

MEDIDAS PROVISÓRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA LEITURA A PARTIR DO PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Octavio Campos Fischer¹

“Já se disse e repetiu, um sem-número de vezes, que a maior dificuldade na técnica argumentativa é provar o óbvio. Bem examinadas as coisas, não vai nisso ironia alguma. Em Política, como em tudo mais, a reiteração de um abuso acaba por fazê-lo entrar na normalidade da vida. (...) Se o costume ‘contra legem’ não tem validade, tê-lo-ia, por acaso, o costume contrário à ordem constitucional?” (Fábio Konder Comparato).

Sumário: 1. Medida Provisória: um instrumento antidemocrático?; 2. O Brasil é um país que vive em estado de urgência e relevância!; 3. A Emenda Constitucional nº 32/2001; 4. Argumentos contra Medida Provisória na Tributação; 5. Estado Democrático de Direito e Medida Provisória em Matéria Tributária; 6. Considerações Finais.

Resumo: O presente estudo demonstra que o Sistema Constitucional Brasileiro não permite o uso de Medidas Provisórias para criar ou majorar tributos. A análise de vários argumentos desenvolvidos pela doutrina leva à conclusão de que o Supremo Tribunal Federal deveria rever sua

¹ Advogado em Curitiba/PR. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFPR. Professor do Programa de Mestrado da Escola de Direito do IDP/DF e do Programa de Mestrado em Direito da UniBrasil/PR. Presidente do Instituto de Direito Tributário do Paraná/BR. octavio@octaviofischer.com.br

jurisprudência, pois o uso de Medidas Provisórias no direito tributário ofende princípios constitucionais importantes.

Palavras-Chave: Medidas Provisórias – Direito Tributário – Estado Democrático de Direito

Abstract: This study demonstrates that Brazilian's Constitutional System doesn't allow "Medidas Provisórias" to create or increase taxes. The analyses of several theories developed by doctrine forces the conclusion that Brazilian's Federal Supreme Court should change its understanding, because the use of Medidas Provisórias to regulate tax law goes against relevant constitutional principles.

Keywords: Medidas Provisórias – Tax Law – Democratic Rule-of-Law State



1. MEDIDA PROVISÓRIA: UM INSTRUMENTO ANTIDEMOCRÁTICO?

A atividade legislativa, na Constituição Brasileira de 1988, foi atribuída, também, ao Poder Executivo. Por meio de Leis Delegadas e Medidas Provisórias, pode o Presidente da República inovar a ordem jurídica, desde que observados certos limites e condições estipulados pela Carta Magna.

Enquanto as Leis Delegadas foram lançadas ao esquecimento, as Medidas Provisórias, porém, passaram a ser utilizadas desmedidamente pelo Poder Executivo. O regramento constitucional originário não se mostrou suficiente para coibir uma deturpação da atividade legislativa e do

próprio princípio da separação de poderes. Presenciou-se, de forma crescente, um uso excessivo e abusivo pelo Presidente da República de uma competência que lhe foi conferida pela Constituição para ser exercida somente de forma excepcional e extraordinária².

Nem mesmo a profunda alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 32/2001 foi capaz de impor uma racionalização no uso das medidas provisórias³.

² “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”.

³ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

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

I – relativa a:

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

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

III – reservada a lei complementar;

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

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

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

Assim, é difícil pensar em instituto jurídico tão rejeitado quanto o da Medida Provisória. Não só a comunidade jurídica, mas a própria sociedade desde sempre demonstrou um indisfarçável incômodo na convivência com tal veículo normativo.

Nem por isto, entretanto, deve-se considerá-la um instrumento que depõe contra a Democracia. Ao contrário, bem

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."(NR)

"Art.64.

§ 2º Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação.

(...)

"Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive."(NR)

Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação”.

utilizada e interpretada adequadamente⁴, a Medida Provisória é um meio importantíssimo para se conseguir realizar o Estado Democrático de Direito em situações e momentos que o Poder Legislativo não tem condições de atuar imediatamente; e, “levada a sério, representará”, isto sim, como afirma Paulo de Barros Carvalho, “perigoso instrumento para o Poder Executivo, na proporção em que lhe caiba responder pela composição dos danos emergentes, ocorridos no intervalo que vai da edição até a rejeição expressa ou tácita pelo Legislativo”⁵. É necessário, portanto, fazer uma reconstrução da noção e da função da Medida Provisória, bem como o seu devido enquadramento no ordenamento jurídico pátrio. “Importa, na atualidade”, como ensina Clèmerson Merlin Clève, “construir uma teoria dogmática capaz de desenhar os estreitos limites da competência legislativa do Executivo”⁶. Especialmente, porque, passados mais de dez anos do advento da Emenda Constitucional nº 32/2001, a exceção ainda continua a ser a regra!

