem ao princípio da anterioridade, ou seja, ocorreria uma paralisação de sua eficácia.

Essa segunda interpretação, portanto, estaria respeitando o princípio da anterioridade. De fato, segundo essa proposta, a medida provisória não teria eficácia no mesmo exercício de sua publicação.

Ocorre que, tal qual a primeira, essa segunda interpretação não pode ser aceita. Isso porque, havendo a paralisação da eficácia de uma medida provisória, chegaríamos à conclusão inafastável de que tal medida não é urgente. De fato, se se pode esperar até o exercício financeiro seguinte para que a medida tenha eficácia, o pressuposto da urgência não estaria preenchido. Sendo assim, toda medida provisória editada nesse sentido seria inconstitucional por ofensa ao requisito da urgência, previsto no *caput* do artigo 62 da Constituição Federal.

Por essa segunda interpretação, a Emenda Constitucional nº 32 estaria possibilitando a edição de medidas provisórias de eficácia diferida em matéria tributária, o que é apontado como impossível pela doutrina, conforme já visto (item 3.4.1).

Confira-se o entendimento de ALEXANDRE MACEDO TAVARES, já a respeito dessa problemática criada pela Emenda Constitucional nº 32: *“Patrocinar o diferimento de sua eficácia, a toda evidência, soa como uma franca, nítida, sarcástica, irônica e degradante violação ao imediatismo eficaz insito das medidas provisórias. (...) Quer dizer, medida provisória com eficácia diferida, isto é, despida do imediatismo eficaz que lhe é inerente, consubstancia nova e anômala modalidade de medida provisória – ‘sem relevância e sem urgência’”*¹⁸⁷.

O mesmo autor entende que somente essa segunda interpretação a que nos referimos é a permitida pelo artigo 62, §2º, da Constituição e que, assim, ficaria evidente *“...a reprovável tentativa [do constituinte] de contornar os obstáculos constitucionais representados pelos princípios da anterioridade e da estrita legalidade”* (esclarecemos)¹⁸⁸.

Como se vê, não é possível aceitar nenhuma das interpretações propostas para o novo §2º do artigo 62. Ambas, em maior ou menor grau, ofendem à Constituição sistematicamente considerada, pois, ora se violará o princípio da anterioridade tributária, ora não se respeitará o pressuposto material da urgência para a edição de medidas provisórias.

Por essa razão, muitos juristas de peso têm sustentado a inconstitucionalidade do §2º do artigo 62 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 32. É o caso de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e JOEL DE MENEZES NIEBUHR¹⁸⁹.

5.5. A Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32

5.5.1. A Questão das Emendas Constitucionais Inconstitucionais

Antes de analisarmos a inconstitucionalidade dessa novidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 32, cremos serem necessárias algumas palavras acerca

¹⁸⁷ ALEXANDRE MACEDO TAVARES, *As Medidas...*, *op. cit.*, p. 15-16.

¹⁸⁸ *Idem*, *ibidem*, p. 16.

¹⁸⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 245 (17ª edição); JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 118-119.

da possibilidade de haver uma inconstitucionalidade no bojo de uma emenda constitucional.

As emendas constitucionais são normas, instituídas pelo Poder Constituinte Derivado, que assumem o *status* de normas constitucionais. Ou seja, passam a integrar o sistema normativo com o mesmo *status* das normas que já integravam originariamente o Texto Constitucional.

As normas veiculadas por emendas constitucionais, entretanto, devem guardar relação de conformidade com o sistema constitucional em que se inserem. Ou seja, diferentemente do que ocorre com a entrada em vigor de uma nova Constituição, a emenda constitucional não dá origem a um novo sistema normativo, em que as normas pré-existentes somente continuarão válidas se forem recepcionadas por ela. As emendas constitucionais, portanto, não rompem com o sistema normativo anterior à sua vigência.

O sistema constitucional brasileiro, além de adotar o modelo de Constituição rígida, em que a Constituição é imutável por leis de inferior hierarquia, estabelece um “cerne” ou “núcleo duro”, que não pode ser atingido nem mesmo através de emendas constitucionais. Tratam-se das chamadas “cláusulas pétreas” (CF, artigo 60, §4º). Dispõe o Texto Constitucional que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (i) a forma federativa de Estado, (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico, (iii) a separação dos Poderes e (iv) os direitos e garantias individuais.

Portanto, o âmbito material das emendas constitucionais sofre algumas limitações. Não pode o legislador constituinte derivado, ao seu talante, dispor sobre qualquer matéria, apesar de as normas contidas em uma emenda constitucional ingressarem no sistema com o *status* de norma constitucional. As emendas constitucionais, portanto, devem obedecer às limitações contidas nas “cláusulas pétreas”.

Sendo assim, as emendas constitucionais são passíveis de controle de constitucionalidade. É esse o posicionamento de CLÉMERTON MERLIN CLÈVE. Segundo esse jurista:

“A impossibilidade jurídica de controle abstrato preventivo de meras propostas de emenda não obsta a sua fiscalização em tese quando transformadas em emendas à

*Constituição. Estas – que não são normas constitucionais originárias – não são excluídas, por isso mesmo, do âmbito do controle sucessivo ou repressivo de constitucionalidade. O Congresso Nacional, no exercício de sua atividade constituinte derivada e no desempenho de sua função reformadora, está juridicamente subordinado à decisão do poder constituinte originário, que, a par de restrições de ordem circunstancial, inibitórias do poder reformador (CF, art. 60, §1º), identificou, em nosso sistema constitucional, um núcleo temático intangível e imune à ação revisora da instituição parlamentar*¹⁹⁰.

Como se vê, é possível o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais. Tal controle, aliás, adquire tamanha importância – já que as emendas constitucionais podem até mesmo quebrar a identidade da Constituição – que CLÈMERSON MERLIN CLÈVE chega a sustentar a possibilidade de ser realizado previamente. Apesar de nunca ter sido aceito o controle preventivo de constitucionalidade no direito brasileiro pelo STF, o jurista paranaense expõe que:

*“...cabe sustentar que a deliberação, pela instituição parlamentar, de propostas tendentes a abolir as ‘cláusulas pétreas’ (o ‘cerne’ ou ‘núcleo duro’ da Constituição), pelo risco evidente de quebra da ‘identidade’ da Lei Fundamental, é de tal gravidade, dando margem, no caso de aprovação, a situações políticas de tal ordem, que a prevenção (fiscalização preventiva) parece justificada (além de autorizada pelo texto constitucional quando interpretado de modo ajustado)”*¹⁹¹.

Assim, o controle de constitucionalidade das emendas constitucionais não só é possível, como assume contornos especiais, já que é aceitável até mesmo o controle prévio desses instrumentos (embora tal aceitação não seja acolhida pelo STF).

A viabilidade de emendas constitucionais serem declaradas inconstitucionais é aceita também na doutrina estrangeira. Em obra clássica da teoria do direito constitucional, o alemão OTTO BASHOF entende que as modificações ao texto constitucional podem ser controladas sob dois aspectos: o da forma de sua elaboração (que deve seguir o rito previsto na Constituição) bem como o de seu conteúdo (já que eventuais alterações ao texto constitucional não podem violar a

¹⁹⁰ CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, p. 187.

