

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MES-
TRADO (TURMA ESPECIAL)

O Princípio da Anterioridade Tributária e Medidas Pro-
visórias: (Análise Prévia à Emenda Constitucional n.º
32/2001)

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Eliazer Costa Vieira

Florianópolis (SC)

Setembro de 2001

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E MEDI-
DAS PROVISÓRIAS: (ANÁLISE PRÉVIA À EMENDA CONS-
TITUCIONAL N.º 32/2001)

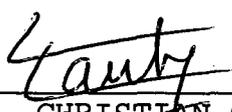
ELIAZER COSTA VIEIRA

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA E APROVADA EM SUA FORMA
FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO.



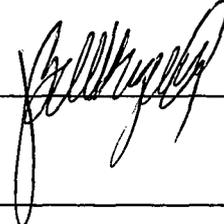
PROF. DR. UBALDO CESAR BALTHAZAR
ORIENTADOR

PROF. DR. SÉRGIO CADEMARTORI
COORDENADOR DA TURMA ESPECIAL



PROF. DR. CHRISTIAN GUY CAUBET
Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador CPG/CCJ/UFSC

BANCA EXAMINADORA:



ELIAZER COSTA VIEIRA

O Princípio da Anterioridade Tributária e Medidas Provisórias: (Análise Prévia à Emenda Constitucional n.º 32/2001)

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis (SC)

Setembro de 2001

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo infinito amor, transmitindo-me em todos os momentos a sensação de segurança e proteção.

Ao meu pai e minha mãe (*in memoriam*), esta que já não está mais entre nós, mas que juntamente com aquele, sempre me incentivaram, de forma carinhosa e com palavras alentadoras, a trilhar o caminho do estudo, buscando o alargamento de horizontes.

À esposa e filha, pela compreensão das minhas reações nos momentos de grande tensão e, por vezes, na minha ausência.

Ao Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, pela prestimosa atenção e ajuda que propiciou tornar realidade o sonho de fazer esta dissertação.

Aos amigos: Rodrigo, pela companhia sempre presente, nas pesquisas e consultas à fontes, promovendo uma situação de tranqüilidade; Rossana, pela revisão do texto e, Márcia Saúde, pela versão feita em inglês.

Às outras pessoas, que de forma maravilhosa contribuíram para a realização deste trabalho, agradeço com mesma intensidade e reconhecimento que atribuí aos demais nomeados.

A maior recompensa para o trabalho do homem não é o que ele ganha com isso, mas o que ele se torna com isso. (John Ruskin)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	5
1.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS	5
1.1.1 Conceito	5
1.1.2 O Princípio da Anualidade	8
1.1.2.1. Estrita Legalidade	9
1.1.2.2. Lei Orçamentária	10
1.1.2.2.1. Receita tributária	11
1.1.2.2.2. Despesa pública	12
1.1.2.3. O Princípio da Anualidade no Direi- to Comparado	14
1.1.2.4. O Princípio da Anualidade na Cons- tituição de 1946	17
1.1.2.5. O Princípio da Anualidade na Cons- tituição de 1967	18
1.1.2.6. A Constituição Federal de 1988 e o Princípio da Anualidade	20
1.1.3. Legalidade	21
1.1.4. As Origens do Princípio da Anteriori- dade	25
1.1.5. A Atual Redação do Princípio da Anteriori- dade	25
1.1.6. Irretroatividade da Lei	28
1.1.7. Da Segurança Jurídica	29
1.1.8. O Princípio da Separação dos Poderes ...	31
1.2. A CONSOCIAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA ANTERIORI- DADE E DA ANUALIDADE	36
1.3. AS EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ...	39

2. ASPECTOS GERAIS DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS	41
2.1. A MEDIDA PROVISÓRIA NO DIREITO BRASILEIRO ...	41
2.1.1. Conceito de Medida Provisória	41
2.1.2. Histórico	43
2.1.3. Análise do Art. 62 da CF	46
2.1.3.1. Relevância e Urgência	46
2.1.3.2. Matéria da Medida Provisória	50
2.1.3.3. Força de Lei	51
2.1.3.4. Provisoriedade da Medida Provi- sória.....	52
2.1.3.5. Votação da Medida Provisória	54
2.1.3.6. Possibilidade de Reedição	57
2.1.3.7. Poder de Emenda	59
2.1.4. Controle de Constitucionalidade das Medi- das Provisórias	60
2.2. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DO PODER EXECUTIVO ..	66
2.3. O DECRETO-LEI NO DIREITO BRASILEIRO	69
2.3.1. Escorço Histórico	69
2.3.2. O Decreto-Lei e o Princípio da Lega- lidade	71
2.3.3. O Decreto-Lei e o Princípio da Separação dos Poderes	73
2.3.4. O Decreto-Lei Regulava Matéria Tributária Formal	74
2.4. A MEDIDA PROVISÓRIA COMO SUBSTITUTA DO DECRETO- LEI	74
2.4.1. Visão Geral	74
2.4.2. O Princípio da Legalidade e as Medidas Provisórias	77
3. AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO	80
3.1. COMPETÊNCIA	80
3.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	81
3.1.1. Conceito	81
3.1.2. Indelegabilidade da Competência Tribu- tária	83
3.3. OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	86
3.3.1. Rol dos Tributos da União Previstos na Constituição Federal de 1988	86
3.3.2. Outros Tributos de Competência Exclusiva da União Previstos na Constituição Federal de 1988	87

3.4. AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVAMENTE FEDERAL	88
3.5. É (IM) PROCEDENTE O USO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS PARA CRIAR OU MODIFICAR TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO	94
3.4.1. Tributos Submetidos ao Princípio da Ante- rioridade	94
3.4.2. Tributos que Exigem Lei Complementar ...	95
3.4.3. Alteração de Alíquotas pelo Poder Exe- cutivo	96
3.4.4. Tributos Submetidos ao Lapsos Temporal de Noventa Dias	97
3.4.5. Situações Possíveis de Uso de Medida Pro- visória	97
3.4.6. Uso da Medida Provisória - Uma Reflexão	98
 CONCLUSÃO	 104
ADENDO	105
REFERÊNCIAS	108

RESUMO

O tema analisado nesta dissertação, importante no direito tributário brasileiro, refere-se ao "PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS APLICADAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO", posto que muitas medidas provisórias vêm sendo usadas pelo Executivo na área tributária, contrapondo-se aos princípios constitucionais da anterioridade da lei e da legalidade.

Argüi-se a competência do Executivo para editar Medidas Provisórias e faz-se uma crítica, tanto ao Judiciário, como ao Legislativo, ante a passividade com que assistem a constante utilização desta fonte normativa, sem nenhuma observância dos princípios constitucionais alusivos à matéria.

Buscou-se avaliar a aplicação do instituto sob a ótica de outros princípios, como o da legalidade, da segurança jurídica, da divisão dos três poderes, para se fazer uma conclusão bem mais aprofundada.

O artigo 62, da Constituição Federal, foi analisado detidamente, quanto à competência, possibilidade de reedição, validade e eficácia desde a edição e tempo de vigência. Viu-se também a forma de aprovação e conversão da Medida Provisória em lei, vendo-se que a forma exigida e adotada é a mesma para a aprovação de lei ordinária, situação que a torna incompatível com leis tributárias materiais, vez que devem ser complementares.

Concluiu-se que, visando evitar que os cidadãos fiquem impotentes e desprotegidos diante da vontade de se instituir ou alterar tributos por parte dos entes políticos, é de suma importância que os poderes constituídos exerçam bem a sua função prevista na ordem constitucional, proporcionando assim, um Sistema Tributário lastreado nos Princípios Constitucionais Gerais e nos Princípios Constitucionais Tributários.

ABSTRACT

The Theme analyzed in this paper, important in the Brazilian Fiscal right, it refers to the "PRINCIPLE OF DE ANTERIORNESS IN THE RIGTH FISCAL BRAZILIAN END THE APPLIED TEMPORARY MEASURES TO THE TRIBUTES OF EXCLUSIVE COMPETENCE OF THE UNION", position that many measured temporary they have been use by the Executive in the tributary area, opposing to the constitutional principles of the anteiorness of the law and of the legality.

I was inbterrogated the Executive's competence to edit Temporary Measures and it was made a critic, so much to the Judiciary, as to the Legislative, in the face of the passivity with that they attend the constant use of this normative source, without any observance of the allusive constitutional principles to the mater.

It was looked for to evaluate the application of the institute under the optics of other principles, as the one of the legality, of the juridical safety, of the division of the three powers, to do a well deepened conclusion.

The article 62, of the Federal Constitution, de-tailly was analized related to competence, reedition possibility, validity and effectiveness since the edition and time of validity. It also saw himself the approval form and conversion of the Temporary Measure in the law, seeing her that the demanded form and adopted it is the same for the approval of ordinary law, situation that turns her incompatible with material tributary laws, time that should be complemental.

If follows that, these steps are important to a-void citizens who are impotent and failed to protect due to the will of to institute or to alter tributes onthe part of the political beings, it is of highest importance that the constituted powers exercise its function well foreseen in the constitutional order, providing like this, a System Fiscal ballasted in the General Constitutional Principles and in the Tributary Constitutional Principles.

INTRODUÇÃO

Este trabalho é fruto do interesse despertado no autor em torno da matéria lecionada no mestrado, já que o conhecimento até então acumulado era tão pouco, que não permitia nenhuma tentativa, nem mesmo de se questionar muito a respeito do Direito Tributário.

Sendo viabilizada esta dissertação, no decorrer da pesquisa bibliográfica, o tema tornou-se cada vez mais interessante.

O art. 62 da CF enuncia que "*em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar Medidas Provisórias, com força de lei*". Estão presentes neste artigo as situações em que se devem usar Medidas Provisórias. Logo, a relevância e a urgência são pressupostos essenciais para a edição de tais dispositivos por parte do Chefe do Executivo Nacional.

Entretanto, conforme se vê no Princípio da Anterioridade no Direito Tributário Brasileiro, os tributos

só podem ser cobrados no exercício subsequente ao de sua criação, exceto aqueles casos expressos em lei.

O Governo Brasileiro, constantemente, tem lançado mão das Medidas Provisórias e, por vezes, utiliza-as para criar ou alterar os tributos. A doutrina tributária brasileira tem se dividido quanto à possibilidade da utilização de tal recurso normativo e em quais circunstâncias pode ele ser usado.

Diante de um problema tão corriqueiro e controvertido, achou-se por bem fazer um estudo pormenorizado e analisar, à luz da atual Constituição da República Federativa do Brasil e da doutrina tributária brasileira se as Medidas Provisórias, com base no Princípio da Anterioridade no Direito Tributário Brasileiro, podem criar ou modificar tributos de competência exclusiva da União.

O instituto da medida provisória tornou-se um instrumento fácil e de grande emprego por parte do Executivo Federal, não se observando o regramento constitucional a respeito, vendo-se concomitantemente a passividade do Legislativo diante das ações do Presidente da República.

Deixou-se de considerar o Princípio da Anterioridade da Lei, e por conseguinte, a sociedade se viu diante de uma insegurança jurídica, provocando um acrés-

cimo considerável de ações judiciais nos diversos tribunais do país, principalmente, na mais alta instância de julgamento, face a inobservância e o respeito aos direitos do homem, na forma de contribuinte.

É importante, neste momento, lembrar a afirmação de Bobbio:

“Uma coisa é um direito; outra, a promessa de um direito futuro. Uma coisa é um direito atual; outra, um direito potencial. Uma coisa é ter um direito que é, enquanto reconhecido e protegido; outra é ter um direito que deve ser, mas que, para ser, ou que para que passe do dever ser ao ser, precisa transformar-se, de objeto de discussão de uma assembléia de especialistas, em objeto de decisão de um órgão legislativo dotado de poder de coerção”.¹

O trabalho foi dividido em três capítulos com os seguintes títulos: O Princípio da Anterioridade no Direito Tributário Brasileiro, Aspectos Gerais das Medidas Provisórias e As medidas Provisórias e os Tributos de Competência Exclusiva da União.

Para se tratar do Princípio da anterioridade no primeiro capítulo, discorreu-se, inicialmente, a respeito do Princípio da Anualidade e sua consociação com o da anterioridade, analisando ambos em suas evoluções históricas. A análise em relação ao princípio da anualidade estendeu-se também ao direito comparado.

¹ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 83.

Já quanto às Medidas Provisórias, além da análise do art. 62 da Constituição Federal, discutiu-se o Decreto-Lei no direito brasileiro e a sua aplicação à matéria tributária até o momento, em que, com a edição da nova Constituição, foi substituído pela medida provisória.

Tendo em vista ser o instituto da Medida Provisória ato de manifestação do Chefe do Poder Executivo, e tendo vigência e eficácia desde a sua edição, foi feita uma breve abordagem em relação ao Princípio da Separação dos Poderes.

No terceiro e último capítulo fez-se uma análise das Medidas Provisórias em relação aos tributos de competência exclusiva da União. Para tanto, foram apresentados estudos quanto à competência para instituição e alteração, bem como os conceitos das diversas espécies de tributo federal.

Ao final do capítulo comentou-se se é procedente a criação ou alteração de tributos de competência exclusiva da União através de Medidas Provisórias.

1. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1. PRINCÍPIOS JURÍDICOS

1.1.1. Conceito

Para Karl Larenz², Princípios Jurídicos são “*pautas directivas de normaçaõ jurídica que, em virtude de sua própria força de convicçaõ, podem justificar resoluções jurídicas*”.

Acrescenta ainda:

“Enquanto idéias ‘jurídicas materiais’ são manifestações especiais da idéia de Direito, tal como esta se apresenta no seu grau de evoluçaõ histórica, alguns deles estão expres-

² LARENZ, Karl. *Metodologia na ciência do direito*. Trad. José Lamego. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. P. 577.

samente declarados na Constituição ou noutras leis; outros podem ser deduzidos da regulação legal, da sua cadeia de sentido, por via de uma 'analogia geral' ou do retorno à *ratio legis*; alguns foram 'descobertos' e declarados pela primeira vez pela doutrina e pela jurisprudência, as mais das vezes atendendo a casos determinados, não solucionáveis de outro modo, e que logo se impuseram na 'consciência jurídica geral', graças à força de convicção a eles inerente. Decisiva permanece a sua referência de sentido à idéia de Direito."³

No dizer de Roque Antônio Carrazza:

"Ao contrário do que pode parecer ao primeiro súbito de vista, as normas constitucionais não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras, verdadeiros princípios. Os princípios são as diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico. Não é sem razão que Prosper Weil afirma que 'algumas normas constitucionais são mais diretrizes; outras, menos'. A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes."⁴

Avançando, Roque Antônio Carrazza faz uma explanação sobre princípio jurídico, e ensina:

"Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isto mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a explicação das normas jurídicas que com ele se conectam".⁵

³ LARENZ, op. cit., p. 577.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 29.

⁵ *Ibid.*, p. 31.

Desta forma, pouco importa se o princípio é implícito ou explícito. Cabe ao operador do direito, dentro de todo o arcabouço da estrutura jurídica, identificá-lo e lançar mão dele no momento oportuno, inclusive, como pressuposto de validade de determinadas normas.

Os princípios jurídicos em sua exteriorização se subdividem em *Princípios Abertos* e *Princípios com Forma de Proposição Jurídica*⁶. Mas, não é fácil visualizar a fronteira entre os primeiros e os segundos.

O que deve ser esclarecido é que existem princípios que se colocam em um patamar mais elevado que outros, como o Princípio da Democracia⁷, o Princípio da Supremacia da Constituição⁸ e o Princípio Federativo⁹, os quais contêm uma idéia jurídica geral.

⁶ Cf. MENDONÇA, Maria L. V. Pessoa de. *A consociação entre os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária*. Revista da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, n. 2, p. 90. "Exemplos de princípio, com forma de proposição jurídica são aqueles que, embora não estejam explicitados na lei, estão contidos nela quando a mesma lei lhes estabelece exceções; assim, se na lei não tiver sido feita qualquer exceção e não for o caso de uma lacuna legal, o princípio é de aplicação imediata; é o caso, por exemplo, do princípio da liberdade contratual e da liberdade de forma que vigem no campo do direito das obrigações, ao lado do qual se situa o princípio aberto da autonomia da vontade no campo do direito privado; e também do princípio *nulla poena sine lege e ne bis in idem*."

⁷ Para José Afonso da Silva, por este princípio entende-se que "*democracia é um processo de convivência social em que o poder emana do povo, há de ser exercido, direta ou indiretamente, pelo povo e em proveito do povo*". In: *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 130.

⁸ Segundo este princípio a Constituição Federal é Lei Máxima e tem supremacia sobre todas as outras normas existentes no País. Já vem insculpido no art. 1.º, parágrafo único da Constituição Federal de 1988, quando explicita: "*todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta constituição*".

⁹ Por este princípio, o Estado Federal é uma união permanente, pactuada livremente, através da qual todos os membros pertencem a um mesmo Estado, visando a um objeto comum. Os Estados-membros conservam apenas a autonomia e entregam a soberania. A soberania passa a pertencer a este novo Estado federado criado pelo conjunto dos Estados-membros autônomos. Cf. FEU RO-SA, Antônio José Miguel. *Direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 408.

Em um degrau abaixo, vêm os princípios (na realidade subprincípios), que contêm alguma espécie de previsão e consequência jurídica, tais como: o princípio da irretroatividade da lei, o da anualidade e o da anterioridade da lei tributária.

Os princípios são encontrados em todo o sistema jurídico, tanto em termos constitucionais, como nas leis infraconstitucionais.

1.1.2. O Princípio da Anualidade

Para a maioria da doutrina brasileira o Princípio da Anualidade, consagrado na Carta da República Federativa do Brasil de 1946, não mais existe no mundo jurídico nacional, vez que na Constituição Federal de 1967 foi substituído pelo Princípio da Anterioridade, podendo-se citar como exemplo, Celso Ribeiro Bastos¹⁰, Paulo de Barros Carvalho¹¹, Sacha Calmon Navarro Coelho¹², Roque Antônio Carrazza¹³ e Yoshiaki Ichihara¹⁴.