2. O BRASIL É UM PAÍS QUE VIVE EM ESTADO DE URGÊNCIA E RELEVÂNCIA!

Uma discussão honesta e aberta sobre limites mais precisos à Medida Provisória haverá, certamente, de enfrentar o tema dos pressupostos constitucionais autorizadores à sua

⁴ Por isto, indispensável ter em mente a crítica de Fernando Scaff à orientação do STF, fincada no RE 146.733-9-SP, que “leu o novo instituto jurídico [medida provisória] com os olhos voltados para o velho texto, entendendo que se tratava apenas de um ‘novo nome para o decreto-lei’, e, portanto, aproveitando toda a jurisprudência já consolidada referente àquele instituto, sem se dar conta do novo *texto*, diferente do anterior, e do *contexto*, pois eram tempos democráticos em que então se vivia” (Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-leis ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: _____ & MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça constitucional e tributação. *Op. cit.*, p. 91).

⁵ *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 69.

⁶ *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2000, p. 156.

edição. A Constituição de 1988 fala em “relevância e urgência”, para deixar claro que não será sempre possível a utilização de tal instrumento normativo. Ademais, aponta a doutrina mais abalizada, não basta a mera presença de tais requisitos, sendo fundamental existir uma relação de congruência entre eles, a situação de fato e a Medida Provisória. Afinal, “Toda Medida Provisória deve veicular um provimento legal voltado a enfrentar determinada situação de urgência. Como tal, deve apresentar, em relação a tal fato, uma relação de pertinência, assim entendida como relação de adequação entre a situação de fato (pressuposto de emanção) e o provimento legal nela contido. Ou seja, a norma jurídica editada deve ser compatível e adequada para equacionar a situação fática”⁷.

Na jurisprudência, pode-se verificar que o Supremo Tribunal Federal, cautelosamente, vem indicando ser possível averiguar, judicialmente, a observância pelo Poder Executivo de tais pressupostos. Na Adin 1753-2, tratando a respeito da Medida Provisória 1.577-6/97, o STF decidiu que é excepcional a “censura jurisdicional da ausência dos pressupostos de relevância e urgência à sua edição: raia, no entanto, pela irrisão a afirmação de urgência para as alterações questionadas à disciplina legal da ação rescisória, quando, segundo a doutrina e a jurisprudência, sua aplicação à rescisão de sentenças já transitadas em julgado, quanto a uma delas – a criação de novo caso de rescindibilidade – é pacificamente inadmissível e quanto à outra – a ampliação do prazo de decadência – é pelo menos duvidosa” (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJU I de 12.6.98, p. 51). Ou seja, “Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar - Incentivos à informática em ZFM. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 66, São Paulo: Dialética, 2001, p. 146.

Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário” (ADI 2150/DF, Relator Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJU I de 29.11.2002, p. 18)⁸.

Note-se, porém, que, como muito bem registra Celso Antônio Bandeira de Mello, “apenas entre 1995,..., e o final de 1997 foram editadas 1.779 medidas provisórias entre edições e reedições (das quais 226 sofreram alterações) em média superior a 1,6 por dia, enquanto o próprio Poder Legislativo, usurpado em suas funções editou número muitíssimo menor de leis no mesmo período”⁹. Por seu turno, José Roberto Vieira, em pesquisa mais atual e bastante ampla, aponta para o número de 3.117 Medidas Provisórias entre 5 de outubro de 1988 a 4 de outubro de 1998, “com médias de 312 medidas provisórias por ano, ou 26 por mês, ou uma a cada 27,7 horas, ou ainda, computando apenas os dias úteis, uma medida provisória a cada 20,32 horas”¹⁰. Enfim, em 19.09.2002, notícia veiculada pela Agência Câmara de Notícias, registrou que, “Nos 13 anos em que esse instrumento foi usado sem regulamentação, os sucessivos governos editaram um total de 6.110 MPs, entre edições e reedições, tratando dos mais diversos assuntos”¹¹. Até agora e a partir de 11 de setembro de 2001, com um prazo

⁸ “Conforme entendimento consolidado da Corte, os requisitos constitucionais legitimadores da edição de medidas provisórias, vertidos nos conceitos jurídicos indeterminados de 'relevância' e 'urgência' (art. 62 da CF), apenas em caráter excepcional se submetem ao crivo do Poder Judiciário, por força da regra da separação de poderes (art. 2º da CF) (ADI 2.213, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 23-4-2004; ADI 1.647, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 26-3-1999; ADI 1.753-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 12-6-1998; ADI 162-MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 19-9-1997).” (ADC 11-MC, voto do Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 28-3-2007, Plenário, DJ de 29-6-2007).

⁹ Funerais da Constituição de 1988. In: GRAU, Eros Roberto & FIOCCA, Demian (org.). *Debates sobre a Constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 39.

¹⁰ Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: FISCHER, Octavio Campos Fischer (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 213.

¹¹ OLIVEIRA, Rejane. *Regulamentação de MP reequilibra os Poderes*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/agencia/materias.asp?pk=22587>. Acesso em 04.09.2005.

de vigência maior (ainda que sem a possibilidade de reedição *ad eternum*), o número de medidas provisórias reduziu, consideravelmente, para 582.