¹⁹¹ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*.

cláusula de imodificabilidade presente na Constituição). Confirmam-se as palavras do jurista:

“Uma lei de alteração da Constituição (isto é, na medida em que se trate da Lei Fundamental, uma lei de alteração do *texto* da Constituição: art. 79, nº I) pode infringir, formal ou materialmente, disposições da Constituição formal. Dá-se o *primeiro* caso, quando não são observadas as disposições *processuais* prescritas para a alteração da Constituição; ocorre o *último*, quando uma lei se propõe alterar disposições da Constituição contrariamente à declaração da *imodificabilidade* destas inserta no documento constitucional (...)”¹⁹².

OTTO BASHOF, ainda, admite a inconstitucionalidade de normas modificadoras da Constituição, não só quando infringem normas constitucionais imodificáveis, como também quando infringem norma da Constituição, positivadora de direito supralegal. Assim, “À ‘Constituição’, e à *Constituição não só em sentido material, mas também em sentido formal, pertence igualmente ao direito supralegal, na medida em que tenha sido positivado pelo documento constitucional. Uma norma jurídica que infrinja direito constitucional assim positivado será, portanto, simultaneamente ‘contrária ao direito natural’ e inconstitucional*”¹⁹³.

Cumpre-nos, ainda, destacar que a possibilidade de uma emenda constitucional ser declarada inconstitucional já foi expressamente reconhecida pelo STF. Com efeito, no julgamento da ADIn nº 939-7, consignou-se que “*Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivado, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da C.F.)*”¹⁹⁴.

¹⁹² OTTO BASHOF, *Normas Constitucionais Inconstitucionais?*, p. 52.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 62. O autor em questão, como se vê, parte de uma possível distinção entre Constituição formal e Constituição material. Segundo ele, “Constituição em sentido *formal* será uma lei formal qualificada essencialmente através de características formais – particularidades do processo de formação e da designação, maior dificuldade de alteração – ou também uma pluralidade de tais leis: corresponderá, portanto, ao conteúdo global, muitas vezes mais ou menos acidental, das disposições escritas da Constituição” (*Normas...*, *op. cit.*, p. 39). Já “por Constituição em sentido *material* entende-se em geral o conjunto das normas jurídicas sobre a estrutura, atribuições e competências dos órgãos supremos do Estado, sobre as instituições fundamentais do Estado e sobre a posição do cidadão no Estado” (*Normas...*, *op. cit.*, p. 39). Além disso, OTTO BASHOF sustenta a observância de um direito *supralegal*, “pré-estadual” ou “supra estadual” (*Normas...*, *op. cit.*, p. 40-48).

¹⁹⁴ ADIn nº 939-7, STF, Plenário, DJU de 18.3.94, p. 5165-5166 (*Apud* CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, *A Fiscalização...*, *op. cit.*, p. 189).

Concluimos, portanto, que deve ser afastada a falsa impressão de que seria impossível o controle de constitucionalidade de emendas à Constituição com o argumento de que suas normas ingressariam no sistema jurídico com o *status* de norma constitucional. Ao contrário, esse controle não só é possível como adquire especial importância, podendo ser realizado até mesmo previamente à edição da emenda.

5.5.2. A Inconstitucionalidade do artigo 62, §2º, da Constituição Federal

Como se viu, não há interpretação que possa conformar a disposição contida no artigo 62, §2º, da Constituição, com o sistema constitucional. Sob qualquer ângulo, esse novo dispositivo não se coaduna com o restante das normas constitucionais. Sendo assim, entendemos que o dispositivo em questão sequer ingressou no sistema normativo, sendo, portanto, inconstitucional.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 32, ao permitir a adoção de medidas provisórias para instituir ou majorar impostos, violou não só o princípio da anterioridade e o pressuposto material da urgência. Tal Emenda violou, igualmente, o princípio da estrita legalidade tributária e os direitos individuais da propriedade e da liberdade.

Ao abordarmos o princípio da legalidade, em especial o chamado princípio da estrita legalidade tributária, deixamos claro que tal princípio destina-se a possibilitar que o Congresso Nacional, composto por representantes eleitos pelo povo, promova uma discussão prévia à medida tomada. Trata-se, portanto, da questão da autotributação, ou seja, da necessidade de consenso prévio à instituição ou majoração de um tributo, o que só é obtido com a edição de uma lei, que segue o processo legislativo previsto na Constituição. Medida provisória jamais obedeceria a tais exigências pois, conforme já exposto, medida provisória não é lei. Pois bem, com base nessas idéias, temos que o princípio da legalidade foi violado pela Emenda Constitucional nº 32. Isso porque tal Emenda criou uma forma de serem instituídos ou majorados impostos sem que haja um consenso da população acerca da medida. Assim, o artigo 62, §2º, da Constituição, ofende o princípio da estrita

legalidade tributária que é, na verdade, uma garantia do cidadão, pois integra o estatuto constitucional do contribuinte.

A Emenda Constitucional nº 32 também viola os direitos individuais do patrimônio e da liberdade. Quando tratamos da natureza jurídica da medida provisória concluímos que tal instrumento normativo jamais poderia determinar a instituição e a majoração de tributos. Tributos são meios expropriatórios do patrimônio dos cidadãos, exações que, portanto, podem restringir os direitos individuais do patrimônio e da liberdade. Sendo assim, esse campo fica restrito à lei formal, elaborada segundo o processo legislativo previsto constitucionalmente. Daí concluímos que as medidas provisórias não podem criar ou aumentar tributos, o que não é dado nem mesmo às leis delegadas (CF, artigo 68, §1º, II). O §2º do artigo 62 da Constituição, portanto, jamais poderia permitir que tributos fossem criados ou majorados por medidas provisórias, sob pena de ofensa aos direitos individuais.

Essas incongruências introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32 levam-nos à conclusão de que o §2º introduzido por ela no artigo 62 da Constituição é inconstitucional. Com efeito, esse dispositivo acabou por colocar em risco os direitos individuais da propriedade e da liberdade. Houve, assim, a aprovação de uma emenda constitucional que obrou no sentido de restringir os direitos individuais, em ofensa à cláusula pétrea contida no artigo 60, §4º, IV, da Constituição Federal.

Há, portanto, uma inconstitucionalidade no §2º do artigo 62 da Constituição Federal.

Com relação a esse problema, a maior parte da doutrina ainda não se manifestou. Dentre aqueles que já tiveram a oportunidade de expressar seu entendimento, entretanto, podemos dizer que estamos na companhia de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e JOEL DE MENEZES NIEBUHR¹⁹⁵.

Quanto à violação ao princípio da legalidade, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, na 17ª edição de seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*, vai além. Sustenta o doutrinador que a Emenda Constitucional nº 32 obrou em ofensa ao princípio da separação dos Poderes (em ofensa, portanto, à cláusula pétrea prevista no artigo 60, §4º, III, da Constituição. Confirmam-se suas palavras: "*Todavia, obtemperamos que tal Emenda Constitucional, na parte atinente às medidas provisórias, afronta o*

¹⁹⁵ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 245; JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, *op. cit.*, p. 116.

*princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e a independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a cláusula pétrea do art. 60, §4º, III, da CF, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação dos Poderes*¹⁹⁶.