Para melhor entendimento do Princípio da Anualidade, na forma descrita na Constituição de 1946, devem

¹⁰ Cf. in: *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 110

¹¹ Cf. in: *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 115.

¹² Cf. in: *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 316-319.

¹³ Cf. in: *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 126.

¹⁴ Cf. in: *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 56.

ser explicados o Princípio da Estrita Legalidade e a Lei Orçamentária.

1.1.2.1. Estrita Legalidade

O Princípio da Estrita Legalidade, embora possa se confundir com o da Legalidade, refere-se tão somente ao tributo, ou seja, é um princípio tributário, enquanto, que o da legalidade é um princípio constitucional geral.

Quanto à importância desse princípio, afirma Fonrouge:

“Um dos princípios essenciais do estado moderno é o da legalidade da tributação – também conhecido por reserva da lei – que a doutrina considera como regra fundamental do direito público.

Remonta a épocas bastante remotas a exigência de que as contribuições devem ser consentidas pelos representantes do povo. Na Grã-Bretanha, manteve-se vigente sem interrupção, sendo adotada pela Constituição dos Estados Unidos da América de 1787. Na França, caiu em desuso nos séculos XV e XVI, tendo sido restabelecida entretanto pelo art. 14 da declaração dos direitos do homem de 1789 e, na Argentina – como nos demais países que receberam influência da revolução francesa -, data da revolução de maio de 1810.

Da importância deste princípio tem-se idéia pelo fato de que as Constituições escritas o incluem no texto, pois, na organização democrática se reafirma o conceito segundo o qual só o parlamento – como representante do povo – pode criar contribuições.

Daí que a maioria das constituições modernas o consagra especificamente”.¹⁵

¹⁵Apud BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 107.

Por este princípio entende-se que ninguém é obrigado a pagar tributo que não tenha sido anteriormente definido em lei, em conformidade com o estabelecido nos arts. 5º, II e 150, I da Constituição Federal.

Portanto, para se instituir ou aumentar tributos, qualquer que seja a pessoa política de direito constitucional interno, só pode fazê-lo mediante a expedição de lei.

1.1.2.2. Lei Orçamentária

Anualmente, o Poder Legislativo deve votar a Lei Orçamentária, prevendo de forma estimativa as receitas e autorizando a realização das despesas com elas compatíveis. Assim, dita lei só tem a duração de um ano e não poderá ter elemento estranho à fixação da receita e da despesa. Portanto, nenhuma despesa pode ser realizada sem que haja previsão de receita.

A lei orçamentária não cria receita, somente faz previsão de arrecadação. Também não cria tributo, já que este só pode ser criado por legislação própria, quando for permitido pela Lei Maior. De forma idêntica, não cria a maior parte das despesas. Cuida somente em fixar, gerando efeito quanto à atuação dos agentes administrativos, que só podem gerar gastos de acordo com

a existência de crédito orçamentário no exercício financeiro.

Atualmente, em razão da Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei orçamentária tomou uma importância que até então não lhe era dada pelos administradores públicos, qualquer que seja o poder e a forma de administração. Exige citada lei que só poderão ser realizadas despesas na perfeita medida de receita. A cada dois meses, deve o administrador prestar contas, através de relatório resumido e a cada quadrimestre, de relatório completo. Caso fique provado a realização de despesas além das receitas, deverá reduzir os gastos até obter o reequilíbrio nos próximos três quadrimestres, com redução de 25% já no primeiro.

1.1.2.2.1. Receita tributária

Em uma classificação macro, as receitas podem ser, conforme se depreende da escola *alemã*, originárias (ou de economia privada) e derivadas (ou de economia pública). No âmbito das originárias, ainda se subclassificam em patrimoniais e creditícias. Quanto às derivadas, têm-se os tributos e as multas, fiscais ou não. Para efeito deste trabalho, somente será feita uma análise da receita tributária.

A receita tributária, como o próprio nome diz, é a oriunda da arrecadação promovida pelo Estado Moderno¹⁶ na forma de tributo, sendo a principal fonte de recursos para que sejam promovidas ações de atendimento às necessidades mínimas da sociedade, bem como para a manutenção de todo o aparato estatal na esfera dos três poderes no exercício da atividade meio tais como: gestão patrimonial, pessoal e serviços internos.

Esta receita é proveniente do poder de império (*jus imperii*) que o Estado usa para impor aos particulares um sacrifício patrimonial, ao dispor de parte dele, sem a finalidade de punição ou qualquer forma de contrato entre eles, visando a cobrir as despesas públicas.

1.1.2.2.2. Despesa pública

É aquela que o Poder Público faz para manutenção dos serviços básicos a que se propõe o Estado ou execução de atividades que ele absorva, em razão de necessi-

¹⁶ Um dos precursores na teoria de criação do Estado Moderno foi Hobbes que disse: "*Cedo e transfiro meu direito de governar-me a mim mesmo a este homem, ou a esta assembléia de homens, com a condição de transferires a ele teu direito, autorizando de maneira semelhante todas as suas ações. Feito isto, à multidão assim unida em uma só pessoa se chama Estado.*" E continua: "*Uma pessoa de cujos atos uma grande multidão, mediante pactos recíprocos uns com os outros, foi instituída por cada um como autora, de modo a ela poder usar a força e os recursos de todos, da maneira que considerar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comum.*" HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Trad. de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Nova Cultural, 1999. p. 144.

dades políticas ou econômicas. Tal despesa deverá ser realizada com pagamento em dinheiro e com prévia autorização legislativa, via Lei Orçamentária.

Como o Governo tem que saldar as dívidas com recursos financeiros, surge então, a necessidade de se efetuar a arrecadação no mesmo nível das despesas. Esta arrecadação deve ser feita em moeda corrente¹⁷, já que, somente é possível realizar a despesa com moeda de mesmo tipo, diferentemente de tempos passados, quando se usavam outras formas de pagamento, como honrarias e títulos de nobreza.

Na antigüidade, usava-se também o sal (*salarium*) de onde se origina a palavra salário, para se efetuar o pagamento dos serviços prestados pelos soldados romanos e que ao receberem, faziam trocas por outras mercadorias ou o vendiam, para conseguirem satisfazer as suas necessidades. Outro tipo muito usado, era o gado (*pecus*) que deu origem à palavra pecúnia. Mas hoje, os pagamentos de obrigações assumidas pela Administração Pública são feitos em dinheiro.

¹⁷ Assim é feita a arrecadação mediante os tributos, na forma definida no art. 3.º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção ou ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*"

1.1.2.3. O Princípio da Anualidade no Direito Compara- do

Segundo afirmação de Victor Uckmar a validade das leis fiscais a um período anual era em razão da necessidade do Soberano obter o consenso dos corpos para imposição de auxílios e contribuições, ou ser autorizado previamente, a cada ano, a proceder à arrecadação dos tributos.¹⁸

Assim, o princípio da anualidade foi adotado em muitas constituições do século XIX. Quanto à validade das leis fiscais a um ano, conforme cita o autor acima mencionado.

“Assim são de se recordar as Constituições vigentes nos seguintes Estados:

Bélgica (1831). Art. 111: “os impostos em benefício do Estado são votados anualmente. As leis que os estabelecem não possuem força senão por um ano, se não forem renovadas”.
Luxemburgo (1868). Art. 100: “os impostos a favor do Estado são votados anualmente. As leis que os estabelecem não possuem força senão por um ano, se não forem renovadas”.
Noruega (1814). Art. 75: “As taxas, impostos, tributos aduaneiros e outros gravames públicos ... não possuem validade além do 1º de julho de cada ano em que se reunir um novo *Storting*, a menos que sejam expressamente renovadas por este”.¹⁹

Já em termos de ser o Governo autorizado, previamente, a cada ano, a proceder à arrecadação dos tributos, continua afirmando:

¹⁸ Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Grecco. São Paulo: RT, 1976. p. 42.

“Assim se recordam as Constituições vigentes nos seguintes Estados:

Dinamarca (1915). Art. 47: “Durante cada sessão ordinária, logo após a abertura da sessão, vem apresentado ao *Riksdag* um projeto de lei financeira para o ano seguinte no qual é contida uma avaliação das receitas e das despesas do Estado”.

“Quando se previr que a discussão sobre a lei financeira para o exercício seguinte não possa terminar antes do início do exercício, o governo apresentará um projeto de créditos provisórios que o autoriza a arrecadar os impostos legais”.

Liechtenstein (1921). Art. 68: “A autorização para os impostos e as taxas é concedida normalmente por um ano administrativo”.

Portugal (1933). Art. 70, § 2.º : “A arrecadação de impostos instituídos por tempo indeterminado ou por um período fixo que ultrapasse a duração de um exercício, está sujeita à autorização da Assembléia Nacional”.²⁰

¹⁹ Id. Ibid.

²⁰ UCKMAR, op. cit., p. 42,4. E continua o referido autor: “*Suécia* (1809). Art. 58: “Ao início de cada sessão ordinária o rei deverá apresentar ao *Riksdag* um balanço da situação financeira em todos os seus aspectos, especificando as entradas e saídas, os débitos e os créditos. Se algumas receitas do Estado provierem de tratados comerciais com potências estrangeiras, deverá da mesma forma prestar contas delas”.

Art. 59: “Juntamente com o balanço da situação financeira e das necessidades do tesouro, o Rei apresentará ao *Riksdag* também um projeto a propósito dos meios com os quais prover, mediante contribuições (*bevillnigar*), às necessidades do Estado que ultrapassem as suas entradas ordinárias”.

Art. 60: “Estão compreendidos nas contribuições e direitos aduaneiros, as taxas postais, as estampilhas, os direitos sobre a aguardente fabricada no próprio domicílio e, além disso, todos os impostos instituídos com esse fundamento em cada sessão do *Riksdag*. Nenhum imposto geral, qualquer que seja o seu nome e natureza, poderá ser aumentado sem o consentimento do *Riksdag*, com exceção da tarifa sobre os cereais importados e exportados. O rei não poderá nem mesmo deferir a outrem a arrecadação das receitas do Estado nem estabelecer monopólios a seu próprio favor e da coroa, de particulares ou corporações, a não ser mediante uma lei elaborada pelo rei e pelo *Riksdag* conjuntamente, de conformidade com as disposições do art. 87”.

Art. 61: “Todas as taxas que o *Riksdag* tiver consentido indicadas no artigo anterior serão arrecadadas até o início do novo ano financeiro oportunidade em que o *Riksdag* deverá decidir sobre um novo consentimento”.

Art. 62: “Caberá ao *Riksdag*, depois de ter verificado as necessidades financeiras do Estado, conceder um subsídio proporcionado a tais necessidades, estabelecer na mesma oportunidade de que modo e em que medida somas especiais deverão ser destinadas a finalidades especiais e incluir no balanço tais somas em capítulos distintos”.

Turquia (1924). Art. 97: “A validade da lei orçamentária é limitada a um ano”.

Dentre as Constituições italianas que previram a anualidade dos tributos recordam-se, a primeira (art. 301) e a segunda (art. 297) da República Cisalpina (respectivamente de 1797 e 1798), aquelas da República da Ligúria (1797, art. 284), da República Romana (1798, art. 295), da República de Nápoles (1799, art. 319), do Reino das Duas Sicílias (1820, art. 325 e 1848, art. 16), do Piemonte (1821, art. 338) e do Grão-Ducado da Toscana (1848, art. 53). É de se observar que a segunda Constituição da República Cisalpina limitava a um ano somente a duração dos impostos diretos; a duração daqueles indiretos era de cinco anos (art. 297); a limitação a um ano era prevista pela Constituição da República da Ligúria (1797) somente para os impostos diretos (art. 284).”

Na França, a Constituição de 1791 trazia o princípio da anualidade em seu artigo 1.º, título V. Entretanto, mesmo não tendo sido repetido na Constituição de 1848, tal preceito assumiu valor constitucional, tanto que vem inserido no artigo final de cada lei orçamentária.

Na Inglaterra, mesmo não ocorrendo variação na alíquota do *Income tax*, a aplicação deve ser explicitamente aprovada cada ano.²¹

1.1.2.4. O Princípio da Anualidade na Constituição de 1946

Antes da digressão histórica, faz-se necessário, conceituar o Princípio da Anualidade.

Para Hugo de Brito Machado, "*o princípio da anualidade é aquele pelo qual a cobrança dos tributos há de ser autorizada anualmente*".²²

Em suma, o princípio da anualidade é aquele através do qual, só será possível cobrar tributo criado ou aumentado, caso haja previsão na lei orçamentária.

A Constituição Federal de 1946 assim expressava:

"Art. 141.....

²¹ UCKMAR, op. cit., p. 44,5.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 75.

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

Veja que o preceito constitucional acima exposto exige o perfeito atendimento do princípio da legalidade e da estrita legalidade.

Entretanto, não foi fácil a votação deste preceito na Comissão de Constituição, na fase de elaboração da Constituição de 1946, em face de que muitos preferiam que tal matéria constasse de lei ordinária. Preponderou a voz de Nereu Ramos, que sendo presidente e líder da maioria da Comissão, na condição de favorável à medida, conseguiu sua aplicação.

Em 1965, veio a Emenda Constitucional n.º 18, alterando a estrutura do sistema tributário. Tal alteração refletiu profundamente no princípio da anualidade, aplicando-o somente aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

1.1.2.5. O Princípio da Anualidade na Constituição de 1967.

Em 24.01.1967 foi promulgada uma nova Constituição que restaurou completamente o texto da Constituição Fe-

deral de 1946. Em 17.10.1969, a Emenda Constitucional n.º 1 trouxe a anualidade da seguinte forma:

“Art. 153.

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta constituição”.

A respeito deste preceito legal, Baleeiro diz que decorrem as seguintes conseqüências:

- “a) a lei material, que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira, o imposto de guerra etc., há de ser anterior ao exercício financeiro;
- b) a lei não pode ser alterada ou retificada, depois de 31 de dezembro, para vigência a que este se refere;
- c) o orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção;
- d) a lei material do imposto, cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso de prazo fixado no texto de suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior;
- e) a lei tributária, revogada por outra, não volta a vigorar pela revogação desta última (represtinação);
- f) a lei que aplica especialmente tributo à manutenção de órgão paraestatal, ou para-fiscal não pode delegar a este a fixação ou alteração do objeto da prestação, isto é, do *quantum* a ser exigido dos contribuintes, nem ser executada no exercício no qual foi publicada.
- g) a lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de fixar ou alterar, em regulamento de execução, o objeto e o *quantum* de tributos, ressalvadas as exceções expressas da Constituição”.²³

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Com notas de atualização de Mizabel de Abreu Machado Derzi. p. 94.

1.1.2.6. A Constituição Federal de 1988 e o Princípio da Anualidade

O art. 165, § 5.º da CF diz que a lei orçamentária anual deverá conter o orçamento fiscal referente aos poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Por conseguinte, deverá dita lei trazer em seu bojo o detalhamento da despesa e a previsão da receita conforme já visto no tópico inerente à Lei Orçamentária.

Desta forma, só haverá realização de despesa no ano seguinte, caso haja sua previsão no orçamento aprovado por lei no ano anterior. Entretanto, isto não quer dizer que o princípio da anualidade vige para a incidência de tributos. Vige tão somente, para disciplinar as ações dos agentes administrativos na execução do orçamento. Serve ainda para o planejamento das mudanças a serem efetuadas, por proposta do executivo, na legislação tributária.

Ives Gandra ao comentar o princípio da anterioridade²⁴ afirma que tal princípio tem muito menos força que o da anualidade e assim, tem impacto de proteção bem menor.

²⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. 2. ed. v. 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 157-160.

Desta forma, entende ele que o princípio da anterioridade, sendo empregado de forma solitária, pouco aproveita, já que não representa garantia maior ao contribuinte.

E continuando, afirma que a forma trazida pela atual Constituição quando da instituição das diretrizes orçamentárias, prevista no artigo 165, § 2.º não somente, fortaleceu o princípio da anterioridade, como também permite defender a tese de que o princípio da anualidade continua subsistindo no direito tributário brasileiro.

E assim, encerra seu comentário:

“No concernente à disposição sobre as alterações na legislação tributária, tendo a incluir-me entre os que defendem interpretação de que, além do princípio da anterioridade expresso no art. 150, III, *b*, o constituinte consagrou o princípio da anualidade fiscal, isto é, nenhuma alteração tributária será possível se não houver sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, que antecede a elaboração do orçamento anual”.²⁵

1.1.3. Legalidade

Para Kelsen “(...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”.²⁶

A respeito comenta Cademartori:

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. v. 6, tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 201-02.

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, trad. de João Batista Machado. Coimbra, Arménio Amado, 1974, p. 2.

“No que diz com a validade, a recente tradição, fundada por Kelsen, a postula como diferente da eficácia. A validade supõe a existência da norma num ordenamento jurídico, consistindo na própria pertinência daquela ao ordenamento positivo respectivo.²⁷

Em resumo, isto quer dizer que a disposição hierárquica de um conjunto de normas é que forma o ordenamento jurídico. Assim, as normas inferiores, buscam validade nas normas superiores, ou seja, elas devem estar em consonância, para o caso em análise, com as definições constitucionais.

O princípio da legalidade é pilar de sustentação do Estado de Direito, já que todas as normas devem ter como fundamento de validade a Constituição Federal. É a base do Estado Democrático de Direito, constituindo em segurança jurídica e social.²⁸

É da essência do Estado Moderno inserido no Estado Democrático de Direito, principalmente social, subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática.