Ainda assim um número bastante elevado, considerando que o prazo de vigência passou de 30 dias para quase 180 dias (60 dias prorrogáveis por igual prazo, mais eventual período de recesso legislativo e o prazo de 15 dias para veto/sanção pelo Presidente, em caso de alteração pelo Legislativo do conteúdo da MP).

Parece, portanto, que *o Poder Executivo no Brasil tem um conceito peculiar de “relevância e urgência”*, certamente distinto daquele transmitido pela Carta Magna. Afinal, ou o Brasil é um país que vive em constante situação de urgência e relevância, o que justificaria tantas Medidas Provisórias, ou a Constituição não está sendo respeitada e protegida como merece uma Lei Fundamental. Não há uma terceira opção.

Particularmente, o que soa bastante estranho é admitir que um instrumento de cunho extraordinário, transforme-se, pelo seu uso abusivo, em veículo normal e diário para regulamentar as relações sociais. Frise-se, com as lições de Fábio Konder Comparato, que se está diante “de uma competência excepcional, e não ordinária”¹². Assim, não teria sentido a Constituição, de um lado, impor “urgência e relevância” como condições e requisitos para o Presidente da República editar Medidas Provisórias e, de outro, entender que a própria Constituição atribuiu a esse a competência para verificar se tais pressupostos estão ou não presentes, quando ela mesma atribuiu ao Poder Judiciário a última palavra na tarefa de protegê-la. Seria, para além de suprema contradição, reconhecer que há um vão livre na Constituição, pelo qual poderia passar impunemente o Poder Executivo.

¹² A “questão política” nas medidas provisórias. In: *Cadernos de soluções constitucionais*, v. 1. São Paulo: Malheiros, p. 89. 2003.

3. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/2001

Como dissemos acima, a Emenda Constitucional nº 32/2001 foi elaborada com o fim de impor limites mais objetivos à utilização da Medida Provisória. De certa forma e, sob alguns aspectos, trouxe importantes contribuições para tanto. Por outro lado, porém, deixou muito a desejar. No cômputo geral, como bem sentencia Roque Carrazza, “O que se nota, *prima facie*, é que o *constituente derivado* investiu-se das prerrogativas de *constituente originário* e, sem a menor cerimônia, ‘reconstruiu’, a seu talante, a figura da *medida provisória*. Para tornar mais atraente a ‘reforma’, o mesmo *constituente derivado* criou pretensos obstáculos às medidas provisórias”¹³.

Reconheça-se, em certa medida, o acerto de algumas modificações:

(a) a estipulação de um prazo máximo de duração de vigência da Medida Provisória. É verdade que o aumento de 30 para 60 dias, prorrogáveis por igual prazo, além da sua suspensão durante os períodos de recesso, bem como a possibilidade, prevista no §12 do art. 62 da CF/88, de manter em vigor o texto original até que seja sancionado ou vetado o projeto de lei de conversão que o alterou (o Presidente da República tem 15 dias para sancionar ou vetar uma lei, *ex vi* §3º do art. 66 da CF/88), podem levar a uma vigência de mais de 180 dias. Pense-se em uma Medida Provisória editada em 16 de dezembro. Porque o recesso do Congresso principia nesta data e termina em 14 de fevereiro (art. 57 da CF/88), tem-se aí já 61 dias de vigência. Mais 120 (60 + 60), além dos 15 dias para sanção ou veto presidencial em caso de alteração do texto original da Medida Provisória, alcança-se, facilmente, 196 dias. Assim, poder-se-ia dizer que “O legislador da emenda ignorou

¹³ *Curso de direito constitucional tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 260.

aqui o parâmetro constitucional do pressuposto da urgência, que só se aplica à medida que não possa aguardar o curso normal, ou com pedido de urgência (45 dias, normalmente), de projeto de lei apresentado pelo Presidente da República”¹⁴.

Sob outra perspectiva, porém, diante da reiterada (e judicialmente consentida) prática de reeditar *eternamente* as Medidas Provisórias (algumas conseguiram a proeza de ultrapassar a barreira das 70 reedições; setenta meses, isto é, algo em torno de 2.100 dias de *muita* “urgência e relevância”!), é salutar a previsão de um prazo, digamos, fatal – ainda que um pouco dilatado demais. Lembro, aqui, clássica assertiva de Seabra Fagundes no sentido de que o *Brasil é o país do tin-tin por tin-tin*, onde tudo deve estar escrito *tin-tin por tin-tin*, para que ninguém venha a dizer que algo não existe ou que pode ser relativizado. Na redação original do art. 62, parece que, para alguns, a Constituição não seguiu tal recomendação, pois não teria deixado muito bem claro que a Medida Provisória somente poderia vigorar por 30 dias, a partir de quando, se não fosse convertida em lei, perderia sua eficácia desde a edição!

(b) A previsão no §5º do art. 62 da CF/88, quando determina que a deliberação congressual a respeito do mérito “dependerá de juízo prévio sobre o atendimento dos pressupostos constitucionais” de urgência e relevância. Assim é que o Presidente do Senado Federal já teve a oportunidade de emitir alguns Atos Declaratórios para comunicar a rejeição de Medidas Provisórias pelo não atendimento de tais requisitos.