Tratando da violação ao princípio da legalidade, mas sob o enfoque da autotributação (tributação consentida), novamente ROQUE ANTONIO CARRAZZA demonstra a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32. Segundo ele, *“Como se não bastasse, a mesma EC n. 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente ‘consentidos’ por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais lato sensu*¹⁹⁷.

Como conclusão, aquele doutrinador sustenta (“talvez quixotesicamente”, como ele mesmo diz) que “continua valendo o art. 62, com seu parágrafo único, da CF em sua redação originária”¹⁹⁸.

JOEL DE MENEZES NIEBUHR vai no mesmo sentido de ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Segundo o autor catarinense, apenas *“À primeira vista (...) seria forçoso concluir que o poder reformador admitiu expressamente que medida provisória, afinal de contas, trate de direito tributário, parecendo cair por terra argumentação de que, como este autor, pensam o contrário”* (sic)¹⁹⁹.

Prossegue, assim, aquele autor, sustentando que:

“...o princípio da legalidade em matéria tributária traduz direito individual, que, como prescreve o inciso IV do §4º do artigo 60 da Constituição Federal, não pode ser afetado por Emenda à Constituição. Direito individual é cláusula pétrea, da qual o poder de reforma não pode olvidar. O Congresso Nacional, mesmo se quisesse, como quis, não reúne competência para, através de Emenda à Constituição, minimizar o direito individual à legalidade tributária, admitindo que medida provisória disponha livremente de instituição e majoração de impostos. Malgrado de autoria congressional,

¹⁹⁶ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 245 (17ª edição).

¹⁹⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 245 (17ª edição).

¹⁹⁸ Idem, *Ibidem*, loc. cit..

¹⁹⁹ JOEL DE MENEZES NIEBUHR, *O Novo Regime...*, op. cit., p. 118.

este §2º do artigo 62 introduzido pela Emenda à Constituição nº 32 é inconstitucional e anti-jurídico, pelo que deve ser alijado da ordem jurídica vigente” (sic)²⁰⁰.

JOEL DE MENEZES NIEBUHR, por fim, termina seu raciocínio qualificando o §2º do artigo 62 da Constituição Federal como “...*mais uma infeliz novidade da Emenda à Constituição nº 32*”²⁰¹.

Nosso posicionamento é, portanto, o de que medida provisória não é meio hábil à instituição ou majoração de tributos, sendo inconstitucional o §2º do artigo 62 da Constituição Federal.

Através de um raciocínio diverso, porém não contrário ao que sustentamos, PAULO DE BARROS CARVALHO, 14ª edição de seu *Curso de Direito Tributário*, não defende a inconstitucionalidade do §2º do artigo 62 da Constituição. Aquele autor, entretanto, chega à mesma conclusão quanto à impossibilidade de instituição ou majoração de tributos através de medidas provisórias.

Segundo ele, “...*a Emenda n. 32, em boa hora, veio a restabelecer o equilíbrio do sistema, dizendo por outra forma, mas deixando suficientemente claro, que a medida provisória não poderá instituir ou majorar tributos*”²⁰². Assim, apesar da frase legislada, a Emenda Constitucional nº 32 só veio a confirmar a total impossibilidade de medida provisória instituir ou majorar tributos. Uma medida provisória que crie ou majore imposto que se submete ao princípio da anterioridade, por ter sua eficácia paralisada, segundo ele, “...*cumprirá a função de mera iniciativa do Chefe do Executivo, no sentido de desencadear o processo de elaboração da lei em que será convertido o projeto aprovado*”²⁰³.

Portanto, o §2º do artigo 62 da Constituição Federal reduz o papel da medida provisória a um mero projeto de lei de iniciativa do Presidente da República. Procura transformar, portanto, um instrumento normativo que era para ser excepcional, em meio ordinário de produção legislativa, o que é inadmissível.

São, no entanto, as palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA que, apesar de produzidas antes da Emenda Constitucional nº 32, expressam com maior fidelidade a amplitude do problema. Esse autor, ao tratar dos empecilhos criados pelo próprio

²⁰⁰ Idem, *ibidem*, p. 118-119.

²⁰¹ Idem, *ibidem*, p. 119.

²⁰² PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 71 (14ª edição).

²⁰³ Idem, *ibidem*, p. 72.

legislador constituinte para a instituição e majoração de tributos, traz a visão de que os princípios atinentes à matéria são garantias fundamentais do cidadão-contribuinte. Essa noção, a nosso ver, já basta para concluirmos que, de fato, o §2º do artigo 62 da Constituição Federal, é inconstitucional. Pedimos licença, assim, para reproduzi-las integralmente, para não correremos o risco de tirá-las do contexto em que se inserem:

“...atente-se para o superior relevo dos obstáculos que a Lei das Leis ergueu à utilização de medidas provisórias no domínio dos tributos. Tanto Legalidade (artigo 150, I) quanto Anterioridade Tributária (artigo 150, III, b) pertencem ao seleto elenco dos direitos e garantias fundamentais do cidadão enquanto contribuinte. Não é por outra razão que o ‘caput’ do dispositivo que as enuncia (artigo 150) tem a seguinte redação reveladora: ‘Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado...’ (grifamos). O que significa, a toda evidência, o reconhecimento da condição de garantias do contribuinte, além das outras, também a essas que se encontram a ponto de ser declaradas. E recorde-se, os direitos e garantias individuais configuram cláusula inatingível em nosso Alto Diploma (artigo 60, §4º, IV). É o que confirmou nossa corte suprema quando do julgamento relativo à arguição de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, no ponto em que pretendia atrevidamente acrescentar o então novo ‘IPMF’ ao rol das exceções à Anterioridade Tributária. Ora, como direito individual, a anterioridade tem aquele desenho plasmado no Texto Superior pelo constituinte originário, não se admitindo venha a sofrer retoque de quem detiver a competência para emendá-lo.

Mais ainda, a Legalidade, por força da representatividade popular que lhe é ínsita, colabora estreitamente na realização dos princípios fundamentais da República e da Democracia, ambos, ao menos em sua essência, igualmente petrificados em nossa Carta Magna (artigo 60, § 4º, II); e também desempenha papel de suma importância no assegurar as idéias de certeza e de previsibilidade, conteúdos essenciais da noção de Segurança Jurídica. Não lhe fica aqui atrás a Anterioridade, uma vez que oferece à Segurança do Direito exatamente aquela nota que permite seu espraiar-se pelas plagas do tributo, no marco da previsibilidade, afastando grande parte das indesejáveis surpresas.

*Eis, portanto, que o legislador constitucional, temente de eventuais emboscadas ao patrimônio e à liberdade dos cidadãos, pelas sendas tortuosas das medidas provisórias, construiu, talvez por inspiração ciceroneana, **empecilhos de muito***

*elevado porte, de modo a estorvar as ameaçadoras tempestades do arbítrio e conservar salva a República*²⁰⁴.

No que toca à tributação, portanto, as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32 são inconstitucionais. Permanece, desse modo, todo o raciocínio que tecemos nos capítulos anteriores e que expomos nas conclusões que seguem.

²⁰⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 299-300.