Não basta a um Estado, como o Brasileiro, dito Democrático de Direito ou de Direito Social, estar sujeito ao império da lei, ou seja, viver sob a égide da legalidade, mas de leis legítimas, com base no “consen-

²⁷ CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade – uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 145.

sus" da sociedade, visando o atendimento às necessidades mínimas, não dos mais favorecidos, mas daqueles que ainda vivem à margem da ordem constitucionalmente estabelecida e que a Constituição Cidadã tem o objetivo de inserí-los no interior da sociedade brasileira, retirando-os de uma condição assoladora, quase como se fossem apátridas.

Desta forma, pode-se dizer que toda a sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral (*consensus*), que só se materializa em um regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelo Poder Legislativo, sujeita ao controle preventivo do Chefe do Executivo Nacional e que, mesmo com todo este controle, se vier a entrar no mundo jurídico nacional, quer seja pela sanção presidencial ou derrubada de seu veto por parte do Congresso Nacional, ainda estará sujeita ao controle de constitucionalidade do Judiciário, quer seja na forma difusa, ou na forma concentrada.

É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qual-

²⁸ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 125.

quer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.

Deve-se ressaltar que legalidade é diferente de legitimidade²⁹. Pode-se ter um governante exercendo legalmente o poder sem ser legítimo e outro, sendo legítimo, exerce o poder sem nenhuma legalidade. Num regime de exceção, o governo, mesmo ilegítimo pode atuar dentro dos ditames da legalidade e um governo eleito pelo povo, ou seja, totalmente legítimo, pode exercer as suas atividades não amparadas pela lei.

Este princípio está consagrado no art. 5º, II, da Constituição, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A legalidade, especificamente em matéria tributária, está consagrada no art. 150, I da CF:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”.

²⁹ Tem-se ainda de analisar mais a fundo a relação entre a legitimidade e a lei, dado que essa relação torna-se conspícua a partir da consolidação do estado moderno e das formulações de Weber sobre o tipo de dominação que o caracteriza, qual seja a legal-racional. A redução do problema de legitimidade àquele da legalidade exprime para autores sistêmicos como Palombella uma exigência atual: o direito somente poderá operar como redutor de complexidade se suas prestações forem previsíveis e o seu código for simples e inequívoco. Esta qualidade perder-se-ia se se renunciasse a uma legitimidade puramente legal e fazendo emergir instâncias de legitimidade não formais, mas “materiais”, ou seja, referidas a valores ou necessidades. Na sociologia weberiana, o direito é o *legitimans* do poder, em virtude da sua característica legal-racional (ou seja, extrai sua força legi-

1.1.4. As Origens do Princípio da Anterioridade

Misabel Abreu Machado Derzi, em nota atualizando a obra de Aliomar Baleeiro - Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, assevera:

“o princípio da anterioridade nasceu de um paradoxo bem brasileiro, como lembra Aliomar Baleeiro. Consagrado o princípio da autorização orçamentária de forma inequívoca na Constituição de 1946, começaram-lhe as violações na ordem dos fatos, infringências que culminaram em sua substituição pelo princípio da anterioridade”.³⁰

Como se vê, já na vigência da Constituição Federal de 1946, que trazia o princípio da anualidade, muito se discutia, até mesmo no âmbito da Suprema Corte Brasileira, conforme realça Hugo de Brito Machado³¹, quando cita que o STF decidira, interpretando esse princípio como simples anterioridade.

1.1.5. A Atual Redação do Princípio da Anterioridade

Menciona-se com freqüência, mesmo no âmbito dos operadores do direito, o princípio da anualidade, no

timadora da sua formalidade e racionalidade). CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade – uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 141.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Com notas de atualização de Mizabel de Abreu Machado Derzi. p. 51.

³¹ MACHADO, op. cit., p. 36.

lugar da anterioridade, que, na realidade, trata-se de um equívoco.

O princípio da anualidade, referindo-se à lei tributária não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Basta, tão somente, a norma tributária instituidora ou criadora de tributos entrar em vigor em data anterior ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.

O princípio da anualidade, consagrado no art. 141, § 34, da Constituição de 1946, exigia para a cobrança do tributo, além da lei que criava o tributo, uma segunda lei, a orçamentária.

O posicionamento de que o princípio da anualidade não vige mais no direito brasileiro não é pacífico, vez que, como visto antes, existem doutrinadores que pensam o contrário, caso de Ives Gandra da Silva Martins³² e Misabel Derzi³³.

A Constituição de 1988, no art. 150, item III "b" diz o seguinte:

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário da Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 157. Ver p. 19-20.

³³ BALEEIRO, op. cit., p. 94.

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

.....
 III – cobrar tributos:

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

Pelo exposto, no direito positivo brasileiro, a aplicação do princípio da anterioridade da lei tributária é regra, sendo exceções os tributos não sujeitos a tal princípio.

Assim, os tributos sujeitos à anterioridade da lei só poderão ser cobrados a partir do exercício seguinte ao da instituição ou da alteração.

O princípio em pauta significa que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado. Sendo criado em maio de um ano, por exemplo, terá que aguardar o mês de janeiro do próximo ano para ser cobrado.

Pode-se dizer assim, que as normas que instituem ou alterem os tributos, que estejam submetidas ao princípio da anterioridade, que é a regra, embora entre em vigor na data que o legislador definir, ou na forma estabelecida na Lei de Introdução do Código Civil, caso não seja definida data de entrada em vigor, só terá eficácia no início do exercício financeiro subsequente.

1.1.6. Irretroatividade da Lei

O art. 5.º, inciso XXXVI da Constituição Federal cita que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Este preceito constitucional traz consigo o princípio da irretroatividade da lei.

Em termos tributários, de acordo com este princípio, é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, "a"); combinando-se ele com o princípio da anterioridade, vê-se que o tributo ou seus aumentos somente incidem sobre fatos geradores que ocorrerem no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração.

Aliando-se ao estabelecido no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, infere-se que jamais pode uma lei retroagir para atuar sobre um direito já adquirido e um ato jurídico perfeito.

Observando-se por este ângulo, nota-se que nem era preciso o constituinte legislar a respeito do princípio em discussão, já que, preservando o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, salvo estaria e bem protegido ficaria o contribuinte contra pos-

síveis incursões dos entes políticos quanto a legisla-rem com efeito retroativo.

É interessante frisar que a vigência da lei não começa na data inserida na sua publicação, mas naquela de efetiva circulação do diário oficial. É comum, como já aconteceu em Unidades da Federação, na virada do ano, segurar a edição do último diário oficial enquanto se fazem os últimos ajustes de leis tributárias, de forma que, circulando até semana depois de iniciado o novo ano, consiga burlar o princípio da anterioridade.

Neste caso, estaria configurado, ao mesmo tempo, a violação de dois princípios: o da irretroatividade para os fatos tributários ocorridos nos dias iniciais de janeiro, antecedentes à circulação do diário oficial e o da anterioridade, em relação a todos os fatos ocorridos durante todo o exercício.

1.1.7. Da Segurança Jurídica

Este princípio toma como base a idéia de que não se deve aplicar de modo retroativo, pensamento e interpretação de uma determinada norma. Busca ele, então, proporcionar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.

Maria Sylvia Zanella di Pietro comentando a respeito do artigo 2.º, parágrafo único, inciso XIII da Lei n.º 9.784/99³⁴, afirma:

“O princípio se justifica pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a conseqüente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior. Essa possibilidade de mudança de orientação é inevitável, porém gera insegurança jurídica, pois os interessados nunca sabem quando a sua situação será passível de contestação pela própria Administração Pública. Daí a regra que veda a aplicação retroativa”.³⁵

Para ela, a segurança jurídica tem uma relação com respeito à boa fé.

Tal princípio busca tranquilizar os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, dá-lhes a garantia do passado. Essa ligação *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas.³⁶

³⁴ “Art. 2.º, parágrafo único, XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.

³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 85.

³⁶ Cf. CARVALHO, op. cit., p. 108.

Há que se ressaltar, neste diapasão, que não tem como separar a segurança das relações jurídicas do valor *justiça*³⁷, no que tange ao Direito Tributário, posto que, mesmo havendo previsibilidade dos atos e das relações tributárias por parte da lei, caso este valor seja abandonado, não haverá como concretizar a segurança jurídica em razão de segurança estar sempre ligada a uma condição psicológica, pois não representa estado e sim, sensação.

Em outras palavras, tal princípio deve ser observado para que os cidadãos sintam a sensação de que podem realizar atos com a certeza, de que, na observância do preceito estabelecido no art. 5.º, XXXVI da CF, serão rigorosamente cumprido e que as instituições tributárias em vigor não poderão ser trocadas por outras sem que haja a observância do princípio da anterioridade.

1.1.8. O Princípio da Separação dos Poderes

Os povos da antigüidade acreditavam que suas leis eram ditadas por deuses, conforme o Decálogo de Moisés enviado por Javé; o Código de Hamurabi; a Brama, obra

³⁷ Valor justiça aqui no sentido de que a sociedade vive sob a égide de que existe um equilíbrio nas relações sociais, e caso ele seja rompido, imediatamente o Estado age com vistas a restaurar a or-

de Manu, também dita ter sido inspirada pelo descendente de um Ser Supremo; para os cretenses, suas leis vinham de Júpiter; para os romanos, Numa havia recebido a lei da deusa Egéria e assim, muitos outros povos.³⁸

Como dito acima, os judeus usavam um sistema de divisão de poderes em que o poder de legislar era atribuído a Deus, através de seus profetas; o poder de julgar pertencia ao Conselho de Anciãos das Cidades Refúgio, e o poder executivo cabia ao governante (rei)³⁹.

Feu Rosa ao fazer a abordagem a respeito do assunto afirma que Aristóteles em seu livro Política, IV, 8 separou no Governo a Assembléia Geral Deliberante sobre negócios públicos, o corpo dos magistrados e o corpo judiciário.⁴⁰

Nos períodos que se seguiram, tanto na idade média, em que se predominava o domínio feudal, como no período do absolutismo, as funções de legislar, julgar e administrar ficava concentrada na mão de um único homem.

dem, quer seja social, econômica ou financeira.

³⁸ Cf. NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Medidas provisórias: controles legislativo e jurisdicional*. Porto Alegre: Sintese, 2000. p. 21.

³⁹ Cf. BÍBLIA, Português. *Bíblia sagrada*. Livro de Números. Trad. João Ferreira de Almeida. 69. ed. rev. e corrigida. Rio de Janeiro: Imprensa Bíblica Brasileira, 1988. p. 182-183.

⁴⁰ FEU ROSA, Antônio José Miguel. *Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 203.

No século XVII, John Locke⁴¹, idealizador da Revolução Inglesa, defendeu a existência de três órgãos de poder: a) o Poder Legislativo, exercido pelo Parlamento, com a incumbência de fazer leis; b) o Poder Executivo com a função de acompanhar a execução das leis, e c) o Poder Federativo, concernente à competência de declarar guerra, fazer a paz e demais assuntos externos.

A teoria da Separação dos Poderes adquiriu maior clareza com Montesquieu⁴² quando escreveu o famoso livro "O Espírito das Leis" em que falava da necessidade de se dividir as funções dentro do Estado em "executar a lei", "fazer a lei" e "judiciária".

No Estado Moderno, principalmente nos dias atuais, além da divisão dos Poderes do Estado para evitar exagero de determinados governantes, surgem ainda outros organismos. Feu Rosa comenta a teoria da separação⁴³ e a respeito ensina:

⁴¹ Cf. *Segundo tratado sobre o governo civil*. São Paulo: Abril Cultural, 1973. (Capítulos X (§ 132), XII (§§ 143 a 148) e XIII (§§ 149 a 158). p. 91, 97-103).

⁴² MONTESQUIEU. Charles de Secondat, Baron de. *O espírito das leis*. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.

⁴³ Na concepção teórica clássica, a separação dos Poderes tem as seguintes características fundamentais: 1) o presidente da República e os ministros (Executivo) não podem ser chamados perante o Congresso (Legislativo) para prestar contas de suas decisões administrativas, ou seja, dos atos políticos do governo; 2) o Executivo não tem iniciativa de leis. Esta compete exclusivamente ao Legislativo. O Executivo só tem o direito de veto; 3) o Executivo não pode dissolver o Legislativo; 4) os parlamentares (deputados e senadores) não podem exercer cargos no Executivo nem no Judiciário. Tampouco têm qualquer ingerência na nomeação de membros do Executivo e do Judiciário; 5) o Legislativo não pode aprovar voto de desconfiança do Governo; 6) nem o Executivo nem o Legislativo têm qualquer ingerência nas decisões do Judiciário. O Judiciário goza de toda independência nos seus julgamentos.

[...]

Entre nós essa apregoada separação ficou basicamente assim: 1) os ministros podem ser chamados perante o Legislativo; 2) o presidente da República tem a iniciativa de leis, dividindo-a com o Le-

“Verifica-se que ao lado ou acima dos três Poderes funciona ativamente no Estado moderno, e especialmente nos regimes democráticos, a *opinião pública*. O clamor público obriga o Executivo a agir, o Legislativo a fazer leis e o Judiciário a absolver ou condenar. O que dá maior ou menor relevância a um fato – e até mesmo a um crime – é o clamor público.

A nova Constituição nesse particular é muito clara e nítida. Não aceitou conceito tradicional de Estado dividido em ‘três Poderes’. Abriu o leque. Aumentou a participação da opinião pública nos três Poderes, fortaleceu o Tribunal de Contas, o Ministério Público, os sindicatos, os veículos de comunicação, os partidos políticos e as associações representativas da sociedade, criou, enfim, mecanismos de pressão e de controle fora daqueles que outrora cabiam exclusivamente aos ‘três Poderes’”.⁴⁴

Cita o art. 2º da Constituição Federal: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Esta separação significa mais distinção de funções do que isolamento, pois, na realidade, o Estado é uníssono, ou seja, um ente composto de partes, mas que devidamente interligadas, em busca de um bem comum para a sociedade, num exercício sinérgico de suas atividades, apresentam um resultado melhor.

Em determinados momentos, um poder pode realizar atividades que são consideradas como sendo de outro. O

gislativo; 3) o Executivo não pode dissolver o Parlamento; 4) os parlamentares só podem ser processados pelo Judiciário mediante prévia licença. Mas a negativa de licença suspende a prescrição enquanto durar o mandato; 5) os parlamentares podem exercer cargo no Executivo. Têm a ingerência na nomeação de membros do Executivo e do Judiciário, aprovando ou rejeitando as indicações feitas pelo chefe do Executivo; 6) o Legislativo não pode aprovar votos de desconfiança; 7) o Executivo e o Legislativo não têm ingerência nas decisões do Judiciário. Têm – sim – na escolha de seus membros. FEU ROSA, Antônio José Miguel. *Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 209/210.

que importa é que o exercício precípua, por excelência, é atinente a cada um dentro de sua área de atuação. Assim, Cabe ao Executivo, administrar de forma executiva; ao Legislativo, legislar e fiscalizar os atos do executivo e, ao Judiciário, aplicar a lei, decidindo demandas judiciais de lides.

Mas, como já dito, não é raro e até mesmo necessário que os poderes Legislativo e Judiciário pratiquem atos administrativos, tanto na gestão de seus funcionários, quanto da de seus patrimônios. Pode, por outro lado, o Legislativo exercer atividade judicante, como é o caso do julgamento do Presidente da República. Também o Executivo, ao proferir decretos, leis delegadas e outros instrumentos normativos, legislar em áreas e assuntos específicos. Mas tudo isto, ocorre de forma legal e numa sinergia para que o todo seja harmônico e haja bem estar e paz social.

Em termos tributários, nos casos exclusivos de um determinado poder, agindo outro, a sua ação será ilegal e portanto inválida. Assim, não pode, a título de exemplo, numa ação judicial, o juiz majorar uma alíquota fiscal alegando estar melhorando a distribuição de renda.

⁴⁴ Id., *ibid.*

1.2. A CONSOCIAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA ANUALIDADE

A palavra consociação foi utilizada por Aliomar Baleeiro⁴⁵ para mostrar a idéia de associação, harmonização entre princípios jurídicos.

Maria Luiza Pessoa de Mendonça traz a concepção de consociação entre o princípio da anualidade e o da anterioridade:

“No caso da lei que cria ou majora tributos, não se pode deixar de notar a consociação que foi feita no texto constitucional entre os três princípios aqui citados: o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade de lei que cria ou majora tributos e o princípio da anterioridade da mesma espécie de lei. Misabel Abreu Machado Derzi sustenta que também deve ser consociado com o princípio da legalidade o princípio da anualidade, o qual, ressalva, não mais se expressa na necessidade da prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos, mas, sim, como princípio que assim se pode exprimir, segundo ela: “a anualidade, associada à legalidade, permite deduzir as regras da periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, reflete toda a vida estatal e econômico-social do País, a partir da Constituição. Para certo ano, a lei orçamentária estima as despesas e as receitas a serem arrecadadas; no exercício financeiro anual se executam as leis tributárias (e orçamentárias) e, anualmente, se prestam contas dessa execução.

[...]

Concordamos inteiramente com Misabel Abreu Machado Derzi no que toca à existência e ao conteúdo do princípio que ela denomina de princípio da anualidade e à necessidade de sua *consociação* com o princípio da legalidade; entendemos mais que o princípio da anualidade está ainda *consociado* com o princípio da anterioridade e com o princípio da

⁴⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Com notas de atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi

irretroatividade. Assim, embora todos estes princípios configurem regras distintas, há estreita conexão entre eles".⁴⁶

Daí, constata-se que os entendimentos de Ives Gandra e Mizabel Derzi são diversos, posto que o primeiro entende que o princípio da anualidade remanesce, por si só no direito tributário brasileiro, ao passo que Mizabel Derzi tem o entendimento que o princípio da anualidade está no sistema jurídico tributário do Brasil em razão de que deve ser aplicado de forma consociada com o princípio da legalidade.

Segundo o art. 150, I, somente através de lei pode-se instituir ou aumentar um tributo, e no inciso II-I, "a" do mesmo artigo está previsto caráter da irretroatividade da lei tributária.