(c) O sobrestamento previsto no §6º do art. 62 da CF/88 de todas as demais deliberações legislativas referentes a uma das Casas do Congresso se a mesma não apreciar a Medida Provisória em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação.

¹⁴ Bocage e o terrorismo constitucional das medidas provisórias tributárias: a emenda pior do que o soneto. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latina, 2005, p. 703.

(d) A vedação à reedição, na mesma sessão legislativa, de Medida Provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

Mas, entendemos que há certas alterações que não possuem aspectos positivos. Citemos algumas delas:

(a) Pode-se imaginar, inicialmente, que o estabelecimento de um rol de matérias que não podem ser tocadas por Medidas Provisórias represente um avanço. Afinal, na redação primitiva, nem o art. 62 da CF/88, nem qualquer outro dispositivo constitucional indicava, expressamente, que algum tema era vedado àquele instrumento (salvo posterior introdução do art. 246). A doutrina procurava, então, encontrar, através de uma interpretação sistemática, limites materiais na Constituição. Discutia-se acerca da possibilidade de medida provisória sobre direito penal, direito tributário, dentre outros assuntos. Agora, porém, o §1º do art. 62, deixou consignado, explicitamente, que determinadas questões não podem ser alvo de atuação normativa primária por parte do Poder Executivo.

O problema, todavia, está em imaginar – o que não será difícil para alguns - que se está diante de um rol taxativo de assuntos, para além do qual tudo é permitido à Medida Provisória.

Compactuamos, aqui, porém, com o entendimento de José Roberto Vieira:

“Diante de um rol de restrições materiais negativas, a possibilidade do seu entendimento como taxativo, escancarando as portas a esse ato normativo de governo em todas as demais matérias” é ponto de “alta ou altíssima negatividade” da Emenda Constitucional nº 32/2001. Importa, por isto, destacar “o caráter não exaustivo da lista de assuntos interditos às medidas provisórias, restando ausentes temas relevantes como a matéria tributária, as providências de índole definitiva etc.”¹⁵.

¹⁵ Idem, *ibidem*, p. 704.

E, também, com Joel de Menezes Niebuhr:

“O raciocínio esposado antes da Emenda à Constituição n° 32 não perdeu sua procedência. A medida provisória continua sendo ato excepcional, cuja interpretação deve ser restritiva. Nesse sentido, ainda que não enumerada no §1° do artigo 62, se há matéria cuja natureza não se harmoniza com a urgência da medida provisória, é forçoso reconhecer que ela não pode ser tratada”¹⁶.

Por evidência, o *caráter explicitativo* do §1° supra, de que nos fala Clélio Chiesa¹⁷, decorre, em nosso pensar, do princípio da supremacia constitucional. Não teria sentido o legislador de Emenda (que possui uma competência constitucional e não um poder constituinte) estipular o que está e o que não está protegido na Constituição contra a utilização de um instrumento excepcional. Seria dizer que (a) poder controlador (Constituição) está nas mãos do poder controlado (legislador de Emenda) ou que (b) a idéia de Supremacia da Constituição é condicionada pelo poder de emenda!

(b) Os §§3° e 11 do art. 62 da CF/88, pecam pela falta de coerência normativa.

Dispõe o §3° que, ressalvado o contido nos §§ 11 e 12, as medidas provisórias perderão eficácia, desde a sua edição¹⁸, se não forem convertidas em lei dentro do prazo estipulado, “devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes”.

¹⁶ *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 109 e 110.

¹⁷ Medidas provisórias em matéria tributária: apontamentos sobre as inovações introduzidas pela EC n° 32/01, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 85, São Paulo: Dialética, 2002, p. 35.

¹⁸ Temos dúvidas se é correto dizer que as medidas provisórias *perderão eficácia desde a edição*. Não estou a defender que os efeitos da não conversão são apenas para o futuro (*ex nunc*). Mas, eficácia não se perde, porque já foi produzida. Pode-se dizer que a medida provisória *perde seu fundamento de validade desde a origem* (é considerada inválida e nula) e, com isto, os efeitos já realizados devem, na medida do possível, ser removidos.

Em relação ao §12, a regulamentação prevista no §3º é coerente, já que se está diante da previsão de alteração do texto original da medida provisória, o que demanda a apreciação (sanção ou veto) por parte do Presidente da República. Assim, é natural que a medida provisória não venha a perder a sua eficácia se passado o prazo previsto no §3º, desde que respeitado o limite de quinze dias do art. 66, §3º da CF/88.

O problema se dá, entretanto, no relacionamento do §3º com o §11. Aquele, como visto, estipula que a não conversão da Medida Provisória, dentro do prazo máximo de 120 dias, implicará na perda de eficácia, devendo o Congresso Nacional editar decreto legislativo para disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes. Já o segundo, estranhamente, estabelece que se tal decreto legislativo não for editado no prazo de sessenta dias a partir da rejeição ou da perda de eficácia da “medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”.