CONCLUSÕES

As considerações desenvolvidas nesta monografia conduzem-nos a algumas conclusões, a seguir elencadas:

1. As medidas provisórias são instrumentos de introdução de normas primárias postos a serviço do Presidente da República. Refletem a atenuação da divisão de funções entre os três Poderes do Estado. Não são, entretanto, instrumentos ordinários, pois somente podem ser editadas se atenderem a pressupostos materiais bastante rigorosos, quais sejam, a urgência e a relevância.

2. A existência de limitações de diferentes naturezas à edição de instrumentos equivalentes às medidas provisórias é reconhecida, de modo geral, nos ordenamentos de outros países, o que demonstra a preocupação que se tem no tocante ao controle da adoção desses instrumentos.

3. O desenho constitucional que se deu às medidas provisórias impõe limitações materiais à adoção desses instrumentos. As medidas provisórias não podem versar sobre toda e qualquer matéria, pois existem limitações explícitas e implícitas no Texto Constitucional a sua edição.

4. No tocante a essas limitações, insere-se a problemática da edição de medidas provisórias em matéria tributária. O enfrentamento desse problema não pode se furtar a uma interpretação sistemática das normas constitucionais (princípios e regras extraídos da Constituição). Deve-se levar em consideração todo o contexto constitucional em que se inserem as medidas provisórias e o “poder de tributar”. Assim, a mera inexistência de uma regra constitucional que vede expressamente a adoção de medidas provisórias em matéria tributária, por si só, não pode levar à conclusão de que esses instrumentos sejam hábeis à instituição ou à majoração de tributos.

5. O primeiro ponto de exame diz respeito à relação entre o princípio da legalidade e as medidas provisórias. O princípio da legalidade provém de uma construção histórica segundo a qual a lei é resultado da deliberação dos representantes do povo. Dessa forma, a lei concretiza a necessidade de consenso e possibilita o respeito ao pluralismo político, sendo o direito, na expressão de ORTEGA Y GASSET, uma “*secreção espontânea da sociedade*”.

6. O princípio da legalidade encontra-se estampado no artigo 5º, II, da CF. Ocorre que o legislador constituinte ultrapassou esse dispositivo genérico e, no tocante à matéria tributária, criou a norma do artigo 150, I. Segundo esse dispositivo, é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Para designar essa situação, a doutrina utiliza-se da expressão *princípio da estrita legalidade tributária*.

7. No direito brasileiro, o princípio da legalidade em matéria tributária exige que a criação ou a majoração de tributos esteja em conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis. Somente assim concretiza-se a idéia de autotributação. O ordenamento jurídico pátrio não se contenta com a lei em sentido material, como regra de comportamento genérica e coletiva.

8. Diante dessa construção, os tributos podem ser instituídos ou majorados somente por meio de lei ordinária (obedecido, por óbvio, o processo legislativo previsto na Constituição), à exceção dos empréstimos compulsórios (CF, artigo 148), dos impostos residuais da União (CF, artigo 154, I) e das contribuições sociais previstas no §4º do artigo 195 da CF, que devem ser instituídos por lei complementar, por expressa previsão no Texto Constitucional.

9. Criar um tributo é delimitar todos os elementos essenciais, mesmo seus elementos quantitativos, quais sejam, a base de cálculo e alíquota. Nem mesmo por delegação legislativa o Poder Executivo poderá apontar qualquer aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de inconstitucionalidade dessa norma.

10. Sendo assim, não se pode sustentar que o Chefe do Executivo, no que tange à tributação, possa terminar a obra do legislador, regulamentando o que ele apenas descreveu a penas largas. A atividade regulamentar serve somente para ressaltar conceitos contidos na lei, não para juntar-lhes novos dados essenciais, muito menos para estabelecê-los sem qualquer parâmetro na lei. Do contrário, estar-se-ia violando o princípio da legalidade tributária.

11. Existem diversos posicionamentos no tocante à natureza jurídica das medidas provisórias. O melhor entendimento é aquele segundo o qual as medidas provisórias são atos de governo. Os atos de governo não se confundem com os atos administrativos. Estão em referência direta à Constituição, sendo, portanto, infraconstitucionais, não infralegais. Caracterizam-se por apresentarem uma ampla

margem de discricionarieidade, sem, contudo, estarem infensos ao controle do Judiciário, exclusão essa que seria inadmissível em um Estado de Direito.

12. Além disso, ressalte-se que a tributação promove o enfrentamento de dois interesses contrapostos: de um lado, a competência estatal para criar tributos; de outro, os direitos dos cidadãos à liberdade e à propriedade. Esses são dois dos mais importantes direitos individuais. O Executivo não pode estipular providências normativas acima deles. Pelo artigo 68, §1º, II, da CF, esses direitos não podem nem mesmo ser objeto de delegação legislativa.

13. Ora, se esses direitos não podem ser dispostos por leis delegadas, não podem ser normatizados por medidas provisórias. Sendo assim, por sua natureza jurídica, as medidas provisórias não podem instituir ou majorar tributos.

14. Existe, entretanto, a possibilidade de o Presidente da República, por decreto, majorar determinados tributos. São os impostos previstos no art. 153, I, II, IV e V. Se esses impostos podem ser aumentados por decreto do Presidente da República, que tem eficácia imediata e não é objeto de deliberação pelo Congresso Nacional, nada impede que o Presidente da República adote medidas provisórias para majorá-los. Aplica-se, aqui, o argumento *a fortiori* do tipo *a maiori ad minus*, expresso na fórmula "*Qui potest plus, potest minus*".

15. Outro ponto de análise diz respeito ao conflito entre o princípio da anterioridade (CF, artigo 150, III, *b*) e o pressuposto material da urgência (CF, artigo 62, *caput*). Há uma contradição insolúvel quanto a essa questão, pois, em virtude do pressuposto da urgência, as medidas provisórias jamais podem ter eficácia diferida. Assim, tem-se que as medidas provisórias não podem instituir nem majorar os tributos que devem atender ao princípio da anterioridade.

16. Nem todos os tributos, entretanto, submetem-se ao princípio da anterioridade. A análise sistemática das regras constitucionais, contudo, contribui para a solução do problema.

17. Os empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (CF, artigo 148, I) não precisam atender ao princípio da anterioridade. Contudo, somente podem ser instituídos por lei complementar (CF, artigo 148, *caput*). Como é vedada a adoção de medidas provisórias sobre matéria reservada a

lei complementar (CF, artigo 62, §1º, III; artigo 68, §1º), esses empréstimos não podem ser instituídos através de medidas provisórias.

18. As contribuições sociais para a seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade genérica. Devem, no entanto, obedecer ao princípio da “anterioridade nonagesimal” (CF, artigo 195, §6º). Sendo assim, não podem ser instituídas ou majoradas através de medidas provisórias, as quais não podem ter eficácia diferida.

19. Os impostos extraordinários (CF, artigo 154, II), que podem ser instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam atender ao princípio da anterioridade. Nas situações que autorizam a criação desses impostos, contudo, o Presidente da República dispõe de um meio mais célere até mesmo do que a tramitação de projeto de lei com pedido de urgência (CF, artigo 64, §1º), que é a decretação do estado de sítio (CF, artigo 137). Assim, não há interesse em que os impostos em questão sejam instituídos através de medidas provisórias.