No caso da lei que cria ou majora tributo, não há o que se questionar quanto à consociação entre o Princípio da Anterioridade, o da Irretroatividade e o da Legalidade, posto que incidem sempre sobre um mesmo fato concreto, na medida em que esta lei só terá validade com relação ao fato gerador a partir de sua edição e só permitirá cobrança dos tributos no exercício subsequente, com as devidas exceções citadas neste mesmo trabalho.

⁴⁶ MENDONÇA, op. cit., P. 92/93

Para Ives Gandra, o princípio da anterioridade é bem menos exigente que o da anualidade. Ele se satisfaz tão-somente com o fato de não haver instituição ou aumento do tributo no mesmo exercício financeiro, motivo que o leva a criticar o posicionamento de que não vige mais o princípio da anualidade e afirma:

“O princípio da anterioridade, à evidência, tem impacto de proteção consideravelmente menor. A lei tributária pode ser editada após a aprovação do orçamento, bastando que seja anterior ao exercício.

O princípio da anterioridade, se solitariamente cuidado, não representaria cuidado maior ao contribuinte [...] Creio mesmo possa ser advogada a tese de que o art. 165 da Constituição Federal reintroduziu o princípio da anualidade no direito pátrio”⁴⁷

Entretanto, concordando este autor com muitos doutrinadores de que o princípio da anualidade não mais vige no direito brasileiro, não há que se falar em consociação entre o referido princípio e o princípio da anterioridade.

1.3. AS EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. v. 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 160.

A Constituição Federal apresenta situações de exceções ao princípio da anterioridade da lei quanto à instituição ou alteração de tributos, conforme se vê:

- a) os impostos extraordinários de guerra (art. 154, I);
- b) os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I).

Também estão incluídas nas exceções as contribuições sociais de que trata o art. 195 da Constituição Federal. Na forma do § 6º desse artigo, tais contribuições só podem ser exigidas após decorridos noventa dias da data da lei que as houver instituído ou modificado, não se exigindo a aplicação do princípio da anterioridade.

Mesmo não estando sujeitas a este princípio, também não podem ser contempladas pelo instituto da Medida Provisória, em razão de que estas entram em vigor na data de sua publicação, tendo eficácia desde a edição, situação que conflita com o prazo de noventa dias.

Existem alguns impostos cujas alíquotas podem ser alteradas, como assegura o Mandamento Maior, por ato do

Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei por força do § 1º do mesmo art. 153.

Nestes casos, não há necessidade de se lançar mão de Medidas Provisórias, posto que o uso de decretos se torna mais simples. Ex.: importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

2. ASPECTOS GERAIS DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS

2.1. A MEDIDA PROVISÓRIA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1.1. Conceito de Medida Provisória

Eros Roberto Grau conceitua: "*Medidas Provisórias são leis especiais dotadas de vigência provisória imediata*"⁴⁸

Para Michel Temer "*Medida provisória não é lei, mas é ato que tem força de lei. Não é lei porque não nasce do Legislativo.*"⁴⁹

⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. in *Medidas Provisórias na Constituição de 1998*. Revista dos Tribunais 658/241.

⁴⁹ TEMER, Michel. *Elementos do Direito Constitucional*. São Paulo: RT, 1995. p. 153.

Cita Ives Gandra da Silva Martins: "*Medida Provisória é um ato legislativo constitucional delegado, com força de lei, que se transforma em lei própria ou deve ser desconstituída.*"⁵⁰

Um conceito mais abrangente traz Sérgio de Andréa Ferreira:

"A medida provisória é aquilo que se pode chamar de um ato político, executivo, isto é, aquele que, não sendo nem jurisdicional, nem legal, é um ato vinculado à execução do Direito pelo Poder próprio, que é o Executivo. Não diria, como fazem alguns autores, que se trata de um ato administrativo em sentido estrito (espécie do ato executivo), porque ele é um ato político, no sentido de ato governamental de Direito Constitucional, de órgão do Poder Público, da chefia do Poder Executivo [...]. Subjetivamente, é ato executivo, eis que seu autor (sujeito ativo) é o Chefe do Poder Executivo. Formalmente, isto é, enquanto fonte de efeitos jurídicos e, assim, do ponto de vista eficaz, embora seja uma espécie individualizada, a medida provisória tem, segundo o art. 62 da CF, 'força de lei'. Embora ato executivo, a ela é atribuída essa força jurídica. Não é lei, pois que, do contrário, não teria sentido conferir-lhe tal eficácia".⁵¹

O entendimento do STF é:

"configuram, no direito constitucional brasileiro, uma categoria especial de atos normativos primários emanados do Poder Executivo, que se revestem de força, eficácia e valor de lei (ADIn 293-7/600-DF, decisão de 06/06/90, *Lex-JSTF* 178/54)."

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In *Medida Provisória - regulamentação - limite*. Revista Forense 307/83.

⁵¹ FERREIRA, Sérgio de Andréa. *Medida provisória: natureza jurídica*. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 1, 1993. p. 154.

2.1.2. Histórico

Este instrumento foi instituído no Brasil através da Constituição Federal de 1988, copiado do modelo italiano⁵² para um sistema parlamentar de governo⁵³, como era previsto na sistematização da Constituição Federal⁵⁴ e que, em razão de interferência de outros interesses, na última hora, foi retirado do texto constitucional original. Segundo Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins:

“O esforço bem-sucedido do Presidente Sarney em derrubar o modelo parlamentarista, que orientou os constituintes durante os trabalhos nas Subcomissões e Comissões, inclusive naquela de sistematização, criou em muitos dispositivos, um descompasso entre a intenção do constituinte, o modelo plasmado pelo plenário, com diretrizes políticas diversas”.⁵⁵

⁵² “... o referido dispositivo inspirou-se no art. 77 da Constituição italiana, que merece as seguintes observações: a) o regime italiano é de natureza parlamentarista; b) trata-se de procedimento constitucional de caráter extraordinário; c) os pressupostos para sua edição são a necessidade e a urgência; d) a edição da medida provisória ocorre sob a responsabilidade do Governo, e esta responsabilidade no regime parlamentarista é de natureza política, tanto que o Governo (gabinete) pode cair no caso de sua rejeição pelo Parlamento; e) o prazo de sua validade é de 60 dias; f) o Parlamento tem a faculdade de regular em lei as relações jurídicas decorrentes da rejeição da medida”. ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. *In Manual de direito financeiro & direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 284/285.

⁵³ “O que se pôde constatar, então, é que a Medida Provisória entrou em nosso texto constitucional para ser um instituto que seria utilizado na prática do Parlamentarismo, como em alguns modelos parlamentaristas racionalizados europeus e não para servir, no Presidencialismo, como artifício legislativo ‘extra-parlamento’, como passou a acontecer com o patrocínio dos governos após a promulgação da Carta Magna de 1988.” CRUZ, Paulo Márcio. *Processo legislativo, medidas provisórias e controle de constitucionalidade das leis*. In: Revista da ESMESC, v. 6, p. 249.

⁵⁴ “Basta analisar o projeto que surgiu da chamada Comissão de Sistematização da Assembléia Nacional Constituinte de 1988, presidida pelo saudoso professor Afonso Arinos de Melo Franco e que teve, como relator, o atual senador pelo Estado do Amazonas, Bernardo Cabral. Aquele Projeto pretendia instituir o Parlamentarismo no Brasil, o que, depois, pela ação política do dito ‘Centro’ – um movimento de direita que atuou nos momentos finais da Constituinte com os objetivos claros de garantir a continuidade do sistema presidencialista, dar cinco anos de mandato ao ex-Presidente Sarney e interferir em temas sociais polêmicos, como a reforma agrária, educação pública e gratuita e em pontos da ordem econômica e tributária.” Id. *ibid.*

⁵⁵ *In: Comentários à constituição do Brasil*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 474.

A Constituição Federal de 1988 deu oportunidade ao Presidente da República de, em determinadas situações consideradas como relevantes e urgentes, adotar Medidas Provisórias na condição de serem encaminhadas imediatamente ao Congresso Nacional para serem aprovadas no prazo de 30 (trinta) dias. Não sendo aprovadas, perdem a eficácia desde a edição.

Ao contrário do decreto-lei, que teve sua edição introduzida no direito brasileiro na CF de 1967 em seu artigo 55, que foi posteriormente alterado pela EC n.º 01/69. Tal preceito facultava ao Presidente da República editá-lo, havendo interesse e urgência, tratar de normas tributárias, a Medida Provisória não tem matéria expressamente determinada, mas tem sua limitação na análise do texto constitucional, como será feito no decorrer do presente ensaio.

Mas, tem-se visto que o Chefe do Executivo Nacional tem utilizado muitas vezes este instrumento, quando nem preenchidos foram os pré-requisitos de relevância e urgência, para qualquer tipo de situação, violando, assim, princípios constitucionais imutáveis, tornando ilegal aquilo que, inicialmente, é totalmente legal. E numa verdadeira conivência, o Congresso Nacional não tem se posicionado de forma contrária, aceitando, paci-

ficamente, a transferência de sua incumbência legislferante para o Presidente da República.

Entretanto, não é este o objetivo da Constituição, pois em nenhum momento pode-se dizer que ela deixou uma competência em branco para que o Presidente da República normatizasse da forma que bem entendesse, pois se assim fosse, estaria permitindo a afronta ao princípio da separação de poderes.

Faz-se necessário inserir a manifestação de Feu Rosa:

“Não há termos de comparação entre a soma de poderes concentrada nas mãos do Executivo e os acanhados limites impostos ao Legislativo e ao Judiciário, cuja soberania parece consistir, na prática, em não terem de ser submissos. Ou em poderem agir com independência, sem intervenções indevidas do Executivo.⁵⁶

No entanto, a Constituição da República vai além da divisão dos poderes, trazendo um novo conceito, conforme afirma o autor acima citado:

“Verifica-se que ao lado ou acima dos três Poderes funciona ativamente no Estado moderno, e especialmente nos regimes democráticos, a *opinião pública*. O clamor público obriga o Executivo a agir, o Legislativo a fazer leis e o Judiciário a absolver ou condenar. O que dá maior ou menor relevância a um fato – e até mesmo a um crime – é o clamor público.

⁵⁶ FEU ROSA, op. cit., p. 208-209.

A nova Constituição nesse particular é muito clara e nítida. Não aceitou conceito tradicional de Estado dividido em “três Poderes”. Abriu o leque. Aumentou a participação da opinião pública nos três Poderes, fortaleceu o Tribunal de Contas, o Ministério Público, os sindicatos, os veículos de comunicação, os partidos políticos e as associações representativas da sociedade, criou, enfim, mecanismos de pressão e de controle fora daqueles que outrora cabiam exclusivamente aos “três Poderes”⁵⁷.

Mas, neste sentido, o que se vê, é que já há muito tempo não se respeita a hierarquia da constituição, surgindo por vezes normas totalmente inconstitucionais, que nem mesmo são questionadas pela Casa de Leis maior do país, entrando no mundo jurídico nacional com plena vigência e eficácia, até que a sociedade ou membros dela, vendo-se feridos, ingressem na justiça para fazer valer os princípios constitucionais.

Encontra-se em tramitação no Congresso a Proposta de Emenda Constitucional 472-C/97, já aprovada em primeiro turno, tanto na Câmara dos Deputados, quanto no Senado Federal, que trata de alterações na atual redação do artigo 62 da Constituição Federal que redundarão em elevação do prazo de provisoriedade de 30 para 60 dias, prorrogável somente por mais uma vez, caso não tenha sido analisada pelo Congresso Nacional. Consta ainda na própria PEC que é vedada a reedição, na mesma

⁵⁷ *Ibid.*, p. 209.

sessão legislativa, de medida provisória rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.⁵⁸

2.1.3. Análise do Art. 62 da CF

2.1.3.1. Relevância e Urgência

Inicia o Art. 62 da CF afirmando *em caso de relevância e urgência*, deixando bem claro que as duas condições se constituem pressupostos autorizadores para adoção da Medida Provisória.

O termo relevância empregado no texto constitucional retrata o caso que tem importância, em razão de ser essencial para algo ou para alguém na sociedade. Assim, só poderá ser adotado tal instrumento normativo, quando ficar constatada uma circunstância de imperiosa necessidade.⁵⁹

Entretanto, não basta ser relevante. Deve também ser urgente, e a respeito ensina Celso Ribeiro Bastos:

“É pacífico o entendimento doutrinário de que a urgência para a edição de medida provisória fica caracterizada quando a

⁵⁸Cf. NOBRE JÚNIOR, op. cit., p. 191.

⁵⁹ Clèmerson Merlin Clève assevera: “Quanto às medidas provisórias, a relevância demandante de sua adoção não comporta satisfação de interesses outros que não os da sociedade. A relevância há, portanto, de vincular-se unicamente à realização de interesse público. De outro ângulo, a relevância autorizadora da deflagração da competência normativa do Presidente da República não se confunde com a ordinária, desafiadora do processo legislativo comum. Trata-se, antes, de relevância extraordinária, excepcional, especialmente qualificada, contaminada pela contingência, acidentabilidade, imprevisibilidade.” (*Medidas Provisórias*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 69-70.)

adoção de espécie normativa pelo procedimento legislativo ordinário não permitiria o êxito tempestivo da finalidade objetivada pelo Governo”.⁶⁰

A respeito ensina Misabel Derzi:

“**Relevância e urgência** são importantes conceitos que explicam:

- a antecipação da eficácia e da aplicabilidade da lei, em que se hão de converter as medidas provisórias, a momento prévio antes de sua existência;
- a eficácia imediata, desde a edição, como **necessária e essencial propriedade** das medidas provisórias;
- a inexistência de qualquer discricionariedade para o Chefe do Poder Executivo, o qual não tem a faculdade de adiar a eficácia e a aplicabilidade das medidas provisórias para data posterior à de sua edição, quer para o exercício subsequente, quer para o momento da regulamentação. Ou se dão, no caso concreto, a relevância e a urgência, cabendo, sendo próprio e adequado o uso de medidas provisórias, ou não;
- a antinomia existente entre o princípio da anterioridade e as medidas provisórias, uma insolúvel contradição.”⁶¹

Arrematando a questão, a mesma autora acima citada afirma:

“O que ocorre, entretanto, é que a **relevância e a urgência**, no Direito Tributário, merecem 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...”⁶²

⁶⁰ BASTOS, op. cit., p.360.

⁶¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos*. In: Revista de Direito Tributário, n. 45. Jul./Set. 88. São Paulo: RT, p. 134.

⁶² DERZI, op. cit., p. 135.

2.1.3.2. Matéria da Medida Provisória

Só podem ser matérias de Medida Provisória aquelas que não estiverem definidas na Constituição como sendo dela própria ou de leis, ou ainda, que não sofram proibição constitucional, bem como não estejam submetidas a qualquer situação que impeça a entrada em vigor imediatamente. Assim, não podem ser tratadas por tal instrumento normativo, as matérias previstas no art. 68 da CF, as que dependem de iniciativa exclusiva de outro dos poderes da União e os tributos que se submetem ao princípio da anterioridade da lei tributária.

Com base também no princípio da estrita legalidade, conforme se vê no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, não se pode criar ou aumentar tributos sem o emprego de lei. Logo, não se pode usar Medida Provisória para este fim.

2.1.3.3. Força de Lei

O Texto Maior fala que a Medida Provisória tem "força de lei". Ora, se assim é, logo não é lei, mesmo tendo os efeitos de uma lei no período de vigência, vez

que são impositivos, aderentes e dotados de coerção obrigatória. Embora se fale em editar medidas provisórias, na forma como está previsto no art. 84, XXVI, elas só podem ser adotadas em razão do exposto, e também porque assim define a Constituição Federal no art. 62.

Ademais, mesmo tendo força de lei, conforme afirma o artigo acima citado, de forma alguma leva a medida provisória à equiparação da lei, como manifestação pura, exclusiva e fundamental do Legislativo. Mesmo porque, é dotada, somente a título precário, do mesmo poder e coercibilidade que tem as leis.

Por ter força de lei, não é admissível que a MP, uma vez encaminhada ao Congresso Nacional, antes de sua conversão em lei, seja retirada, podendo entretanto, ser revogada por outra MP, conforme se denota de posicionamento do STF:

"não é admissível sua retirada do Congresso Nacional a que foi submetida para o efeito de ser, ou não, convertida em lei, pelo fato de ser a MP ato normativo com força de lei (ADIn 221-0-DF, medida liminar de 29/3/90, Lex-JSTF 184/37).

...
O Presidente da República pode expedir MP revogando outra MP, ainda em curso no Congresso Nacional. A MP revogada fica, entretanto, com sua eficácia suspensa, até que haja pronunciamento do Poder Legislativo sobre a MP abrogante. Se for acolhida pelo Congresso Nacional a MP abrogante, e transformada em lei, a revogação da MP anterior torna-se definitiva; se for, porém, rejeitada, retomam seu curso os efeitos da MP abrogada, que há de ser apreciada

pelo Congresso Nacional, no prazo restante a sua vigência (ADIn 12053/600-DF, medida liminar, DJU-1, de 01/12/95, p. 41.718).”

2.1.3.4. Provisoriedade da Medida Provisória

É mais um pressuposto formal. Expressa o art. 62 da CF em seu parágrafo único:

“Art. 62. [...]”

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 ela é provisória, o primeiro efeito desta provisoriedade é o fato de que ela não revoga outro preceito incompatível com seu texto, sustando-lhe tão somente a eficácia, até que seja aprovada ou rejeitada.

O segundo efeito está no fato de que, não sendo aprovada, perde a eficácia desde a sua edição, e assim, tendo produzido efeitos de difícil reparação, obrigará a parte atingida a recorrer ao Judiciário. Neste caso, há um complicador maior, pois existe pendência de regulamentação, por parte do Congresso, da situação provocada. O certo é que, se isto ocorrer, um caos geral será implantado já que o constituinte não definiu exatamente a forma de disciplina do fato. Tem-se firmado na

doutrina que a melhor forma de solucionar este problema é o Congresso editar decreto legislativo regulamentando a matéria.