Assim, em caso de não edição do Decreto Legislativo, poderemos ter uma esdrúxula situação, na qual uma medida provisória, rejeitada por não se coadunar com alguma normativa constitucional, terá, por simples inação do Parlamento, seus efeitos mantidos (convalidados) durante o período em que vigorou; com o que restará agredido o princípio da supremacia constitucional!¹⁹ Neste ponto, é

¹⁹ José Levi Mello do Amaral Júnior entende, entretanto, que a previsão constante do §11 “...trouxe saudável evolução. Não tem o excesso da Emenda Constitucional n. 1/1969, que simplesmente mantinha os efeitos do decreto-lei rejeitado no período em que esse vigeu. A Emenda Constitucional n. 32/2001, diferentemente, permite ao Congresso Nacional...disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas decorrentes da medida provisória não convertida. A solução prestigia a segurança jurídica em detrimento de um modelo (o originário de 1988) que implicava, até mesmo, a desconstituição de eventual direito adquirido, porquanto o parágrafo único do art. 62 da Constituição de 1988 resultava, como vista, caso de retroatividade máxima” (*Medida provisória e a sua conversão em lei: a Emenda Constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional*. São Paulo: RT, 2004, p. 258).

importante registrar que, mesmo diante de uma tal omissão do Poder Legislativo, caberá pronta intervenção do Poder Judiciário para expurgar do ordenamento o que, digamos, *restou* da medida provisória; se, acaso, atingir alguma norma constitucional.

(c) Não oportuna, também, foi a inovação realizada no art. 246 da CF/88. Recorde-se que tal dispositivo já fora inserido, originariamente, na Constituição de forma não muito apropriada. No mesmo dia, 15 de agosto de 1995, duas Emendas Constitucionais, a de nº 6 e a de nº 7, trouxeram-no, com a mesma redação, para o corpo constitucional. Àquela época, estabelecia ser “vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”. Agora, com a modificação da EC 32/2001, sofreu uma restrição temporal, passando a conter o seguinte comando: “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive”.

Imaginamos que esta alteração tenha sido provocada por um único motivo: a idéia de que, em razão de tantas Emendas Constitucionais que, em 2001, já haviam sido produzidas e de outras tantas que estavam por ser aprovadas, o Poder Executivo, em breve, não teria mais dispositivo constitucional para regulamentar através de Medida Provisória! Não há outra explicação plausível.

Registre-se que, diferentemente de respeitável doutrina²⁰, entendemos que qualquer alteração, por menor que seja, na redação de dispositivo constitucional, durante o período acima mencionado, é obstáculo para a utilização de Medida

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 43, São Paulo: Dialética, p. 112. 1999.

Provisória. Não fosse assim, o legislador das Emendas deveria ter utilizado outra redação, diversa da que claramente enuncia ser vedada a utilização daquela normativa para regular artigo constitucional cuja *redação* tenha sido alterada.

(d) Talvez, a alteração mais despropositada tenha sido aquela do art. 2º da Emenda Constitucional 32/2001. De uma só vez, todas as Medidas Provisórias anteriores a tal mudança constitucional, adquiriram uma espécie de definitividade:

“Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”.

A partir de então, com Paulo Pimenta, “É possível afirmar que no direito brasileiro há Medidas Provisórias com prazo de vigência determinado – que são aquelas editadas posteriormente à Emenda nº 32 – e Medidas Provisórias com prazo de vigência indeterminado – Medidas em vigor em 11 de setembro de 2001”²¹.

O que se critica é o fato do legislador da Emenda ter passado por cima do *consentimento popular*, como diz Dalton Dallazem²², transmitindo a idéia de que, ao contrário do exigido pelo texto constitucional, não se apreciou as medidas provisórias anteriores; apenas se pretendeu resolver, rapidamente, o incômodo problema de ter um grande número de atos normativos pendentes de análise. O mesmo autor, também, já teve oportunidade de dizer, corretamente, que, por uma questão de coerência constitucional, tal *convalidação em massa*, ainda que aceita, não poderia abraçar medidas provisórias que trataram de matérias a elas vedadas pela Constituição; especialmente aquelas vedações que,

²¹ Medidas provisórias em direito tributário: inovações da Emenda Constitucional nº 32/2001. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 77, São Paulo: Dialética, p. 102. 2002.

²² As medidas provisórias, a EC 32 e o depósito recursal administrativo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 83, São Paulo: Dialética, p. 26. 2002.

explicitamente, foram trazidas pela própria Emenda Constitucional nº 32/2001. Tal é o caso da Medida Provisória nº 2.180-35/2001, que cuidou de institutos pertencentes ao direito processual civil. Afinal, se assim não fosse, estaríamos diante de uma esquisita Emenda Constitucional que, de um lado, veda a edição de medidas provisórias em certas matérias e, de outro, convalida medidas provisórias que tratam do mesmo assunto! Aliás, como bem registra José Roberto Vieira, esse art. 2º da EC 32/01, “deu azo a uma atitude oportunista e pouco louvável do executivo, que se apressou a expedir novas medidas, entre a aprovação e a promulgação da emenda, de modo a subtraí-las ao império das novas regras”²³.