20. Os impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V da CF não precisam atender ao princípio da anterioridade. São os únicos impostos que podem ser majorados através de medidas provisórias (v. item 14, acima).

21. As medidas provisórias podem ser adotadas somente se observarem os pressupostos da urgência e da relevância. A presença desses pressupostos deve ser concorrente, ou seja, não basta a observância de apenas um deles. Medida provisória que não atenda a qualquer desses pressupostos estará em afronta direta à Constituição Federal.

22. Em matéria tributária, os pressupostos da relevância e da urgência adquirem uma conotação especial, mais rigorosa. A Constituição, mesmo em alguns casos de relevância e urgência, exigiu que se atendesse ao princípio da anterioridade. É o que ocorre na hipótese do artigo 148, II, da CF, que exige, além da observância desse princípio, que a exação seja criada por lei complementar.

23. Independentemente dessa conotação especial, entretanto, pode haver casos, restritíssimos, de relevância e urgência na instituição ou majoração de tributos. Nesses casos, entretanto, não se pode contrariar nenhum impedimento contido na Constituição à adoção de medidas provisórias.

24. A Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, modificou a redação do artigo 62 da CF, criando 12 parágrafos ao dispositivo. O parágrafo 2º desse artigo passou a prever expressamente a possibilidade de medidas provisórias instituírem ou majorarem impostos. Determinou, ainda, que a medida somente produzirá efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o final do exercício financeiro em que foi editada (salvo na instituição ou majoração dos impostos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II).

25. Pelo artigo 62, §2º, da CF, a medida provisória que crie ou aumente impostos que não se submetem ao princípio da anterioridade somente tem eficácia no exercício financeiro seguinte ao de sua edição. O novo dispositivo, portanto, criou a possibilidade de edição de medidas provisórias de eficácia diferida. Ocorre que essa possibilidade contraria a exigência de se observar o pressuposto da urgência. O novel dispositivo, portanto, contraria o disposto no *caput* do artigo 62 da CF.

26. Um ponto que já é objeto de discordância doutrinária diz respeito ao termo “*impostos*”, empregado no novo parágrafo 2º do artigo 62 da CF. Quanto a isso, entendemos que o dispositivo, literalmente considerado, somente permite a criação ou aumento de impostos, através de medidas provisórias, e não de outras espécies tributárias. O termo empregado deve ser interpretado restritivamente, ainda mais quando é a própria Constituição que diferencia as modalidades de tributos.

27. A possibilidade de medidas provisórias criarem quaisquer tipos de impostos ofende a Constituição. Se isso fosse realmente possível, estaria violada a construção histórica da autotributação, pois os tributos seriam criados sem a participação das representantes do povo escolhidos para exercerem a atividade legislativa.

28. Além disso, a criação e o aumento de impostos através de medidas provisórias contraria o princípio da segurança jurídica do contribuinte. Portanto, o legislador constituinte derivado ultrapassou o espectro de alterações possíveis da Constituição. Violou a cláusula pétrea constante do artigo 60, §4º, da Constituição, que veda a possibilidade de tramitação de projeto de emenda tendente a abolir os direitos individuais. O parágrafo 2º desse dispositivo fere os direitos individuais da liberdade e da propriedade.

28. Como consequência, o parágrafo 2º do artigo 62 da CF é inconstitucional. Sendo assim, continuam valendo as observações feitas na vigência do “antigo regime”, pré-Emenda Constitucional nº 32. Assim, as medidas provisórias, no campo da tributação, somente podem aumentar os impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V, bem como criar ou modificar deveres instrumentais. Nesses casos restritos, entretanto, as medidas provisórias devem atender aos pressupostos da relevância e da urgência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRIL ABADÍN, Eduardo *et. alii*. *Compendio de Derecho Tributario Español*. 4. ed., Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda (Escuela de Inspección Financiera y Tributaria), 1984.

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Legalidad de la Infracción Tributaria: reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador*. Madrid: Dykinson, 1999.

ALVIM, J. E. Carreira. Medida Provisória como Mecanismo de Veiculação da Lei Temporária. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo, RT, n. 16, p. 136-141, jul./set. 1996.

ATALIBA, Geraldo. *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BASHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* (Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa), Coimbra: Almedina, 1994.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, (Trad. Fernando Domingo) Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BONINI, Vera Adelina Correia, Medidas Provisórias e Tributação, In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *Direito Tributário Constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 141-174.

BORGES, José Souto Maior. Limitações Temporais da Medida Provisória: a anterioridade tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, n. 64, p. 192-2000, [1995?].

CAGGIANO, Monica Herman Salem. Emendas em Medidas Provisórias, *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, n. 93, p. 142-145, jan./mar. 1990.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, 2. ed., Coimbra: Almedina, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Medidas Provisórias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, n. 96, p. 143-147, out./dez. 1990; e n. 97, p. 37-42, jan./mar. 1991.

CASTRO, Alexandre Barros; DESLANDES, Rosenice. *Tributos X Medidas Provisórias no Direito Brasileiro*. São Paulo: Carthago & Forte, 1992.

CASTRO, Alexandre Barros. As Medidas Provisórias no Direito Tributário Brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, n. 25, p. 98-109, out./dez. 1998.

CHIESA, Clélio. *O Regime Jurídico-Constitucional das Medidas Provisórias*. Curitiba: Juruá, 1996.

_____. Medidas Provisórias em Matéria Tributária – Apontamentos sobre as Inovações Introduzidas pela EC nº 32/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*: São Paulo, Dialética, n. 85, p. 32-42, out. 2002.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2.ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. *Medidas Provisórias*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. Medida Provisória - Liminar. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, n. 96, p. 129-137, out./dez. 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CUÉLLAR, Leila. *O Poder Normativo das Agências Reguladoras*. São Paulo: Dialética, 2001.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Estado-de-Direito e as Medidas Provisórias. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, RT, v. 654, p. 238-244, abr. 1990.

- DANTAS, Ivo. *Aspectos Jurídicos das Medidas Provisórias*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1997.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Medidas provisórias - sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, n. 45, p. 130-142, jul./set. 1988.
- DESLANDES, Rosenice; CASTRO, Alexandre Barros. *Tributos X Medidas Provisórias no Direito Brasileiro*. São Paulo: Carthago & Forte, 1992.
- FERRARA, F. Batistoni; SALVETTI, M. A. Grippa. *Lezioni di Diritto Tributario (parte generale)*. Torino: G. Giappichelli, 1992.
- FILOMENO, José Geraldo Brito. Infrações Penais e Medidas Provisórias. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: RT, v. 659, p. 367-370, set. 1990.
- GAFFURI, Gianfrancesco. *Lezioni di Diritto Tributario (parte generale)*, 2. ed. Padova: Cedam, 1994.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (coord.). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1994.
- GRAU, Eros Roberto. Medidas Provisórias na Constituição de 1988. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, RT, v. 658, p. 240-242, ago. 1990.
- GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: RT, 1991 (Constituição de 1988 - Primeira Leitura, v. 11).
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- HORTA, Raul Machado. Medidas Provisórias. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, Senado Federal, n. 107, p. 5-18, jul./set. 1990.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- LACOMBE, Américo. Medidas Provisórias. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*, v. 2. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 111-126.
- LUPI, Raffaello. *Diritto Tributario (parte generale)*. 5. ed., Milano: Giuffrè, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, n. 45, p. 175-187, jul./set. 1988.

- MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário – Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Hey, 1994.
- MARIOTTI, Alexandre. *Medidas Provisórias*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Perfil Constitucional das Medidas Provisórias. *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, n. 95, p. 28-32, jul./set. 1990.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo*. 2.ed. São Paulo: RT, 1990.
- MELLO, Vanessa Vieira de. A Medida Provisória e o Estado Democrático de Direito. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo, RT, n. 27, p. 129-142, abr./jun. 1999.
- NIEBUHR, Joel de Menezes. *O Novo Regime Constitucional da Medida Provisória*. São Paulo: Dialética, 2001.
- NOBRE JR., Edilson Pereira. *Medidas Provisórias: controles legislativo e jurisdicional*. Porto Alegre: Síntese, 2000.
- OLIVEIRA, Edson Freitas de. Medidas Provisórias: a solução está próxima?, *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, RT, n. 31, p. 242-267, abr./jun. 2000.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As Medidas Provisórias em Direito Tributário: Inovações da Emenda Constitucional nº 32/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 77, p. 100-108, fev. 2002.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. T. II. 3.de. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- RAMOS, Saulo. Medida Provisória. In: *A Nova Ordem Constitucional – Aspectos Polêmicos*. Rio de Janeiro: Forense, p. 523-564, 1990.
- ROSA, Edgard Lincoln de Proença. *A Questão do Decreto-Lei sobre Tributos*. São Paulo: RT, 1982.
- ROTHENBURG, Walther Claudius. Medidas Provisórias e suas Necessárias Limitações. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, RT, v. 690, p. 313-319, abr. 1993.
- RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1996.

SALVETTI, M. A. Grippa; FERRARA, F. Batistoni. *Lezioni di Diritto Tributario (parte generale)*. Torino: G. Giappichelli, 1992.

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

SANTOS, Carlos Alberto de Assis. A Medida Provisória e o Direito Tributário. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, RT, n. 22, p. 96-125, jan./mar. 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo e SILVEIRA, Marcela Vegna Barcellos. A Reedição de Medidas Provisórias à Luz dos Princípios da Anterioridade e Irretroatividade da Lei Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 49, p. 56-64, out. 1999.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVEIRA, Marcela Vegna Barcellos e SCHOUERI, Luís Eduardo. A Reedição de Medidas Provisórias à Luz dos Princípios da Anterioridade e Irretroatividade da Lei Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 49, p. 56-64, out. 1999.

SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1993.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas Provisórias*. São Paulo: RT, 1991.

TÁCITO, Caio. Medidas Provisórias na Constituição de 1988. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n. 90, p. 50-56, abr./jun. 1989.

TAVARES, Alexandre Macedo. Emenda Constitucional nº 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel §2º do art. 62 da Magna Carta de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 83, p. 7-18, jul. 2002.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1 (parte generale). 5. ed., Torino: UTET, 1997.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributário*. 2. ed. Santa Fe de Bogotá: Temis, 1996.

VIEIRA, José Roberto. *Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5. ed., Buenos Aires: Depalma, 1994.

WEISS, Fernando Lemme, Medidas Provisórias - Reedição (Responsabilidade do Executivo - Recusa no Processamento - Descumprimento). *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, n. 99, p. 138-141, jul./set. 1991.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.

ANEXO

**RELAÇÃO DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DOS
PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR QUE ALTERARIAM A REGULAÇÃO DAS
MEDIDAS PROVISÓRIAS**

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 223-B, DE 1990
(Do Sr. Nelson Jobim e outros)

Dispõe sobre a edição e o processo legislativo das medidas provisórias, previstas no art. 62 da Constituição Federal, e dá outras providências; tendo parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, pela constitucionalidade, juridicidade, técnica legislativa e, no mérito, pela aprovação, com substitutivo. Pendente de parecer as emendas de plenário.

(Projeto de Lei Complementar n. 223-A, de 1990, emendado em plenário)

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º. O Presidente da República, em caso de relevância e urgência, poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, que serão examinadas pelo Congresso Nacional nos trinta dias subseqüentes à publicação no Diário Oficial.

§1º. O Congresso Nacional, estando em recesso, reunir-se-á extraordinariamente, em cinco dias, para exame da medida provisória.

§2º. A mensagem será acompanhada de exposição de motivos circunstanciada, contendo:

I – razões que justificam a urgência da iniciativa e relevância da matéria versada;

II – os fundamentos da constitucionalidade e da juridicidade da proposição; e

III – minuciosa descrição das circunstâncias conjunturais que evidenciem a oportunidade e a conveniência do mérito das inovações pretendidas.

Art. 2º. A medida provisória somente poderá ser utilizada em matérias reguláveis por lei ordinária vedado emendar, modificar ou complementar a Constituição e tratar de matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional ou de uma de suas Casas.

Art. 3º. Não serão, também, admitidas medidas provisórias que:

I – tratem de legislação sobre a qual é vedada a delegação legislativa pelo Congresso Nacional (art. 68, § 1º, da Constituição Federal).

a) organização do Poder Judiciário, do Ministério Público, a carreira e garantia de seus membros;

b) nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

c) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamento;

II – contenham matéria que constitucionalmente preveja a necessidade de autorização do Congresso Nacional para a prática de atos pelo Presidente da República;

III – matéria penal;

IV – disponham sobre contas correntes bancárias e depósitos de poupança;

V – versem sobre matéria constante de projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e encaminhado à sanção presidencial nos trinta dias imediatamente anteriores à publicação da medida.

Art. 4º. Inadmitida medida provisória pela falta de pressupostos de urgência e relevância, converter-se-á o seu texto em projeto de lei de iniciativa do Executivo, que será apreciado nos termos dos parágrafos do art. 64 da Constituição Federal.

Art. 5º. No caso de aprovação do texto pelo Congresso, com alterações, será submetido à sanção presidencial.

Parágrafo único. Não serão admitidas emendas que versem sobre matéria estranha à que constitui objeto de medida provisória.

Art. 6º. Convertida diretamente em lei a medida provisória, sem alterações, o texto será promulgado pelo Presidente do Congresso Nacional e encaminhado para sua publicação.

Art. 7º. Considerar-se-á convertida em lei a medida provisória pela sua promulgação pelo Presidente da República ou pelo Presidente do Congresso Nacional.

Art. 8º. Medida provisória rejeitada não poderá ser reeditada, no todo ou em parte, na mesma sessão legislativa, facultada sua apresentação na forma de projeto de lei.

Art. 9º. Medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional no prazo constitucional de 30 (trinta) dias, poderá ser reeditada uma vez só e no dia subsequente ao final do referido prazo.

Parágrafo único. Na hipótese de não ser apreciada após sua reedição aplica-se o artigo anterior.

Art. 10. Medida provisória, antes de sua conversão em lei, é insuscetível de retirada, revogação, ab-rogação, modificação ou suspensão de eficácia por outra medida provisória.

Art. 11. Não convertida, total ou parcialmente, em lei uma medida provisória, o Congresso Nacional editará, no prazo de sessenta dias, Decreto Legislativo dispondo sobre as relações jurídicas dela decorrentes.