Este caos tem duas vertentes: a primeira é que algumas pessoas atingidas desejam a anulação de todos os atos que as atingiram; a segunda é aquela que, na vigência da medida provisória, pessoas realizaram atos jurídicos que se forem desfeitos causarão um mal maior do que se permanecerem. Então, é melhor para elas a manutenção dos efeitos produzidos no período de vigência da medida. Enfim, o caso não é tão simples como parece.

O Supremo Tribunal Federal, em dois julgados, manifestou-se sobre o assunto, decidindo que:

“a rejeição parlamentar de MP – ou de seu projeto de conversão –, além de desconstituir-lhe *ex tunc* a eficácia jurídica, opera outra relevante consequência de ordem político-institucional, que consiste na impossibilidade de o Presidente da República renovar esse ato quase legislativo, de natureza cautelar (ADIn 293-7/600-DF, *lex*-JSTF 178/54).

...

a rejeição da MP despoja-a da eficácia jurídica desde o momento de sua edição, destituindo de validade todos os atos praticados com fundamento nela. A disciplina das relações jurídicas formadas com base no ato cautelar não convertido em lei constitui obrigação indeclinável do Poder Legislativo da União, que deverá regrá-las mediante procedimento legislativo adequado. O exercício dessa prerrogativa congressional decorre, fundamentalmente, de um princípio essencial de nosso sistema constitucional: o princípio da *reserva de competência* do Congresso Nacional (ADIn 365-8/600-DF, julgada em 07/11/90, RJ-IOB 1/4083).”

2.1.3.5. Votação da Medida Provisória

Diz o parágrafo único do art. 62 que o Congresso Nacional tem o prazo máximo de trinta dias para conversão em lei ou rejeição da medida provisória. Discute-se quanto à competência para aprovação, vez que entendem alguns membros do Congresso, que ela pode se realizar pelas comissões representativas, enquanto outros entendem ser somente competente para aprová-la, o pleno das casas de Leis. O que resta, afinal, é que para a sua aprovação, nunca é exigido nada além do *quorum* simples.

Na forma do art. 2º da Resolução 01/89 - CN é previsto que nas 48 seguintes à publicação da medida provisória no Diário Oficial da União, o Presidente do Congresso, designará uma comissão mista, integrada por sete senadores e sete deputados e respectivos suplentes para estudar a sua admissibilidade. Para se iniciar os trabalhos, é exigida a presença mínima de um terço de seus membros.

Após a designação, a referida comissão terá o prazo de 12 horas para a sua instalação, momento em que serão escolhidos seu presidente, vice-presidente e relator. Tal comissão terá o prazo de cinco dias, a contar da data de publicação da medida, para emitir parecer quanto à sua admissibilidade.

Emitido o parecer ao Presidente do Congresso, serão adotadas as seguintes medidas: a) abrir-se-á prazo de 24 horas para recurso, que só será analisado pelo plenário do Congresso Nacional, se for assinado por um décimo dos membros do Poder Legislativo, ou por líderes que representem este número; b) se for concluído que não há relevância e urgência, convocar-se-á de forma idêntica, no prazo de 24 horas, sessão conjunta para decidir pela admissibilidade da medida. Não sendo nada decidido pelo plenário, durante duas sessões seguintes, realizadas em até dois dias imediatamente subseqüentes, serão tidos como existentes os pressupostos do art. 62 da CF.

Após isto, atendidos os pressupostos exigidos, a tramitação do processo legislativo de aprovação da medida provisória seguirá a forma prevista no art. 7.º e seguintes da Resolução 01-89-CN. Sendo rejeitada, no que tange a estes requisitos, ocorrerá o seu arquivamento, emitindo o Presidente do Congresso ato declaratório de sua insubsistência, comunicando-se, devidamente, o Presidente da República. Isto ocorrendo, caberá à comissão mista elaborar projeto de decreto legislativo, visando disciplinar as relações jurídicas decorrentes da vigência da medida provisória. A tramitação de dito decreto será iniciado na Câmara dos Deputados.

Superada esta fase de admissibilidade da medida, a comissão mista, encaminhará, no prazo máximo de 15 dias, parecer ao Presidente do Congresso sobre análise dos aspectos constitucionais e o mérito da medida.

Caso a comissão resolva opinar pela alteração do texto, deverá resolver pela apresentação de projeto de lei de conversão relativo à matéria e de decreto legislativo disciplinando as relações jurídicas decorrentes da vigência dos textos retirados ou alterados.

Para aprovação da medida provisória é exigido maioria simples, apurada na forma do art. 47 da CF.

Caso o prazo previsto no art. 7.º da Resolução 01/89 seja exaurido, o Presidente do Congresso Nacional designará relator para emitir parecer em plenário sobre a constitucionalidade e o mérito da questão.

No caso de estar exaurindo o prazo do art. 62, parágrafo único da CF por cinco dias apenas, a matéria passará a ser apreciada em regime de urgência, prorrogando-se a sessão até final decisão.

Não conseguindo o Congresso deliberar no prazo de trinta dias, a comissão mista elaborará esboço de decreto legislativo, disciplinando as relações jurídicas decorrentes da vigência da medida provisória. Se ocorrer a aprovação, o texto será submetido ao Presidente da República para publicação como lei.

Como o Congresso Nacional pode glosar parte do texto original, em recente julgado, afirma o STF:

“o fato de o Congresso Nacional glosar certos dispositivos não a prejudica, no campo da eficácia temporal, quanto aos que subsistiram (RE 167.598-5-DF, RJ-IOB 1/7197).

...
Medida Provisória – Eficácia – Lei de conversão – Modificações – Efeitos. O fato de o Congresso Nacional, na apreciação de medida provisória, glosar certos dispositivos não a prejudica, no campo da eficácia temporal, quanto aos que subsistiram. A disciplina das relações jurídicas, prevista na parte final do parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, diz respeito à rejeição total ou à parcial quando autônoma a matéria alcançada (AgRg em Ag 186.536-9/DF, 2ª T., ac. Un. De 09/12/97 – Lex-JSTF 233/98).”

2.1.3.6. Possibilidade de Reedição

Quanto à reedição, a Medida Provisória deve ser analisada sob dois aspectos: o primeiro é quando se refere à rejeição de sua aprovação. Neste caso, na Visão de Clève⁶³ não se pode admitir a reedição.

A segunda hipótese trata da não aprovação no trintídio legal. Como, normalmente, este prazo de aprovação ou rejeição da Medida Provisória vence, sem nenhuma manifestação por parte do Congresso Nacional, acaba o Presidente da República reeditando a medida.

Em razão desta prática vir se tornando regra, a ponto de Medidas Provisórias reeditadas, praticamente,

em razão da reedição, perderem a condição de provisori-
idade e vigirem por períodos até mesmo superiores a a-
no, diante de muitos questionamentos a respeito, já se
encontra em andamento no Congresso Nacional proposta de
alteração do texto constitucional, PEC 472-C/97.

Esta proposta modifica consideravelmente o insti-
tuto das Medidas Provisórias, impedindo que elas vigo-
rem indefinidamente sem que o Legislativo se pronuncie.
O texto aprovado no Senado e na Câmara, em primeiro
turno, estabelece que, 45 dias depois de editada, a MP
passará a ter prioridade sobre todos os projetos em e-
xame pelo Legislativo.

Caso deputados e senadores não terminem a votação
até o 60º dia de sua edição, a MP ganhará outros 60 di-
as de vigência e continuará sobrestando as outras maté-
rias em discussão. Se ao final de 120 dias a Câmara ou
o Senado não tiverem concluído a votação, a MP perderá
eficácia desde a sua edição.

Mas ainda, sob a vigência do modelo atual, tem o
Supremo Tribunal Federal orientado que não se deve ree-
ditar a Medida, quando rejeitada pelo Congresso Nacio-
nal, ficando tão somente autorizada a reedição, quando
ocorrer o decurso de prazo sem a manifestação do Poder
Legislativo Nacional.

⁶³ CLÈVE, Op. cit., p. 119-120.

2.1.3.7. Poder de Emenda

Afora o prazo de trinta dias, a medida provisória é submetida a um processo legislativo, que a levaria à aprovação de qualquer outra lei, dentro das exigências à sua espécie. Assim, pode a medida sofrer emendas aditivas, modificativas e supressivas.

É de se ressaltar que havendo modificações (inclu- são de matérias novas) que não estavam no texto origi- nal, sendo convertida em lei, estas modificações só a- carretarão o efeito *ex nunc*, não produzindo efeito re- troativo.

2.1.4. Controle de Constitucionalidade das Medidas Provisórias

O art. 102, inciso I, alínea "a" da Constituição Federal⁶⁴ atribui competência ao Supremo Tribunal Fede-

⁶⁴ A Constituição apresenta-se como começo e fonte de validade do ordenamento jurídico, a que nenhuma outra norma, de grau hierárquico menos elevado pode contrariar, tanto pelo seu conteúdo como pelo processo de sua elaboração. Para tornar bem definida a circunstância, é usual dotar as constituições escritas de rigidez, ou seja de um reforçado esquema de proteção contra mudanças do seu texto, pela indicação de alguns princípios inalteráveis, e a adoção, para a emenda dos demais dispositivos, de um processo legislativo especial, mais árduo do que o comum para a elaboração de outras leis. Essa técnica visa proteger o trabalho produzido pelo legislador contra a assunção de faculdades não concedidas aos poderes constituídos que descaracterizariam, em pouco tempo, a Constituição, tornando-a em norma sem maior importância, retirando-lhe seu caráter de estatuto jurídico fundamental. Estabelecida a precedência da Lei Maior, qualquer ato normativo infraconstitucional só será juridicamente válido, se for adequado àquela, tanto no concernente à sistematização de sua elaboração, ao aspecto formal, como no que respeita ao seu conteúdo, ao aspecto material. Na hipótese de contrariedade, será possível, através da operação do controle da constitucionalidade, reconhecer que a norma inferior apresenta-se viciada, é inconstitucional e, por isso,

ral para processar e julgar, originariamente, a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal. É nesta condição que ele é chamado de "Guardião da Constituição".

Depreende-se da citação de DOBROWOLSKI⁶⁵ que os poderes constituídos pela norma constitucional devem, tão somente, realizar aquilo que lhes é permitido e determinado, não podendo também deixar de exercer as funções a eles determinadas.

Assim, o Executivo não pode exceder aos seus limites, sob pena de ter sua pretensão resistida, tão logo seja movida ação requerendo atuação jurisdicional a respeito, e reprovada ao final do julgamento.

Silvio Dobrowolski assevera, ainda:

"... o exame da adequação dos atos normativos, em face do texto maior, e a eventual declaração de inconstitucionalidade, se incluem dentro da função específica do Poder Judiciário. Afinal, se a este cabe a jurisdição – de *juris dicere* = dizer o direito – toca-lhe, por via de consequência, proclamar

destituída de validade. DOBROWOLSKI, Silvio. *A inflação legislativa e a jurisdição constitucional*. EMESC, Florianópolis, v. 6, p. 257.

⁶⁵ A Constituição, sob o ponto de vista jurídico, é a lei fundamental do ordenamento estatal. Nela se traçam os procedimentos e os limites aos conteúdos das normas que venham a ser produzidas após a sua vigência. A Constituição cria os poderes do Estado, atribuindo-lhes as suas funções. Estabelece o modo como devem proceder para a elaboração normativa. Dá, assim, início a uma ordem jurídica e traça o método para a sua produção. Como incorpora um sistema de valores a se realizar, privilegia ou proíbe os conteúdos das normas, de acordo à sua correspondência ou não a tais princípios. Os poderes constituídos pela obra constituinte são nela limitados; ao exercerem suas atribuições, não podem legitimamente, ultrapassar os limites que lhe foram traçados por quem os criou. DOBROWOLSKI, Silvio. *A inflação legislativa e a jurisdição constitucional*. EMESC, v. 6, p. 257.

que a disposição violadora da Constituição não é direito, por se afastar da fonte de validade do ordenamento jurídico.

A rigor, trata-se do exercício da tarefa de julgar, própria dos juizes, na precisa explicação de Otto Bachof de que "se denomina julgar toda a confrontação preceptiva do comportamento humano com o ordenamento jurídico, quer esse comportamento seja dos governantes ou dos governados.

Ao deixar de considerar como jurídica regra contrária à Constituição, o Judiciário não assume posição dominante sobre o Legislativo e o Executivo. Coloca-se, isso sim, em perfeita sintonia com a Lei Magna, desqualificando regra que a contraria. Essa missão judicial resulta do próprio sistema de separação de poderes, em que estes atuam com independência, entre si. O acatamento do magistrado à lei inconstitucional, equivaleria a reconhecer a superioridade do Poder Legislativo ou do Chefe do Executivo, inclusive sobre o constituinte originário, criador da Constituição."⁶⁶

Não resta menor dúvida de que numa democracia e num Estado de Direito Social, o equilíbrio dos três poderes está no respeito à atuação de cada um nos ditames da Constituição Federal, e que, na atrofia de um deles ou exagero de outro, problemas sérios sofrerão os administrados, com conseqüências negativas até mesmo para a harmonia e paz social, fim último do referido modelo de Estado, supra citado.

Na forma como prevê a Constituição Federal em seu art. 62, o Presidente da República tem uma forma de poder, diga-se, quase imperial, levando-o a um modo de pensamento que ele pode tudo em termos de criar normas, sem atentar para qualquer freio, quer seja do Judiciário.

⁶⁶ In: *A inflação legislativa e a jurisdição constitucional*. EMESC. v. 6, p. 258.

rio, ou do Legislativo, que tem a legítima representação do povo para o mister de legislar.

Nos dias atuais, diante da unificação do Legislativo e do Executivo, através dos partidos políticos que compõem a base governista, fragilizando a democracia, o controle constitucional das Medidas Provisórias pelo Supremo Tribunal Federal, torna-se de suma importância, principalmente, para limitar o poder do Estado, não se referindo aqui a um poder legítimo, mas àquele poder em que, embora exercido por representantes da sociedade, tem suas decisões desamparadas pelo *consensus social* brasileiro.

Entretanto, todos os operadores do direito sabem que a missão do Poder Judiciário não é das mais fáceis, quando se defronta com questões desta natureza. Adotadas as medidas provisórias, Paulo Márcio Cruz afirma:

“O Poder Judiciário, por sua vez, se depara com situações intrincadas e de solução, na maioria das vezes, muito difíceis. Constitucionalistas de porte, como Celso Bastos, José Afonso da Silva e Dalmo Dallari, chamam a atenção para conflitos advindos de situações criadas por Medidas Provisórias, que vigoram durante determinado período e, depois, são rejeitadas e/ou modificadas pelas casas legislativas, ou reeditadas com teor distinto do texto anterior, trazendo, não raro, transtornos jurídicos para muitos cidadãos brasileiros.”⁶⁷

⁶⁷ *In: Processo legislativo, medidas provisórias e controle de constitucionalidade das leis. In: Revista da ESMESC, v. 6, p. 248.*

Em suma, na árdua missão de guarda da Constituição, sendo acionado e vindo a atuar, o Poder Judiciário não está quebrando o equilíbrio entre os poderes. Primeiro, porque ele só atua mediante questionamento de outro órgão estatal, de um grupo organizado de cidadãos, ou, diretamente por uma pessoa prejudicada. Depois, porque a própria Constituição lhe atribui esta missão com vistas a dar harmonia aos poderes e proteger a sociedade.

É importante trazer à colação, neste momento, as palavras de Silvio Dobrowolski:

“Ao demais, não detém o poder constituinte reformador, a quem cabe, se isso lhe parecer conveniente, alterar disposição constitucional não protegida contra emendas. Enfim, as decisões da jurisdição constitucional, quando confirmam aquelas do Legislativo e do Executivo, acabam por fortalecê-las, pondo fim às dissensões em torno da constitucionalidade de atos normativos e reforçando a obediência e o consenso dos governados, assegurando, sempre, a convivência democrática.”⁶⁸

E quando da provocação quanto a uma lei que tenha tido o seu nascedouro numa medida provisória, quanto à sua constitucionalidade, o STF já tem se manifestado da seguinte forma:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Pedido de liminar. – Quando uma Medida Provisória é convertida em Lei, argüi-

⁶⁸ DOBROWOLSKI, op. cit., p. 261.

ção de inconstitucionalidade deve atacar esta e não aquela. Essa regra, porém, não se aplica a casos em que a inconstitucionalidade que se alegar com relação à Medida Provisória diz respeito exclusivamente a ela (o de ser, ou não, cabível Medida Provisória para instituir ou aumentar imposto), refletindo-se sobre a lei de conversão no tocante à sua vigência para o efeito de observância do princípio constitucional da anterioridade. – Inocorrência, em exame compatível com pedido de liminar, de relevância jurídica dos fundamentos em que se baseia a arguição de inconstitucionalidade. – Prevalência do ‘periculum in mora’ em favor da Fazenda, máxime quando é discutível a relevância jurídica da arguição. Pedido de liminar indeferido. ADIN 1.005-1-DF – Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 19-05-95”

2.2. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DO PODER EXECUTIVO

Segundo o ensinamento de De Plácido e Silva,

“Competência legislativa é o poder que se confere a uma instituição, para que possa elaborar leis sobre determinados assuntos.

Por ela, então, ficam traçados os limites, em razão da matéria, dentro dos quais podem ser elaboradas as leis e regulados os assuntos, a que se referem. A Constituição Federal marca a competência legislativa dos Estados e dos Municípios, e da União, indicando as que são *privativas* ou *exclusivas* a cada um deles”.⁶⁹

O Poder Executivo participa do processo legislativo ordinário de diversas formas:

- a) poder de iniciativa (às vezes privativo);
- b) ato de vetar ou sancionar; e
- c) ato de promulgar e publicar as leis.