4. ARGUMENTOS CONTRA MEDIDA PROVISÓRIA NA TRIBUTAÇÃO

A maior expectativa em torno da aprovação de uma Emenda Constitucional para limitar a adoção de Medidas Provisórias residia, sem sombra de dúvida, na possibilidade de não mais admiti-las no âmbito da tributação.

Antes do advento da EC 32/2001, a doutrina utilizava-se de um forte raciocínio sistemático para concluir, sob vários aspectos, que não seria admissível Medida Provisória para criar ou majorar tributos.

4.A) O PROBLEMA DA LEGALIDADE

Primeiramente, sustenta-se que Medida Provisória não é lei. Afinal, se deve ser convertida em lei, lei não é. Mais. O fato de ter “força de lei”, não significa que tenha a natureza de lei. Como tal, não pode instituir ou aumentar tributos, porquanto isto representa afronta ao art. 150, I da CF/88, que

²³ Bocage e o terrorismo constitucional das medidas provisórias tributárias: a emenda pior do que o soneto. *Op. cit.*, p. 707.

exige lei para essa tarefa. Em verdade, como bem leciona José Roberto Vieira, Medida Provisória é um Ato Normativo Primário de Governo, com força de lei²⁴; ou, um Ato de Governo normativo e primário. Porém, respeitosamente, hoje²⁵, ousa-se discordar quando se vê aí um choque com a legalidade. Nosso enfoque não está mais no fato da medida provisória não ser lei, mas, sim, em ter “força de lei”. Trata-se de ponto crucial. Dizer que algo tem “força de lei”, ainda que não seja lei, significa, *a princípio*, que pode fazer tudo o que a lei tem condições de fazer. Do contrário, não teria sentido algum atribuir à Medida Provisória a “força de lei”.

4.B) A REGRA DA ANTERIORIDADE E A “NÃO-MEDIDA PROVISÓRIA” DO §2º DO ART. 62.

Mas, também, alega-se que a medida provisória, por ter eficácia imediata e vigência por apenas 30 dias, não se coaduna com aqueles tributos regidos pela regra da anterioridade geral ou pela regra da anterioridade mitigada²⁶.

²⁴ Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. *Op. cit.*, p. 195 e 196.

²⁵ Já tivemos a oportunidade de seguir tal orientação quando de nossa dissertação de mestrado: *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 102.

²⁶ Em nosso entender, esclarecemos que a anterioridade é regra e não princípio. Partimos, aqui, da distinção, hoje tão comum, oriunda do pensamento de Dworkin e de Alexy, entre regras e princípios. Afinal, a anterioridade não pode ser objeto de balanceamento ou ponderação de valores/interesses. Com suporte nas precisas palavras de Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, as regras são “...relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto delimitado de situações. Ocorrendo a hipótese prevista no seu relato, a regra deve incidir, pelo mecanismo tradicional da subsunção: enquadram-se os fatos na previsão abstrata e produz-se uma conclusão. A aplicação de uma regra se opera na modalidade tudo ou nada; ou ela regula a matéria em sua inteireza ou é descumprida. Na hipótese do conflito, só uma será válida e irá prevalecer” (O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 338). Já os princípios, continuam os mesmos autores, são normas que “...contém relatos com maior grau de abstração, não especificam a conduta a ser seguida e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações. Em uma ordem democrática, os princípios freqüentemente entram em

A Emenda Constitucional nº 42/2003 produziu significativa alteração no âmbito da regra da anterioridade, o que já tivemos a oportunidade de analisar em estudo anterior²⁷. Sustentamos que, por força do princípio da moralidade, o Poder Público deve sempre informar com clareza, honestidade e, principalmente, antecipação os seus propósitos legislativos. Deve, assim, evitar a alterações de surpresa nas normas que regem suas relações com os cidadãos-contribuintes. Portanto, independentemente de previsão explícita da anterioridade, o que se espera de um Estado que carrega o nobre título de *Estado Democrático de Direito* é um comportamento civilizado, que possa servir de espelho e norte a ser seguido por aqueles. Quando, porém, o próprio Estado procura, sistemática e claramente, burlar valores e regras constitucionais, mais do que provocar uma inconstitucionalidade, provoca uma corrosão moral na sua relação com a sociedade, indicando que o direito não parte da vontade desta, mas do Estado; *tem-se, portanto, um Direito do Estado e não um Estado de Direito*.