Parágrafo único. Não editado Decreto Legislativo dentro do referido no *caput* deste artigo, as relações decorrentes da medida provisória, total ou parcialmente não convertida em lei, conservar-se-ão por ela regidas.

Art. 12. Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Sala das Sessões – Nelson Jobim – Cesar Maia – Oscar Corrêa – Roberto Freire – Adylson Motta – Plínio Arruda Sampaio – José Serra – Haroldo Lima.

CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROJETO DE LEI N. 4.585, DE 1990

(Do Senado Federal)
PLS 389/89

Dispõe sobre a tramitação da medida provisória e dá outras providências.

(À Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. Apense-se a este o Projeto de Lei n. 1.241/89)

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º. Publicado o texto da medida provisória no Diário Oficial da União, iniciar-se-á a sua tramitação no Congresso Nacional.

Art. 2º. No exame da medida provisória pelo Congresso Nacional, será observado o atendimento aos pressupostos de urgência e relevância da matéria.

§1º. Considerar-se-á urgente toda matéria que não possa aguardar, para a sua apreciação, o mínimo de cem dias de tramitação no Congresso Nacional.

§2º. Considerar-se-á relevante a matéria que tenha por objeto o atendimento a necessidade básica da sociedade, na persecução do interesse público primário.

Art. 3º. É vedada a edição da medida provisória que tenha por objeto:

I – atos de competência exclusiva do Congresso Nacional;

II – atos de competência privativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

III – a organização do Poder Judiciário ou do Ministério Público, a carreira e as garantias de seus membros;

IV – matéria reservada à lei complementar;

V – matéria tributária e orçamentária;

VI – matéria penal;

VII – a nacionalidade, a cidadania e os direitos individuais, políticos e eleitorais.

Art. 4º. A aprovação da medida provisória, pelo Congresso Nacional, dar-se-á com ou sem alteração do texto.

§1º. A medida provisória poderá ser alterada mediante emendas, sendo vedada a apresentação de emendas que versem matéria estranha à nela tratada.

§2º. A aprovação com alteração do texto ocorrerá mediante projeto de lei de conversão, a ser encaminhado à sanção do Presidente da República, e de decreto legislativo disciplinador das relações jurídicas decorrentes da vigência dos textos suprimidos ou alterados.

§3º. A aprovação sem alteração será feita mediante decreto legislativo.

Art. 5º. A rejeição de medida provisória pelo Congresso Nacional far-se-á mediante decreto legislativo, que também regulamentará as relações jurídicas criadas durante sua vigência.

Art. 6º. A matéria constante de medida provisória rejeitada, somente poderá constituir objeto de novo projeto, na mesma sessão legislativa, na hipótese de evento novo que justifique, mais uma vez, a urgência e relevância da matéria.

Art. 7º. A medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional será tida como rejeitada, a ela se aplicando a regra do artigo anterior.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, o Congresso Nacional, no prazo de trinta dias, contados da data em que a medida provisória perdeu a eficácia, editará decreto legislativo regulamentador das relações jurídicas criadas durante a vigência da espécie normativa tida como rejeitada.

Art. 8º. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 9º. Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, 7 de fevereiro de 1990. Senador Nelson Carneiro, Presidente.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 13, DE 1995
(Do Sr. Adylson Motta e Outros)**

Extingue-se as Medidas Provisórias.
(À COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE REDAÇÃO)

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, NA FORMA DO § 3º DO ART. 60 DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, DE 5 DE OUTUBRO DE 1988, PROMULGAM A SEGUINTE EMENDA AO TEXTO CONSTITUCIONAL:

Artigo único. É revogado o art. 62 da Constituição.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 18, DE 1995
(Do Sr. José Rocha e Outros)**

Acrescenta parágrafo ao artigo 62 da
Constituição Federal, instituindo limite
para a edição de medidas provisórias.

(À COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE REDAÇÃO)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60, § 3º, da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1º. É acrescentado o seguinte §1º ao art. 62 da Constituição Federal, renumerando-se o atual parágrafo único:

“Art. 62.

§1º. O Presidente da República poderá editar, no máximo, cinco medidas provisórias de cada vez; atingido este máximo, a edição de novas medidas só poderá ocorrer na proporção em que as anteriores forem sendo apreciadas pelo Congresso Nacional.

§2º.”

Art. 2º. Esta emenda constitucional entre em vigor na data de sua publicação.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 26, DE 1995**

(Da Sra. Rita Camata e outros)

Dá nova redação ao artigo 62 da
Constituição Federal.

(APENSE-SE À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 02, DE 1995)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º. O art. 62 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

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

§1º. Não serão objeto de medida provisória as matérias:

I – reservadas ao domínio de lei complementar ou à competência exclusiva ou privativa do Congresso Nacional ou de qualquer de suas Casas;

II – relacionadas a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos e eleitorais;

b) direito penal;

c) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§2º. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, de não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, a contar de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar, através de decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§3º. Não editado o respectivo decreto legislativo no prazo de sessenta dias, as relações jurídicas decorrentes de medida provisória conservar-se-ão por ela regidas.

§4º. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória não apreciada ou rejeitada, no todo ou em parte, pelo Congresso Nacional”.

Art. 2º. Esta emenda constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

(Do Sr. Michel Temer e outros)

Dá nova redação ao art. 62 da
Constituição Federal.

(APENSE-SE À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 02, DE 1995)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Artigo único. O art. 62 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

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

§1º. As medidas provisórias que tenham como objeto matéria financeira terão força de lei desde a sua edição; as demais dependerão de juízo de urgência e relevância a ser feito pelo Congresso Nacional.

§2º. É vedada a edição de medida provisórias sobre as matérias:

I – reservadas ao domínio de lei complementar ou à competência exclusiva ou privativa do Congresso Nacional ou de qualquer de suas Casas.

II – relacionadas com:

a) nacionalidade, cidadania e direitos políticos;

b) direito penal, civil, comercial, eleitoral, tributário, do trabalho, processual civil, processual penal e processual trabalhista.

c) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamentos e créditos adicionais, ressalvada a determinação constante do art. 167, §3º.

§3º. As medidas provisórias perderão eficácia, desde sua edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a contar de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§4º. No caso de edição de medidas provisórias durante o recesso, nas condições previstas na parte final do §1º. Deste artigo, o prazo será contado a partir da instalação da sessão legislativa extraordinária”.

CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 70-A, DE 1995
(Do Sr. Prisco Viana e outros)

Altera a redação do artigo 62 da Constituição Federal; tendo parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação pela admissibilidade.

(PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 70, DE 1995, A QUE SE REFERE O PARECER)

Às mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do §3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda:

Art. 1º. O art. 62 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, sobre:

I – matérias de sua iniciativa privativa, referidas no §1º do art. 61;

II – finanças públicas, exceto as leis referidas nos arts. 165 e seguintes, mas ressalvada a abertura de crédito extraordinário;

III – matéria tributária, exceto criação de tributo mas ressalvada a instituição de empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias.

§1º. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, a partir de sua publicação.

§2º. O prazo do parágrafo anterior não corre nos períodos de recesso do Congresso Nacional.