⁶⁹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 17. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 187.

Antes da Constituição Federal de 1988, em razão de poder o Chefe do Poder Executivo editar Decreto-Lei, que na forma estabelecida na Constituição Federal da República Federativa do Brasil, podia ser tido como aprovado no caso de não haver deliberação por parte do Congresso Nacional, tinha plena Competência Legislativa. Na nova ordem constitucional vigente, em sentido amplo, ou seja, considerando decretos, leis delegadas e outras normas, o Poder Executivo tem competência legislativa, num dizer mais didático, competência de normatização.

Já em termos de função propriamente legislativa, conforme cita o Estatuto Maior em seus arts. 62 e 68, o Poder Executivo tem plena autorização (e não competência) para legislar.

“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.

[...]

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

Como se vê, as leis delegadas podem ser elaboradas pelo Chefe do Executivo. Entretanto, o art. 68 fala que ele deverá solicitar a delegação do Congresso Nacional, ou seja, assim, a lei delegada só poderá ser editada, se o Congresso delegar poderes para tal, prova de que a competência é do Poder Legislativo. Só pode delegar poder, quem o tem e somente recebe a delegação, aquele que não a tem.

Referindo-se à Medida Provisória, o preceito constitucional afirma ser do Chefe do Executivo a competência para editar, e que ela tem força de lei. Logo, se o texto maior definiu-a como tendo força de lei, é porque ela não é lei. Desta forma, em sentido estrito, em que só se considera lei o ato normativo que passa por todo o processo legislativo definido na Constituição da República, em que há de existir votação em ambas as Casas Legislativas, não tendo o Executivo competência para votar, nem cumprir demais requisitos exclusivos da Câmara dos Deputados e do Senado, muito menos ser a Medida Provisória uma lei, ele não terá competência legislativa.

Paulo Márcio Cruz, comentando a respeito, afirma:

“Um dos papéis mais importantes do Parlamento, em um Estado que pretende ser de Direito, é ser o centro de legitimidade democrática e de representação da nação. Para tanto,

não pode, em hipótese alguma, ter sua principal prerrogativa, a legislativa, atingida, a todo momento, pela edição de Medidas Provisórias, mesmo, como no Brasil, com o Supremo Tribunal Federal, de certa forma, respaldando esta prática.

A interpretação dada à edição de Medidas Provisórias, no ordenamento jurídico brasileiro não se coaduna nem com o princípio da colaboração entre os poderes constituídos e, muito menos, com o da harmonia entre eles. O que acontece, na verdade, é a invasão indevida do Executivo na função matriz e exclusiva do Legislativo."⁷⁰

No entanto, esta posição não é pacífica, vez que existe interpretação de que a Medida Provisória é prova cabal da competência legislativa do Poder Executivo.

2.3. O DECRETO-LEI NO DIREITO BRASILEIRO

2.3.1. Escorço Histórico

Antes do surgimento do Decreto-Lei, a Constituição Federal de 1946 concedia, exclusivamente ao Presidente da República, o direito de ter a iniciativa dos projetos de lei que versassem sobre as matérias reguladas pelo decreto-lei introduzido no direito brasileiro pela Constituição Federal de 1967.

⁷⁰ CRUZ, op. cit., p. 246.

O artigo 58⁷¹ da Constituição de 1967 dava competência ao Chefe do Executivo Nacional para expedir decretos-leis "com força de lei" sobre matérias que versassem sobre segurança nacional e finanças públicas, verificados os pressupostos da urgência ou o interesse público relevante. Além disto, de sua edição não poderia resultar aumento de despesa.⁷²

O ato, uma vez publicado, produzia efeitos imediatos, cabendo ao Congresso Nacional aprová-lo ou rejeitá-lo no prazo de sessenta dias, não podendo apresentar nenhuma emenda. Não havendo votação por parte do Congresso, o texto era tido como aprovado.

O Decreto-Lei teve aumentado o rol de matérias em que podia ser editado na Emenda Constitucional n.º 1 de 17-10-69, nos seguintes termos:

"Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I – segurança nacional;

II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1.º - Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

⁷¹ Art. 58. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias: I – segurança nacional; II – finanças públicas. Parágrafo único. Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido como aprovado.

⁷² Cf. BALTHAZAR, Ubaldo César. *O decreto-lei como fonte do direito tributário*. In: Revista dos Tribunais, v. 559, maio 1982, p. 22.

§ 2.º - A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.”

O § 1.º do artigo 55 da Constituição Federal de 1967 com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, foi alterado pela Emenda Constitucional n.º 22, de 1982, ficando da seguinte forma:

“§ 1.º - Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3.º do art. 51.

Art. 51. [...]

§ 3.º - Na falta de deliberação dentro dos prazos estabelecidos neste artigo e no parágrafo anterior, cada projeto será incluído automaticamente na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões subseqüentes em dias sucessivos; se, ao final dessas, não for apreciado, considerar-se-á definitivamente aprovado.⁷³”

Este instituto desapareceu do mundo jurídico brasileiro em 1988 com a entrada em vigor da atual Constituição, trazendo em seu lugar a figura da Medida Provisória.

2.3.2. O Decreto-Lei e o Princípio da Legalidade

⁷³ Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 22, de 1982. A redação anterior dada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969 era a seguinte: “§ 3.º - Na falta de deliberação dentro dos prazos estipulados neste artigo e parágrafos anteriores, considerar-se-ão aprovados os projetos”.

Como se viu no texto alusivo ao Princípio da Legalidade, em termos de tributos, para a sua instituição ou majoração, a Constituição Federal exige não apenas lei material, mas também em sentido formal, pois a lei é votada e aprovada pelos legítimos representantes do povo e, na essência, somente o povo pode se auto tributar. Como é impossível toda a nação se reunir em um local, numa determinada data para decidir assunto desta natureza, pelo princípio da representação democrática, elege seus representantes para, através de lei, impor ou majorar tributos.

Como o decreto-lei partia do chefe do executivo, que à época, não era eleito pelo povo, face estar o Brasil vivendo um regime de exceção, ditadura militar, em que o mandatário da república era imposto pelas forças armadas, com base no princípio da legalidade, não tinha nenhuma legitimidade para impor ou aumentar tributos.

Assim, o princípio da legalidade excluía o decreto-lei como meio de criar ou aumentar tributos. No entanto, era admissível a sua utilização para veicular normas sobre o Direito Tributário Formal.

Entretanto, à época, esta posição não era unânime na doutrina, posto que, alguns tributaristas considera-

vam que o decreto-lei podia regular qualquer matéria tributária, inclusive criação e elevação de tributos.

A respeito, manifestou-se Balthazar:

"Para a doutrina tributarista tradicional, majoritária, o tributo exige, para sua criação ou aumento, não apenas lei material, mas também lei em sentido formal. Esta, entendida como 'reserva de lei formal', significando que o tributo deve ser votado, ao ser criado, por assembleias representativas, traduzindo-se no princípio da auto-tributação.

Para essa corrente doutrinária, o decreto-lei não pode instituir ou aumentar tributos, visto ser diploma excepcional, a ser usado pelo Presidente da República sob pressupostos e condições expressos no art. 55, CF, o que evidencia ser essa uma norma menor, ante o princípio, considerado uma norma básica do constitucionalismo brasileiro. Assim, o decreto-lei, para essa corrente, somente pode versar sobre matéria administrativa tributária, formal, que não implique na criação ou aumento de tributos."⁷⁴

2.3.3. O Decreto-Lei e o Princípio da Separação dos Poderes

A norma constitucional, além de exigir urgência nos casos e interesse público relevante, também definia as matérias em que o Presidente da República podia editar decretos-leis. Como lhe era permitido fazê-los em termos de finanças públicas e normas tributárias, por vezes, eles eram utilizados para criação ou alteração

⁷⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Princípio da legalidade tributária e decreto-lei: o conflito doutrinário*. Florianópolis, 1983. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina. p. 83.

de tributos, ignorando totalmente o Princípio da Separação dos Poderes.

Como já foi dito, o princípio da legalidade não permitia a criação ou majoração de tributos, em razão de que, somente a lei podia fazê-lo. Isto posto, pelo princípio da separação de poderes, não podia o Executivo entrar na seara do Legislativo, quando somente este era competente para solucionar a questão, que era o caso de criação e aumento da exação.

2.3.4. O Decreto-Lei Regulava Matéria Tributária Formal

Baseando-se no princípio da legalidade, excetuando os casos que deviam ser tratados por lei, o decreto-lei podia regular toda a matéria alusiva ao direito tributário formal ou administrativo, e assim se manifesta Ubaldo Cesar Balthazar⁷⁵:

“O Presidente da República poderá expedir decretos-leis sobre matéria tributária formal, isto é, de mero disciplinamento tributário-administrativo, ou legislar sobre os deveres acessórios, ou sobre penalidades tributário-administrativas”.

⁷⁵ *In: O decreto-lei como fonte do direito tributário. In: Revista dos Tribunais, v. 559, maio 1982, p. 27.*

2.4. A MEDIDA PROVISÓRIA COMO SUBSTITUTA DO DE- CRETO-LEI

2.4.1. Visão Geral

O decreto-lei instituído pela Constituição Federal de 1967 tinha preceitos bem parecidos com a Medida Provisória. E a respeito, manifesta-se Clèmerson Merlin Clève:

“A Constituição de 1967 autorizava o Chefe do Poder Executivo, em casos de urgência e interesse público relevante, a expedir decretos com força de lei em matéria de segurança nacional e finanças públicas. Do decreto com força de lei não poderia resultar aumento de despesa. O ato, uma vez publicado, produzia efeitos imediatos, cabendo ao Congresso Nacional, aprová-lo ou rejeitá-lo, vedada a emenda, no prazo de sessenta dias. Inocorrendo deliberação congressual, ter-se-ia o texto por aprovado (hipótese de aprovação tácita)”.⁷⁶

Quando da edição da atual Carta Constitucional, foi criada a Medida Provisória, que de certa forma, com algumas modificações, substituiu o Decreto-Lei trazendo algumas diferenças bem apresentadas por Clèmerson Merlin Clève.⁷⁷

“(i) os pressupostos autorizadores não são exatamente os mesmos. A medida provisória pode ser adotada em caso de

⁷⁶ CLÈVE, op. cit., p. 37-38.

⁷⁷ Ibid., p. 39-40.

relevância e urgência (os dois pressupostos reclamam realização simultânea); já o decreto-lei tinha como supostos habilitantes a urgência *ou* o interesse público relevante; (ii) o Executivo não estava, por intermédio de decreto-lei, autorizado a aumentar as despesas públicas, sendo certo que esta restrição não ocorre em relação às medidas provisórias; (iii) a eficácia temporal da medida provisória corresponde a trinta dias, enquanto a do decreto-lei era de sessenta dias⁷⁸; (iv) a Constituição de 1988 não definiu, expressamente, as matérias suscetíveis de tratamento pela medida provisória; já a Constituição revogada autorizava a adoção de decretos-leis, apenas nos casos de a) segurança nacional, b) finanças públicas, inclusive normas tributárias e c) criação de cargos públicos e fixação de vencimentos; (v) se não convertidas em lei no prazo constitucionalmente definido, as medidas provisórias perdem eficácia desde a sua edição (*ex tunc*); já os decretos-leis, ultrapassado o prazo de sessenta dias, observado o disposto no art. 51, § 3.º da Constituição revogada, com a redação oferecida pela Emenda Constitucional 22/82, sem manifestação do Congresso Nacional, eram tidos por aprovados; (vi) conquanto não haja disposição expressa a respeito, tem-se que, no processo de conversão da medida provisória em lei formal, pode o Legislativo valer-se do poder de emenda; ao contrário, o texto constitucional anterior vedava expressamente a possibilidade de qualquer tipo de emendas ao decreto-lei; (vii) a rejeição da medida provisória ou a sua não conversão em lei no prazo de trinta dias implica a nulidade dos atos praticados sob a sua égide; o que incorria na hipótese de rejeição do decreto-lei; (viii) em relação às medidas provisórias há dispositivo conferindo ao Congresso Nacional o dever de regular as relações jurídicas decorrentes em caso de não conversão em lei no prazo previsto; idêntica previsão não teria sentido em relação aos decretos-leis que, caso rejeitados, não implicavam a perda de eficácia *ex tunc*".

Entretanto, este era mais limitado em razão de haver determinação das matérias em que poderia ser utilizado, preenchidos os pré-requisitos de urgência e relevante interesse público. Já em relação às Medidas

⁷⁸ Observado o disposto no art. 51, § 3.º, com redação oferecida pela Emenda Constitucional 22/82.

Provisórias, diretamente no texto constitucional, não existe restrição de matéria, somente a satisfação dos requisitos de relevância e urgência.

Desta forma, coube à doutrina, ao longo destes quase treze anos do instituto, definir em quais matérias e circunstâncias pode a Medida Provisória ser utilizada, embora sua utilização seja efetuada nos casos convenientes para o Executivo.

2.4.2. O Princípio da Legalidade e as Medidas Provisórias

Quanto às Medidas Provisórias, são elas atos administrativos, dotados de alguns atributos de lei e que, na forma do art. 62 da CF, devem ser editadas quando constatados casos de relevância e urgência. Vê-se que a Constituição Federal não deu ao Chefe do Executivo Nacional carta branca para fazer e agir da forma como melhor lhe convier.

Nota-se que deve haver concomitância entre a relevância e a urgência, sob pena de só havendo uma ou outra situação, não ser permitida a edição de Medidas Provisórias, que se ocorrida, levará tal ato a ser tornado inválido.

Outras considerações merecem apreciação: a primeira é que, se a Medida Provisória não for convertida em lei no prazo de 30 (trinta) dias, perde o efeito desde a sua edição, ocorrendo o efeito *ex tunc* situação que pode gerar complicações para muitos cidadãos, que vieram, de alguma forma, a se envolver em relações jurídicas disciplinadas por tal instrumento no período em que vigia. Tem o governo agido de forma a promover a reedição de tais institutos, quando vê que o prazo para aprovação está expirando.

Entretanto, esta situação inflige outro princípio que é o da Segurança Jurídica, pois o cidadão contribuinte fica em total suspense quanto ao desenrolar dos fatos normatizados pela Medida reeditada, posto que, enquanto vige, como estabelece o preceito constitucional, tem força de lei.

A segunda é que a Medida Provisória não tem o poder de revogar uma lei, podendo tão somente suspender-lhe a eficácia, vez que uma lei só pode ser revogada por outra e não por um ato administrativo (*lato sensu*), conforme pensam alguns doutrinadores, mesmo que lhe seja dada, constitucionalmente, força de lei. E também, porque, se não for aprovada, tendo o caráter de provisoriedade, a lei que teve sua eficácia suspensa, volta normalmente ao mundo jurídico.

Neste sentido, manifesta-se Michel Temer:

“A edição da medida provisória paralisa temporariamente a eficácia da lei que versava a mesma matéria. Se a medida provisória for aprovada, se opera a revogação. Se, entretanto, a medida provisória for rejeitada, restaura-se a eficácia da norma anterior. Isto porque, com a rejeição, o Legislativo expediu ato volitivo consistente em repudiar o conteúdo daquela medida provisória, tornando subsistente anterior vontade manifestada de que resultou a lei antes editada.”⁷⁹

Entende-se que a Medida Provisória só deve ser utilizada, nos moldes previstos pela Lei Maior, nos casos em que, não sendo aprovada, toda a situação normatizada por ela possa retornar ao mesmo estado anterior de sua edição, o que não ocorre com o caso tributário.

Assim, concebe-se que as Medidas Provisórias não servem para instituir ou aumentar tributos. Cabe a elas todas as restrições levantadas em relação ao Decreto-lei do sistema anterior.

Para Luis Emygdio F. da Rosa Jr.⁸⁰:

“a medida provisória não é veículo normativo legítimo para, ordinariamente, instituir ou majorar tributos, nem para versar sobre qualquer dos elementos do fato gerador tipificados no art. 97 do CTN”.

Ainda a respeito, comenta Sacha Calmon Navarro Coelho:

“... o princípio da legalidade vai além e proíbe a *delegação*, pois de nada adiantaria, já descontadas as exceções, a

⁷⁹ TEMER, op. cit., 153.

⁸⁰ ROSA JR. Op. cit., p. 287-288.

Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria, se, depois, o *legislador*, fazendo dela *tábula rasa*, *delegasse* o seu manejo ao *administrador*. Seria o dito pelo não dito. A Constituição obriga o legislador a consentir a tributação. A competência legislativa, em sede de tributação, é *indelegável*. Esta é a razão pela qual, ocorrendo a delegação surge a eiva de inconstitucionalidade. Ora, indelegável a competência legislativa para manejar tributos conforme a lei maior, o uso de medida provisória na espécie caracteriza *invasão de competência*, intolerada pela Constituição".⁸¹

Deve-se atentar também que a utilização das Medidas Provisórias de forma indiscriminada pelo Chefe do Executivo Nacional, muitas vezes, não atinge somente o princípio da legalidade, ora em discussão, mas implica, principalmente, em uma exagerada agressão à Democracia, situação que deve ser totalmente repudiada na conjuntura atual.

⁸¹In: *Comentários à Constituição de 1998 - sistema tributário*. 4. ed.. Rio de Janeiro: Forense, p.316.

3. AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO.

3.1. COMPETÊNCIA

Antes de se discorrer a respeito de competência tributária propriamente dita, cabe conceituar competência e fazer breves comentários a respeito.

Segundo José Afonso da Silva, competência é a *faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões*.⁸²

⁸²Cf. *in: Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 481.

Pode-se então conceituar competência como sendo a faculdade para se proferir decisões e praticar atos, na forma autorizada pela lei.