Bem por isto, a inserção da alínea “c” no inciso III do art. 150 é digna de nota. Em nosso sentir, corroborou a notável tese

tensão dialética, apontando direções diversas. Por essa razão, sua aplicação deverá se dar mediante ponderação: à vista do caso concreto, o intérprete irá aferir o peso que cada princípio deverá desempenhar na hipótese, mediante concessões recíprocas, e preservando o máximo de cada um, na medida do possível. Sua aplicação, portanto, não será no esquema tudo ou nada, mas graduada à vista das circunstâncias representadas por outras normas ou por situações de fato” (Idem, ibidem, p. 339). Todavia, quando se afirma que a anterioridade tem a natureza de regra e não de princípio não estamos a desprestigiá-la. Não estamos a sustentar que não possui um conteúdo axiológico. Não. A regra da anterioridade é a concretização de um dos mais relevantes valores do ordenamento pátrio: o princípio da segurança jurídica. Portanto, seu papel é fundamental para dar concretude a tal norma. Mais, tem ela inegável relação com a moralidade pública, como é demonstrado no parágrafo seguinte.

²⁷ A regra da anterioridade e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). Reforma tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003 e nº 44, de 2004. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.

de Roque Carrazza²⁸ e de Eduardo Bottallo²⁹ de que uma interpretação sistemática da Constituição impede que os tributos regidos pela anterioridade geral possam ter um prazo menor do que aqueles regidos pela anterioridade nonagesimal ou daqueles que não se submetem a tal regra.

Por esta via, a conjugação das alíneas “b” e “c” está a indicar que a lei que aumentar ou criar um tributo somente poderá incidir no próximo exercício financeiro se for publicada até 90 (noventa) dias antes do término do exercício financeiro anterior. Caso a publicação ocorra com menos de 90 (noventa) dias para o término do exercício financeiro, a lei não poderá produzir efeitos no ano seguinte, devendo esperar o próximo exercício. Assim, se uma lei aumentar o ICMS em 30 de novembro de 2005, sua incidência somente poderá ser considerada válida para o exercício de 2007 e não o de 2006³⁰.

Reconheça-se, porém, que a nova configuração promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003 tornou mais complexa a compreensão da regra da anterioridade.

Desta forma, podemos estipular o seguinte quadro:

Tributos que observam a anterioridade geral + 90	Art. 150, inc. III, “b” e “c”	(i) Empréstimo compulsório do inc. II, (ii) Imposto sobre
--	-------------------------------	---

²⁸ *Curso de direito constitucional tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 175-177.

²⁹ Princípio da anterioridade – uma proposta para sua interpretação. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 83, São Paulo: Dialética, p. 34-35, 2002.

³⁰ Registre-se o pensamento em sentido contrário de Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 105), para quem: “A Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b” – quer dizer, sem prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança. Não estabeleceu, todavia, a antecedência de 90 dias em relação ao início do exercício, como temos preconizado. Apenas garantiu, além da anterioridade ao exercício, a anterioridade de 90 dias, com as ressalvas expressamente indicadas. Criado ou aumentado o tributo por lei publicada menos de 90 dias antes do final do exercício, o tempo que faltar para completar os 90 dias será computado dentro do próprio exercício no qual se fará a cobrança”.

dias		Grandes Fortunas, (iii) Taxas, (iv) Contribuição de Melhoria, (v) Imposto Residual, (vi) ICMS, (vii) ITCMD, (viii) IPVA, exceto no que se refere à sua base de cálculo, (ix) ITBI, (x) IPTU, exceto no que se refere à sua base de cálculo, (xi) Contribuições do art. 149.
Tributos que observam somente a anterioridade geral	Art. 150, inc. III, “b”, c/c a segunda parte do §1º do mesmo dispositivo	IR e a estipulação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.
Tributos que observam a anterioridade de 90 dias	Art. 150, III, “c”, c/c a segunda parte do §1º do mesmo dispositivo. Também, os arts. 155, §4º, IV, “c”, 177, §4º, I, “b” e 195, §6º.	(i) Contribuições da Seguridade Social (incluindo-se a Contribuição ao PIS e a CPMF), (ii) o restabelecimento de alíquota no ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, (iii) o restabelecimento de alíquota na CIDE Petróleo/Gás Natural/Álcool Combustível ³¹ e (iv) o IPI. ³²
Tributos que não precisam observar	Art. 150, §1º.	(i) Empréstimo Compulsório do art. 148, I ³³ , (ii) Imposto

³¹ Registre-se que não poderia a Emenda Constitucional 33/2001 ter produzido uma exceção ao princípio da anterioridade geral, porque se trata de cláusula pétreia (ADIN 939 do STF). De qualquer forma, apenas para argumentar, ainda que não se vislumbre aí uma invalidade, com a EC 42/03, não se alterou os arts. 155, §4º, IV, “c” e 177, §4º, I, “b”, para excluí-los, também, da alínea “c” do inc. III do art. 150.

³² No caso do IPI, houve um deslize similar por parte da EC 42/03. No afã de deixar claro que o IR não precisaria respeitar a alínea “c” do inc. III do art. 150, esqueceu-se de mencionar aquele imposto, que, agora, qualquer majoração sua deve aguardar a noventena para surtir efeitos.