§3º. Reconhecida a admissibilidade jurídico-constitucional da medida provisória e, se necessário, sua adequação financeira e orçamentária, o texto aprovado, com ou sem alteração de mérito, será encaminhado em autógrafos ao Presidente da República para sanção ou publicação como lei, conforme o caso.

§4º. A medida provisória inadmitida, ou rejeitada, ou a que perder eficácia, será tornada insubsistente por ato do Presidente do Senado Federal, vedada a sua reedição, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações dela decorrentes”.

Art. 2º. Não se aplica às medidas provisórias editadas até a data desta Emenda a vedação contida no §4º do artigo precedente.

CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO, DE N. 117, DE 1995.

Dá nova redação ao artigo 62 da Constituição Federal que dispõe sobre as medidas provisórias e institui o regime de urgência especial para tramitação de matérias consideradas de excepcional urgência e relevância.

(APRESENTE-SE À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 84/95).

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, devendo submetê-las ao Congresso Nacional, que, por Comissão Mista, no prazo de cinco dias úteis, se pronunciará quanto sua admissibilidade em razão da matéria, da relevância e urgência. O plenário, nos quarenta e cinco dias subseqüentes, apreciará o mérito da medida.

§1º. Estando em recesso o Congresso Nacional, deverá este ser convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

§2º. Pronunciando-se o Congresso Nacional, através da Comissão Mista própria, pela admissibilidade da medida, ganhará a mesma força de lei, a partir de sua publicação. Em caso de rejeição, a medida será encaminhada à Mesa da Câmara dos Deputados, onde tramitará como projeto de lei, em regime de urgência, obedecido o procedimento previsto no artigo 64 e parágrafos, desta Constituição.

§3º. Perderão a eficácia, desde a publicação, as medidas cuja admissibilidade for aprovada e, no mérito, rejeitadas, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

§4º. As medidas provisórias cujos pressupostos de admissibilidade forem aceitos, converter-se-ão automaticamente em lei caso não apreciadas, no mérito, pelo Congresso Nacional, no prazo constante do “Caput” deste artigo.

§5º. Nos casos de guerra, estado de sítio ou calamidade pública, poderá o Presidente da República adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las à apreciação do Congresso Nacional, que se pronunciará no prazo de cinco dias, devendo, também, ser convocado imediatamente estando em recesso.

§6º. As medidas provisórias rejeitadas pelo Congresso Nacional, não poderão ser reeditadas na mesma legislatura, salvo nos casos do parágrafo anterior.

§7º. Não poderá o Presidente da República adotar medidas provisórias sobre matérias de competência privativa do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal”.

Art. 2º. Esta emenda entra em vigor na data de sua publicação.

CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 208, DE 1995
(Do Sr. Bosco França e outros)

Altera o artigo 62 da Constituição Federal para estabelecer hipóteses de adoção de medida provisória.

(APENSE-SE À PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 84, DE 1995)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1º. O art. 62 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Em caso de invasão do território nacional por nação estrangeira, declaração de guerra, catástrofe natural, convulsão social com convocação do Conselho da República e decretação do estado de sítio, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

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

Art. 2º. Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 472, DE 1997
(Do Senado Federal)

Altera dispositivos dos arts. 48, 62 e 84 da Constituição Federal, e dá outras providências.

(À COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE REDAÇÃO)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do §3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º. Dê-se ao art. 62 da Constituição Federal a seguinte redação:

Art. 62.

§1º. As medidas provisórias perderão eficácia se, no prazo de noventa dias, admitida a prorrogação por igual período, não forem convertidas em lei, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

§2º. O prazo inicial a que se refere o parágrafo anterior será contado a partir da data da publicação da medida provisória.

§3º. Ato do Presidente da República poderá prorrogar a vigência de medidas provisórias pelo prazo de noventa dias, sendo a respectiva mensagem encaminhada ao Congresso Nacional.

§4º. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, do todo ou em parte de medida provisória que tenha sido objeto de rejeição ou tenha perdido sua eficácia por seu decurso de prazo.

§5º. Os atos praticados na vigência de medida provisória terão validade jurídica plena, salvo se o Congresso Nacional, no prazo de sessenta dias, contado da data da extinção de sua eficácia ou rejeição, promulgar decreto legislativo disciplinando as relações jurídicas a alternância de costumes até simples.

§6º. As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados ou no Senado Federal, observado o critério de alternância simples.

§7º. O Congresso Nacional adotará regime especial de tramitação e votação para as medidas provisórias, cabendo a uma comissão mista de Deputados e Senadores examiná-las e emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, em cada uma de suas Casas.

§8º. Encerrada a votação na Casa revisora, que poderá alterar o projeto de conversão apenas por via de supressões, a matéria será acompanhada, se necessário, à comissão mista para prazo de cinco dias, obrigatoriamente, para que o respectivo Presidente a envie à sanção presidencial.

§9º. O voto contrário de uma das Casas importa em rejeição da matéria.

§10. É vedada a edição medida provisória sobre matéria:

I – relativa à:

- a) nacionalidade cidadania, direitos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público.
- d) planos pluri- anuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais, ressalvado o previsto no artigo 167, §3º.

II – reservada à lei complementar.

III – de competência exclusiva do Congresso Nacional ou privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

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

V – que contenha dispositivos estranhos à matéria que está sendo objeto da respectiva medida provisória.

§11. Em caso de interrupção das atividades do Congresso Nacional, independentemente dos motivos que determinaram o recesso, ficará igualmente suspensa a contagem dos prazos a que se refere o §1º.

Art. 2º. As medidas provisórias publicadas até a data da promulgação desta Emenda continuam em vigor até deliberação do Congresso Nacional ou revogação pelo Presidente da República.

Art. 3º. É revogado o inciso XI do art. 84 da Constituição Federal e os incisos IX e X passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.

IX – organização judiciária e do Ministério Público da União e do Distrito Federal;

X – Criação e extinção de cargos, empregos e funções públicas, observado o que estabelece o art. 84, inciso XXVII, na alínea d.”

Art. 4º. É acrescentado um novo inciso ao art. 84 da Constituição Federal, de número XXVII, renumerando o atual XXVIII e os incisos XXV e XXVI passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 84.

XXV – prover os cargos públicos, na forma da lei;

XXVI – editar medidas provisórias com eficácia imediata, nos termos do art. 62;

XXVII – dispor, mediante decreto, sobre:

- a) organização administrativa do Poder Executivo;
- b) transformação de cargos, empregos ou funções públicas;
- c) estruturação e atribuição dos Ministérios e órgãos da administração pública;
- d) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos”.

Senado Federal, em 15 de maio de 1997.
Senador Antonio Carlos Magalhães
Presidente do Senado Federal

**CÂMARA DOS DEPUTADOS
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N. 540, DE 1997
(Do Sr. Paulo Paim e outros)**

Dá nova redação ao art. 62 da
Constituição Federal.

(À COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE REDAÇÃO)

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do §3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º. O art. 62 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte §2º, renumerando-se o seu atual parágrafo único para §1º:

“Art. 62.

§2º. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria previdenciária e que visem alterar dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT”.

Art. 2º. Esta emenda constitucional entre em vigor na data de sua publicação.