A competência pode ser classificada quanto à forma, conteúdo, extensão e origem. Neste trabalho será analisada a competência quanto ao conteúdo, referindo-se à matéria tributária.⁸³

3.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.2.1. Conceito

Um dos princípios constitucionais já discutido é o da legalidade. Segundo ele, o tributo no Brasil só pode ser cobrado se foi criado ou alterado por lei. Conclui-se daí que há necessidade de se dispor de um Poder Legislativo.

Desta forma, só tem competência tributária, na definição da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vistos aqui como pessoas jurídicas detentoras de poder político. Em outras palavras, outras pessoas jurídicas, mesmo que sejam de direito público, como é o caso de autarquias, não tem

⁸³ Cf. SILVA. Op. cit., p. 482.

dita competência, vez que o Poder Legislativo é do Estado e não de um ente jurídico que não disponha de poder político.

Pode-se afirmar, com base na leitura constitucional que a competência tributária decorre da Constituição Federal.

Há que se considerar que mesmo sendo atendido o princípio da legalidade, ainda deve referida lei atender aos requisitos de definição da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e os sujeitos ativo e passivo.

O sujeito ativo, normalmente, é a mesma pessoa política que criou o tributo. Entretanto, existem situações em que a lei instituidora atribui a outrem a capacidade para figurar no polo ativo. Surge então, um conceito novo: a Capacidade Tributária, que é no dizer de Celso Ribeiro Bastos: "*a habilitação conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor*".⁸⁴

Roque Antônio Carrazza, emitindo seu conceito, afirma:

"competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de

⁸⁴ BASTOS, op. cit., p. 124.

incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.⁸⁵

Já Celso Ribeiro Bastos assim se manifesta: "*Competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos.*"⁸⁶

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho assim conceitua:

"A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos."⁸⁷

3.2.2. Indelegabilidade da Competência Tributária

Explicita o art. 7.º do CTN:

"Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra".

Analisando o preceito suso referido, nota-se que não pode a pessoa de direito político a quem a Constituição taxativamente declara como competente para legislar criando ou alterando o tributo, delegar esta

⁸⁵ CARRAZZA, op. cit., p. 303.

⁸⁶ BASTOS, op. cit., p. 123.

⁸⁷ CARVALHO, op. cit., p. 156.

competência a outra pessoa, mesmo que seja de direito político.

Como já dito antes, a competência para se estabelecer ou alterar tributos decorre da própria Constituição quando previu toda a estruturação do Sistema Tributário Nacional.

O que pode ser delegado é a capacidade de arrecadar ou fiscalizar tributos ou, ainda, de executar leis e outras normas de ordem administrativas em matéria tributária.

Nota-se assim, que a pessoa de direito político, uma vez tendo definido, através de lei, a instituição ou alteração do tributo, pode, se lhe for conveniente, transferir a outro o direito de ser o sujeito ativo.

Para Paulo de Barros Carvalho⁸⁸, na realidade, a indelegabilidade da competência tributária é um princípio que é arrolado entre as diretrizes implícitas do art. 2.º da Constituição Federal.

Para finalizar, dois pontos devem ser anotados, conforme bem esclarece Paulo de Barros Carvalho⁸⁹:

- a) a proibição não atinge a transferência da titularidade para ser sujeito ativo de obrigações

⁸⁸ Cf. CARVALHO, op. cit., p. 156.

⁸⁹ Id. Ibid.

tributárias, isto é, torna-se possível que a pessoa credenciada a exercer a competência tributária, depois de fazê-lo, indique outra pessoa como titular da capacidade ativa;

- b) ainda que o Código Tributário Nacional veicule disposição explícita, adotando o cânone da indelegabilidade, não perde ele sua magnitude de princípio constitucional tributário, e o faz integrando o subconjunto dos implícitos.

3.3. OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal traz inúmeros tributos que podem ser instituídos pela União. Entretanto, para efeito deste ensaio só serão considerados aqueles de competência exclusiva da União, conforme abaixo discriminados. Entretanto, esta decisão de só discorrer a respeito dos tributos exclusivos de Competência da União em nada altera o entendimento de que o instituto da

Medida Provisória não poder ser aplicado para se instituir ou alterar tributos, conforme adiante, far-se-á demonstrar.

3.3.1. Rol dos Impostos de competência exclusiva da União Previstos na Constituição Federal de 1988.

Os arts. 153 e 154 da Constituição Federal explicitam os impostos de competência exclusiva da União, e são os seguintes:

- I - imposto de importação de produto estrangeiro;
- II - imposto de exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - imposto de renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - imposto sobre produtos industrializados;
- V - imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos e valores mobiliários;
- VI - imposto sobre propriedade territorial rural;
- VII - imposto sobre grandes fortunas;
- VIII - imposto extraordinário no caso de guerra externa;
- IX - outros impostos, que não sejam cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de outros já definidos na Constituição Federal.

3.3.2. Outros tributos de competência exclusiva da União previstos na Constituição Federal de 1988.

É de competência exclusiva da União ainda, na forma dos artigos 148 e 149 da Constituição federal, a instituição de:

I - empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

II - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

3.4. AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E OS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVAMENTE FEDERAL

As Medidas Provisórias, quando são editadas, normatizando assuntos de caráter tributário, normalmente,

são eivadas de inconstitucionalidade, em razão de não atentarem para o Princípio da Anterioridade da Lei Tributária.

Como já dito, este princípio é uma regra constitucional decorrente do princípio da legalidade, que assegura ao contribuinte a ciência integral dos elementos da obrigação tributária a que estará sujeito, em futuro próximo, com razoável antecedência em relação à efetiva imposição do tributo.

Quanto à possibilidade de criar tributos, a doutrina não é pacífica.

Yoshiaki Ichihara afirma:

"Entendemos ser imprestável a medida provisória para instituir e aumentar tributos, como regra, porquanto raramente concorre a necessidade da relevância e urgência. A relevância pode ser interpretada como interesse público excepcional e a urgência, aquela situação que não pode esperar 90 dias, que é o prazo de aprovação da lei em regime de urgência, sob pena de conseqüências irreparáveis."⁹⁰

Sacha Calmon Navarro Coelho - *"a medida provisória é incompatível com o direito tributário"*.⁹¹

E o mesmo autor afirma: *"É tese nossa, de longa data, vencida, mas sem que nos convençamos de nossa*

⁹⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 95.

⁹¹ *In: Comentários à Constituição de 1998 - Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 314.

desrazão, que **em matéria penal e tributária** descabe lei delegada ou medida provisória".⁹²

A mesma interpretação tem Ives Gandra da Silva Martins⁹³.

Celso Ribeiro Bastos - "a medida provisória é instrumento legítimo apenas para criação de impostos extraordinários de guerra".⁹⁴

Na visão de Clèmerson Merlin Clève, não pode ser disciplina de Medida Provisória:

"(i) as matérias que não reclamam tratamento legislativo, (ii) as que se satisfazem com o tratamento normativo secundário, (iii) aquelas que não admitem delegação, (iv) as exigentes de eficácia diferida, (v) aquelas que desafiam eficácia normativa que, por sua natureza, inadmitem desconstituição, (vi) as sujeitas à iniciativa legislativa privativa dos demais poderes (inclusive o Ministério Público e o Tribunal de Contas, (vii) as residentes no campo de competência concorrente e privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios e as (viii) interferentes no exercício da atividade conferida aos demais poderes e órgãos constitucionais."⁹⁵

Pode-se ainda acrescentar os autores: Michel Temer⁹⁶ e Paulo de Barros Carvalho⁹⁷. Ressalte-se que Sacha Calmon entende que pode ser empregada a Medida Pro-

⁹² In: Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 194.

⁹³ Cf. MARTINS, op. cit., p. 157.

⁹⁴ BASTOS, op. cit., p.170.

⁹⁵ CLÉVE, Clemerson Merlin. *Medidas provisórias*. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 84.

⁹⁶ Cf. TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 152. "Por isso tenho, tenho salientado que a medida provisória pouco difere do decreto-lei previsto na Constituição anterior. E com uma agravante: o decreto-lei somente poderia versar sobre matérias determinadas: segurança nacional, criação de cargos públicos, inclusive fixação de vencimentos, finanças públicas e normas tributárias. Para as medidas provisórias não há essa limitação. Podem versar, portanto, sobre todos os temas que possam ser objetos de lei, à exceção, naturalmente, das seguintes matérias: a) aquelas entregues à lei complementar; b) as que não podem ser objetos de delegação legislativa; c) a legislação em matéria penal; d) a legislação em matéria tributária."

visória nos casos de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários de guerra, bem como segue este mesmo raciocínio Celso Ribeiro Bastos⁹⁸.

Por outro lado, em posição contraposta a esta, tem-se o exemplo de Ronaldo Poletti:

“No tocante à matéria tributária, possível é seja ela disciplinada por medida provisória, salvo se a constituição exigir lei complementar, como é o caso do Código Tributário Nacional (art. 146) e a instituição de empréstimos compulsórios (art. 148). Poderá, no entanto, cuidar daquela matéria, uma vez que o princípio da legalidade e da anterioridade não é absoluto.”⁹⁹

O art. 68, § 1.º, II da Constituição Federal, referindo-se às leis delegadas, fala que não será objeto de delegação a legislação sobre direitos individuais.

Em 1993 no julgamento da ADIn 939, cujo relator foi o Ministro Sydney Sanches, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivos constantes da Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/1993, em razão de eles estarem em desacordo com o estatuído no art. 60, § 4.º da Constituição Federal que fala: “Art. 60. [...] § 4.º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais”.

⁹⁷ Cf. CARVALHO, op. cit. p. 47-54.

⁹⁸ Cf. BASTOS, op. cit., p. 170.

⁹⁹ POLETTI, Ronaldo. *Controle da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 113.

A respeito comenta Ives Gandra:

“O Supremo Tribunal Federal parece ter hospedado tal exegese no momento em que não acatou como cláusula pétrea o direito individual do contribuinte a estar assegurado por um sistema tributário inelástico, com a válvula de escape decorrente da competência residual da União, visto que não era expressa a cláusula.

Na ocasião, a Emenda Constitucional n. 3/93, entretanto, foi tisonada por aqueles que defendiam que os direitos individuais não seriam cláusulas pétreas, pois o Supremo Tribunal Federal acatou as cláusulas expressas.

Assegurou, pois, o Pretório Excelso, os contribuintes, ao reconhecer a prevalência do explícito princípio da anterioridade, ou seja, o direito de não ser tributado no mesmo exercício, apesar de a exigência ser decorrente de emenda constitucional.”¹⁰⁰

Com base no acima enunciado e no julgamento proferido, pode-se dizer que ficou estabelecido que as limitações constitucionais ao poder de tributar configuram direitos e garantias individuais, e considerando que o preceito do art. 150, I da CF é uma garantia do contribuinte, bem como tomando emprestado de forma extensiva o estabelecido no art. 68, § 1.º, II da Constituição Federal, conclui-se que exigir ou aumentar tributo só pode ser feito mediante uma lei e não de instrumento com força de lei.

E conclui Ives Gandra da Silva Martins afirmando que entende que o Presidente da República não poderá

¹⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. 2. ed. v. 4, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 415.

veicular Medidas Provisórias sobre matérias tributárias.¹⁰¹

Além desta situação de que não se pode aplicar Medida Provisória no caso do art. 150, I, este autor já vem fazendo uma análise no corpo de todo deste trabalho em relação ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, b.

Verificou-se que a Medida Provisória não pode tratar de matéria reservada à lei complementar, primeiro, por causa da sua indelegabilidade, depois, em razão do *quorum* ser diferente para os dois instrumentos, ou seja, qualificado para a última, e simples para a primeira.

Assim, embora sejam situações que exijam urgência na adoção de soluções, por exigirem lei complementar e, portanto, *quorum* qualificado, não é possível empregar a Medida Provisória para instituir ou majorar os tributos previstos nos arts. 148, I e II; 154, I da Constituição

¹⁰¹ Id. p. 593-594. "Não podendo o Congresso delegar competência para o Presidente legislar por lei delegada, entendo que este não poderá veicular medida provisória, o mais frágil de todos os veículos legislativos, sobre tais matérias. A prudência do constituinte objetivou preservar a democracia contra possíveis arbítrios que um homem só poderia ocasionar principalmente se com poderes sobre o Congresso, que, muitas vezes acuado por situações criadas, tende a delegar competência ou aceitar restrições, como ocorreu no Plano Collor I. É de se lembrar que o Presidente Menem obteve amplos poderes do Parlamento argentino, após fracassado golpe militar, com o que pôde, sem oposições, dar início ao Plano Cavallo. Poderia, todavia, ter errado na solução que impôs sem consultar a sociedade. Para evitar tais riscos e para assegurar aqueles princípios constitucionais é que o constituinte houve por bem considerá-los essenciais à Democracia e ao Estado de Direito. E por isto proibiu a delegação de competência legislativa em tais matérias e, a meu ver, não só para legislar o Poder Executivo por leis delegadas, mas também por medidas provisórias".

Federal, mesmo não estando eles submetidos ao princípio da anterioridade.¹⁰²

Sustenta Clèmerson Merlin Clève:

“Ao Executivo não é dado, por meio da medida provisória, criar ou majorar tributos (i) submetidos ao princípio da anterioridade; (ii) exigentes, para sua instituição ou majoração, de lei complementar; (iii) amarrados ao disposto no art. 153, § 1º da Constituição Federal; (iv) e aqueles dependentes do princípio previsto no art. 195, § 6º da Constituição Federal (contribuições sociais). A única exceção envolve os impostos extraordinários (art. 154, II da Constituição Federal).”¹⁰³

3.5. É (IM) PROCEDENTE O USO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS PARA CRIAR OU MODIFICAR TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA UNIÃO

Como citado no ponto anterior, Clèmerson Merlin Clève¹⁰⁴ enumera as situações em que não pode o Presidente da República lançar mão de medidas provisórias para criar ou aumentar tributos, e as exceções, que a seguir serão estudadas.

3.5.1. Tributos Submetidos ao Princípio da Anterioridade

¹⁰² Cf. CLÈVE, op. cit., p. 97-98.

¹⁰³ CLÈVE, op. cit., p. 98

O art. 153, inciso III, alínea "b" fala que é vedado à União cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Neste preceito constitucional está estabelecido o princípio da anterioridade.

Assim, não há como aplicar a Medida Provisória para os casos de tributos sujeitos a este princípio, pois são incompatíveis. A Medida Provisória tem eficácia desde a sua edição já que se fundamenta nos pressupostos de urgência e emergência. Pelo princípio da anterioridade, conforme já estudado, a norma tributária instituidora ou alteradora de um tributo só terá eficácia a partir do início do ano financeiro seguinte à data da entrada em vigência.

Mizabel Derzi, de forma bem apropriada, afirma:

"O Presidente da República não pode deter faculdade discricionária que anularia a anterioridade das leis fiscais. Também o Poder Legislativo não pode burlar a Constituição. Se lhes fosse reconhecida essa faculdade, então, duas situações alternativas, ambas inconstitucionais, surgiriam:

- ou discricionariamente, os Poderes Executivo e Legislativo decidiriam que podem instituir e majorar tributo por meio de medidas provisórias, conciliando-as com o princípio da anterioridade e, com isso, ofendendo a letra do art. 62, o qual determina a eficácia e a aplicabilidade imediatas desse ato normativo;
- ou, discricionariamente, decidiriam o que é urgente e relevante no Direito Tributário, afastando o princípio da anterioridade ou desprezando a regulação própria e especi-

¹⁰⁴ Cf. CLÈVE, op. cit., p. 98.

al que a relevância e a urgência mereceram na Constituição Federal de 1988.”¹⁰⁵

3.5.2. Tributos que Exigem Lei Complementar

O constituinte deixou bem claro no texto constitucional, que existem tributos que só podem ser criados ou alterados por lei complementar, não permitindo nem mesmo que sejam objetos de leis ordinárias. Se não podem nem ser matérias destas, muito menos de medida provisória, situação de empréstimos compulsórios, art. 148 da Constituição da República, já que, conforme discorrido a respeito, o *quorum* exigido para conversão da Medida em lei é maioria simples e o da Lei Complementar é maioria absoluta.

3.5.3. Alteração de Alíquotas pelo Poder Executivo

A própria Constituição, no art. 150, § 1.º, cita os casos¹⁰⁶ em que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas de impostos, desde que sejam atendidos limites e condições estabelecidos em lei.

¹⁰⁵ DERZI, op. cit., p. 139.

¹⁰⁶ “Art. 153. [...] I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; IV - produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.”

Ora, se já existe autorização da Lei Maior Brasileira para alterar as alíquotas, não há porquê adotar Medidas Provisórias e provocar a instalação de todo um aparato congressional para análise da conversão ou não em lei, sem levar em consideração, que os interesses políticos na análise de elevação da alíquota pode não ser a mesma do Executivo, a quem cabe ajustar a despesa exatamente ao tamanho da receita e, em não conseguindo tal equilíbrio, não lhe sendo possível, reduzir os gastos, acaba se socorrendo de dita elevação.

Nesta situação, é melhor para o Executivo e também para toda a estrutura de Governo, que se utilize um instrumento normativo mais ágil, de menor desgaste e de fácil edição, que é o decreto.

3.5.4. Tributos Submetidos ao Lapso Temporal de Noventa Dias

Existem tributos previstos na Constituição (art. 195, § 6.º) que, quando criados, demandam um tempo de noventa dias para poderem ser cobrados. Novamente, constata-se neste caso, incompatibilidade deste instituto normativo quanto ao prazo definido no próprio texto constitucional, já que a Medida Provisória tem eficácia desde a sua edição. E como não pode esperar o

tempo definido de noventa dias, em razão dos pressupostos autorizadores de emergência e urgência, conclui-se que não pode ser usada no caso em discussão.

3.5.5. Situações Possíveis de Uso de Medida Provisória

Nos casos de criação de impostos extraordinários de guerra e instituição de empréstimos compulsórios de emergência, segundo alguns autores, como Celso Ribeiro Bastos¹⁰⁷, pode-se dar o emprego de Medida Provisória, exatamente, por estarem presentes os pressupostos de relevância e urgência exigidos no art. 62 da CF, e não exigirem Lei Complementar. Outros autores, como já visto, Ives Gandra¹⁰⁸ e Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹, nem isto aceitam, o primeiro inclusive invocando a decisão do Supremo Pretório quando analisou e decidiu que a Emenda constitucional n.º 3/93 era inconstitucional na parte em que alterava o Art. 150, por entender que este artigo trata de direitos individuais, tornando-se portanto, uma cláusula pétrea.¹¹⁰

¹⁰⁷ Cf. BASTOS, op. cit., p. 170.

¹⁰⁸ Cf. MARTINS, op. cit., p. 157.

¹⁰⁹ Cf. CARVALHO, op. cit. p. 47-54.

¹¹⁰ Cf. BASTOS e MARTINS, op. cit., p. 415.

3.5.6. Uso da Medida Provisória - Uma Reflexão

Ubaldo Cesar Balthazar em artigo publicado na revista da ESMESC, afirma:

“A doutrina tradicional não admite que o Executivo possa instituir ou aumentar tributos recorrendo à sua própria competência normativa. Os argumentos clássicos, nesta matéria, são de que “instituir tributos é ato exclusivo do Legislativo, único poder competente para criar novos impostos”; “o princípio da representatividade, nesta matéria não admite a iniciativa do Chefe do Poder Executivo”. Com efeito, o art. 150, I, da Carta Maior, dispõe ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Ainda no direito constitucional brasileiro, contudo, temos o conhecido art. 62, outorgando competência ao Presidente da República, em caso de relevância e urgência, para 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”.¹¹¹

Em que pese a concordância de alguns autores quanto à utilização de Medida Provisória para criação ou alteração de tributos, este autor vê com muita temeridade tal uso, vez que o princípio da segurança jurídica é totalmente infringido quando assim age o Chefe do Executivo Nacional. Como oferecer segurança jurídica ao contribuinte que não sabe como lhe serão impostos tributos, nem mesmo se os que lhe estão sendo cobrados por força de medida provisória, subsistirão quando da con-

¹¹¹ BALTHAZAR, op. cit., p. 238.

versão em lei? E se não for convertida, qual será a situação dos tributos recolhidos?

Faz-se necessário trazer, neste momento, à colação parte do texto de Ubaldo Cesar Balthazar, sob o título A HIPERTROFIA DO EXECUTIVO NO ESTADO MODERNO (As Medidas Provisórias e a Instituição de Tributos no Direito Brasileiro), publicado na Revista da ESMESC:

“Em definitivo, os atos normativos do Governo acabam por instituir, em nossa época, as fontes essenciais do direito, inclusive do direito fiscal. Como poderemos então controlar os atos do Executivo? Inicialmente, devemos lembrar que os controles parlamentares, através dos meios clássicos – questões, interpelações, pedidos de informações, comissões de inquérito, moções de censura – estão se tornando cada vez mais ineficazes, o que confirma o enfraquecimento progressivo do papel do Parlamento. Com exceção de poucas Casas Legislativas, vemos hoje que o Executivo prepondera sobre aquelas, as quais não tem exercido suas competências constitucionais de forma efetiva.

A outra garantia clássica à respeito do Executivo reside no controle jurisdicional de seus atos. O princípio da legalidade geral, sendo um componente principal do “Estado de Direito”, tem como corolário o controle jurisdicional. Neste caso, entretanto, é preciso observar que o controle se exerce de forma indireta e ocasional, pelos órgãos que a Constituição indica como competentes para examinar a constitucionalidade das leis.

[...]

Mas para que haja um verdadeiro controle, é necessário que haja um alargamento e um aprofundamento bem mais acentuado da democracia. Se, de um lado, “a vantagem principal do fortalecimento do Executivo parece ser a eficiência da ação do poder do Estado, seu maior inconveniente consiste na possibilidade crescente de *mise en cause* das liberdades públicas”. Assim, ao fortalecimento do Executivo, é preciso opor ao mesmo o das instituições democráticas e seu funcionamento eficaz”.¹¹²

¹¹² BALTHAZAR, op. cit., p. 245.

Quando se fala de imposição ou alteração de tributo, deve-se ter em mente que se trata de alteração do patrimônio do cidadão, pois é sobre ele que incide diretamente o tributo, qualquer que seja a espécie.

A Constituição Federal preserva o direito à propriedade, tal qual a liberdade, igualdade e a vida, constituindo-se assim, num direito individual e que deve ser preservado sempre, permitindo-se avançar sobre ele, somente nos casos autorizados pelo próprio texto constitucional.

Não é possível admitir-se num Estado Democrático de Direito Social que o contribuinte possa viver em total insegurança, sem saber, nem mesmo, como será a constituição dos seus bens no dia seguinte, em razão de que, ao romper do dia, sendo publicado no Diário Oficial da União, um ato normativo, mesmo que tenha força de lei, ele altere todas as relações dele com o fisco nacional e, por conseguinte, sem nenhuma condição de defesa ou de organização de seus atos, tenha dilapidado seu patrimônio.

Não se pode mais conviver com verdadeiros sustos diante da incerteza do direito, num momento em que toda a sociedade civilizada está evoluindo de um Estado Democrático de Direito Liberal para o Estado de Direito

Social¹¹³.

A situação requer grande análise reflexiva para que os agentes políticos, quer sejam do Executivo ou do Legislativo, não se furtem de adotar as providências certas para impedir a insegurança tributária, a avalanche de ações judiciais e o descrédito do instrumento normativo em discussão.

De forma contundente, deve também o Poder Judiciário, através do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe o controle de constitucionalidade das leis na forma concentrada, julgar as Ações Direta de Inconstitucionalidade movidas pelas autoridades constantes do art. 103, incisos I a IX da Constituição Federal, apresentando sua decisão que terá efeito *juris tantum*, levando, assim, os outros Poderes a exercerem devidamente as suas

¹¹³ O pensamento liberal concebeu o estado de direito limitado tão-somente por proibições, correspondentes às garantias do indivíduo de não ser privado dos bens pré-políticos ou naturais (vida, liberdade, propriedade). Com efeito, as *garantias liberais ou negativas* consistem em deveres públicos negativos de não fazer – deixar viver e deixar fazer – as quais têm por conteúdo prestações negativas. Estes direitos se caracterizam por serem *invioláveis, indisponíveis e inalienáveis*, o que os torna indiferente de qualquer outro tipo de direitos, principalmente do direito de propriedade, já que este é, obviamente, alienável. Mas as constituições deste século passam a reconhecer, ao lado desses “direitos de liberdade” (os quais são *faculdades*) ou “direitos de”, como já referido, outros direitos: à subsistência, à moradia, à saúde, à educação etc., que consistem em *expectativas* (ou “direitos a”), aos quais correspondem *obrigações* do Estado. Diremos então que quando as constituições incorporam apenas as proibições em garantia dos direitos de liberdade, tem-se caracterizado um *estado de direito liberal*; quando incorporar também obrigações correspondentes aos direitos sociais, estaremos perante um *estado de direito social*. Destarte, muda a base de legitimação do estado: enquanto o estado de direito liberal deve apenas *não liberar* as condições de vida dos cidadãos, o estado de direito social deve também *melhorá-las*. Esta diferença decorre da diferente natureza dos bens a serem preservados. Enquanto o estado liberal de direito tem por fito preservar as condições *naturais* ou pré-políticas de existência (vida, liberdades, imunidade perante o poder, e, hoje, a não-nocividade do ar, da água e dos recursos naturais), as garantias sociais ou positivas baseadas em obrigações do estado permitem pretender ou adquirir condições *sociais* de vida: subsistência, saúde, educação, trabalho, moradia, etc. CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de*

missões determinadas pelo Mandamento Maior da República Brasileira, sem contudo, em nenhum momento, ferir o princípio da tripartição dos poderes. Pelo contrário, agindo assim, fortalecê-los-á ainda mais e estruturará, melhor, a democracia tão almejada pelos brasileiros.

É de se notar, que a Constituição velando pela independência e harmonia dos três poderes, previu um modelo em que o Supremo só declara a inconstitucionalidade da lei, deixando a cargo do Senado Federal a incumbência de retirá-la do mundo jurídico, conforme explicita o artigo 52, X, através de decreto legislativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho, apresentado na forma de dissertação não tem o condão de esgotar as discussões a respeito do tema, que tomou proporções até então nem imaginadas, principalmente, nestes últimos dias, em razão da utilização, até mesmo desregrada, de tal instrumento por parte do Executivo, para resolver quase todos os problemas que se lhe apresentam.

Passa este autor então, a tecer algumas considerações a que chegou no decorrer da pesquisa e sua descrição em todo o texto de ensaio:

1. o princípio da anualidade, no que pese o posicionamento de diversos doutrinadores já citados no trabalho, não mais vige no Direito Brasileiro, no que se refere a tributo;
2. o princípio da anterioridade surgiu do próprio princípio da anualidade, quando este não foi

cabalmente obedecido, na forma de sua instituição da Constituição Federal de 1946;

3. pelo princípio da anterioridade, o tributo só pode ser cobrado no exercício subsequente ao do início de vigência da lei que o instituiu ou o alterou;
4. o princípio da anterioridade foi recepcionado pelo Direito Positivo Brasileiro no art. 150, III, b;
5. o princípio da anterioridade é regra, abrindo exceções para determinados tributos, como é o caso dos previstos no art. 195 da CF e aqueles que exijam urgência;
6. a Medida Provisória é um instituto normativo introduzido no Direito Positivo Brasileiro através da CF de 1988, inspirado no Decreto-Lei Italiano, previsto no art. 77 da Constituição Italiana de 1946;
7. a Medida Provisória substituiu o Decreto-Lei previsto na Constituição Federal de 1967;
8. a edição da Medida Provisória tem que atender os seus pressupostos autorizadores de emergência e urgência;

9. a Medida Provisória tem força de lei, mas não é lei e que, tendo vigência por trinta dias, sua eficácia é provisória;
10. no período de vigência, se se contrapor a outra lei, tão somente suspende-lhe a eficácia e não a revoga, situação que só ocorrerá, se for convertida em lei;
11. o Executivo tem usado tal dispositivo sem nenhum critério, atuando como verdadeiro legislador, mesmo quando os pressupostos ensejadores da adoção da Medida não estão presentes;
12. o Legislativo, em uma atuação apática, furta-se às suas obrigações, e converte em lei Medidas que jamais poderiam ser adotadas, quer seja pela matéria envolvida, ou pela falta de pressupostos formais que o preceito constitucional exige;
13. afirma-se que o princípio da legalidade deve ser a âncora no direito tributário brasileiro, e que o princípio da anterioridade deve ser respeitado, não se permitindo a adoção de Medidas Provisórias, em razão de serem estas incompatíveis com eles;
14. em razão do uso descontrolado das Medidas Provisórias, está tramitando no Congresso Na-

- cional a PEC 472-C/97, já aprovada em primeiro turno e que introduz importantes modificações na edição da MP;
15. a Medida Provisória não pode tratar de matérias submetidas ao princípio da anterioridade, nem as que só podem ser reguladas por leis complementares;
 16. somente a União, Estados e Municípios têm competência para legislar matérias tributárias, por disporem de Poder Legislativo;
 17. a competência tributária é indelegável;
 18. as limitações constitucionais ao poder de tributar configuram direitos e garantias individuais;
 19. deve o Poder Executivo organizar melhor as suas ações, trabalhar de forma mais eficiente as suas previsões, para utilizar as vias normais de se instituir e alterar os tributos, qual seja, a via legislativa, proporcionando a constitucionalidade de seus atos, a segurança jurídica e o respeito não só aos demais poderes, como também, e principalmente, a toda sociedade;
 20. o Legislativo Nacional deve legislar em busca de um verdadeiro Estado de Direito Social e

fazer uma análise mais aprofundada a respeito das Medidas Provisórias encaminhadas, a fim de que restem provados os requisitos necessários à edição de tal ato normativo e a observância dos preceitos constitucionais a respeito;

21. o Poder Judiciário deve se manifestar sempre forte, quando provocado, de forma a zelar pelo cumprimento da Constituição Federal, e garantir, não somente a segurança do cidadão, como também o equilíbrio dos Poderes, tendo como meta final, paz e harmonia social.

ADENDO

Este trabalho foi realizado antes da edição da Emenda Constitucional n.º 32/2001, tendo, assim, sido indicado para a defesa. Entretanto, dita defesa ocorreu após a data de entrada em vigor da Emenda.

O antigo art. 62¹¹⁴ da Constituição Federal era composto só do *caput* e do parágrafo único. A redação atual alterou o art. 62, introduzindo 12 (doze) parágrafos¹¹⁵, explicitando a nova forma de aprovação e tem-

¹¹⁴ **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.

¹¹⁵ **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. § 1.º 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, § 3.º; **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. § 2.º Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos art. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. § 3.º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição,

po de eficácia, bem como a possibilidade de prorrogação de validade por igual período de 60 (sessenta) dias, caso não seja aprovada no prazo inicial.

Também trouxe as matérias em que não se pode utilizar o instituto da Medida Provisória. Entretanto, causando surpresa, a alteração imprimida no art. 62, além de excluir do rol das matérias que não podem ser objeto da MP, os direitos individuais e coletivos, determinados cláusulas pétreas da Constituição, também sem alterar o *caput* do artigo, que exige os pressupostos autorizadores de relevância e urgência para a edição, buscando atender o princípio da anterioridade, fez previsão taxativa, que nos casos de criação ou alteração de tributos submetidos a este princípio, a Medida

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."

Provisória que tratar desta matéria só terá eficácia a partir de primeiro de janeiro do ano subsequente ao que foi editada e convertida em lei.

Denota-se que grandes modificações foram promovidas, de forma que para atualizar este trabalho, deverá se fazer alteração nos segundos e terceiros capítulos, principalmente nos itens 2.1.3 e 3.5, bem como nas considerações finais, fazendo todo um arrazoado a respeito das mudanças, bem como uma análise mais aprofundada da constitucionalidade da própria Emenda e a controvérsia entre o *caput* e o atendimento do princípio da anterioridade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Saraiva: São Paulo, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Com notas de atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi.

_____, *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Com notas de atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Livro I. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

_____, Ubaldo Cesar. *Princípio da legalidade tributária e decreto-lei: o conflito doutrinário*. Florianópolis, 1983. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina.

_____, *O decreto-lei como fonte do direito tributário*. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo: RT, v. 559, maio 1982, p. 27.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. 2. ed. v. 4, tomo I e 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro , *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____, *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BÍBLIA, Português. *Bíblia sagrada*. Trad. João Ferreira de Almeida. 69. ed. rev. e corrigida. Rio de Janeiro: Imprensa Bíblica Brasileira, 1988.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 83.

BONAVIDES, Paulo. *Direito constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

_____, *Teoria do estado*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição da república federativa do brasil*. Rio de Janeiro, DF. Senado, 1946.

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da república federativa do brasil*. Brasília, DF. Senado, 1967.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da república federativa do brasil*. Brasília, DF. Senado, 1988.

BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Roque Antônio Carraza. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

BRASIL. *Lei de responsabilidade fiscal*. Lei Complementar Federal n.º 101/2000. Vitória: Imprensa Oficial, 2000.

CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade - uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONI, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à ex-*

portação, doutrina, prática e jurisprudência. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas provisórias*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1998 - sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____, *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Nelson Nery. *Processo administrativo e suas espécies*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CRUZ, Paulo Márcio. *Processo legislativo, medidas provisórias e controle de constitucionalidade das leis*. In: Revista da ESMESC. Florianópolis, v. 6, p. 247-252, 1988.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DERZI, misabel de Abreu Machado. *Medidas provisórias - sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos*. In: Revista de Direito Tributário, n.º 45. São Paulo: RT, 1988.

DOBROWOLSKI, Silvio. *A inflação legislativa e a jurisdição constitucional*. EMESC, Florianópolis, v. 6, p. 253-257, Nov. 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____, Manoel Gonçalves. *Estado de direito e constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. v. 1. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FERREIRA, Sérgio de Andréa. *Medida provisória: natureza jurídica*. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo, n. 1, 1993.

FEU ROSA, Antônio José Miguel. *Direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

GASPAR, Walter. *Manual de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *in Medidas provisórias na constituição de 1998*. São Paulo: Revista dos Tribunais 658/241.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Trad. de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 25. São Paulo: Dialética, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, 2. ed. v. II, trad. de João Batista Machado, Coimbra: Arménio Amado, 1974.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade: *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LARENZ, Karl. *Metodologia na ciência do direito*. Trad. José Lamago. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *In Medida provisória - regulamentação - limite*. Revista Forense 307/83.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

- MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MENDONÇA, Maria L. V. Pessoa de. *A consociação entre os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária*. Revista da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, n. 2, p. 89-110, jan./abr. 1997.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O espírito das leis*. Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.
- MOAES. Alexandre de. *Direito constitucional*. 5. ed. São Paul: Atlas, 1999.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Medidas provisórias: controles legislativo e jurisdicional*. Porto Alegre: Síntese, 2000.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUNES, Luiz Antônio Rizzato. *Manual da monografia jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- OLIVEIRA, Olga Maria. *Monografia Jurídica - Orientações metodológicas para o trabalho de conclusão de curso*. Porto Alegre: Síntese, 1999.
- POLETTI, Ronaldo. *Controle da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- REALE, Miguel. *Fontes e modelos do direito*. São Paulo: Saraiva, 1994.
- ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

TEMER, Michel. *Elementos do direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*; tradução de Marco Aurélio Grecco. São Paulo: RT, 1976.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento - teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

www.stf.gov.br

www.senado.gov.br

www.camara.gov.br