³³ Em nosso entendimento, não poderia a Emenda Constitucional nº 42/03 ter estipulado que o Empréstimo Compulsório do art. 148, I, é exceção ao princípio da anterioridade. Antes de tal modificação, é verdade que alguns respeitáveis doutrinadores sustentavam que se tratava de uma exceção lógica, pois, de um lado, (a) a Constituição somente determinou a observância à anterioridade em relação ao empréstimo compulsório do inc. II do art. 148, e, de outro, (b) não se poderia aguardar o próximo exercício financeiro para “atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”. Todavia, não concordamos com tal orientação. *Primeiro, porque as exceções no âmbito do*

qualquer prazo de anterioridade		de Importação, (iii) Imposto de Exportação, (iv) Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários e (v) Imposto Extraordinário.
---------------------------------	--	--

Some-se a isto a alteração promovida, anteriormente, com o §2º do art. 62 da CF/88, que possui uma redação bastante confusa:

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

Inicialmente, estaria a legitimar a utilização de Medidas Provisórias para a instituição e a majoração de tributos, desde que, em relação a alguns impostos, se respeite a regra da

direito público devem ser expressas. Não é só porque a Constituição deixou de mencionar expressamente que o empréstimo compulsório do inc. I deve atender à anterioridade que se pode chegar a tal conclusão. Afinal, se seguirmos esta linha de raciocínio, teríamos, então, que concluir que, não só o empréstimo compulsório do inc. I, mas, também, o do inc. II não precisa observar outros princípios, como, por exemplo, a igualdade, o não confisco, a capacidade contributiva, simplesmente porque a Constituição não determinou expressamente que tais princípios fossem observados! Ainda, idêntica conclusão deveria ser utilizada para as Contribuições do art. 149: a Constituição determinou a observância, apenas, dos arts. 146, III e 150, I e III, de forma que as mesmas poderiam ser desiguais (não se determinou expressamente a obediência ao art. 150, II !) ou confiscatórias (também não se determinou expressamente a obediência ao art. 150, IV I !). Por outro lado, dizer que o empréstimo compulsório do inc. I não precisa respeitar a anterioridade porque visa atender despesas extraordinárias de guerra ou calamidade pública, ainda que seja um argumento sensibilizador, não é suficiente para afastar aquela norma constitucional. Se o fosse, como explicar a necessidade de respeitar a anterioridade no empréstimo compulsório do inc. II que deve atender despesas de caráter *urgente e de relevante interesse nacional* ? Cremos, neste ponto, que houve apenas um deslize lógico do Constituinte. Afinal, até podemos dizer que tais empréstimos compulsórios, por natureza, não deveriam mesmo observar à anterioridade alguma, mas não foi isto que se conseguiu materializar no art. 148. Assim sendo, porque a anterioridade é cláusula pétrea (inclusive de acordo com orientação do próprio STF – ADIN 939), não poderia ser ela relativizada pela EC 42/03.

anterioridade³⁴.

Por outro lado, mas ainda admitindo, em tese, a utilização de medida provisória em matéria tributária, estaria a transmitir a sensação de que possui um amplo campo de incidência, ao direcionar-se, genericamente, a todos os impostos, com exceção de uns poucos, previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II.

Todavia, partindo-se da idéia de que a Medida Provisória é da competência do Presidente da República e de que este somente poderia tratar de impostos da União, bem como considerando-se que existem impostos da União que, expressamente, não podem ser regulados por Medida Provisória por estarem no campo da lei complementar (IGF e Imposto Residual), chegaremos à conclusão, primeira, de que o §2º em questão apenas atinge o IR e o ITR.

Assim, seria muito mais louvável, porque muito mais clara, uma outra redação para tal dispositivo:

“§2º Medida provisória que implique majoração do IR e do ITR só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

É verdade, porém, que se pode cogitar de medida provisória por parte de Governadores e Prefeitos. Joel de Menezes Niebuhr considera que, “Se, para o Presidente da República, situações fáticas relevantes e urgentes autorizam a edição de medida provisória, para os governadores e prefeitos o mesmo pode ocorrer”³⁵, em razão da autonomia que é inerente aos Estados e Municípios³⁶, desde que observado o regime

³⁴ É o entendimento de AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória e a sua conversão em lei: a Emenda Constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional*. *Op. cit.*, p. 221.

³⁵ *Op. cit.*, p. 167.

³⁶ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória e a sua conversão em lei: a Emenda Constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional*. *Op. cit.*, p. 193.

estatuído pelo art. 62 da CF/88. O próprio Supremo Tribunal Federal já admitiu tal possibilidade, em razão do *princípio da simetria* (ADIN 425, dentre outros julgados), se bem que, na esteira da lição de Clèmerson Merlin Clève, não seria recomendável a sua utilização pelos demais membros da Federação, pois que, em razão da reduzida competência legislativa dos mesmos, “os legislativos estaduais e municipais restariam ainda mais esvaziados”³⁷.

De qualquer sorte, o §2º do art. 62, teria maior campo de ação, aplicando-se, também, aos impostos estaduais e municipais. Uma redação mais precisa e adequada poderia ser assim elaborada:

“§2º Medida provisória que implique majoração do IR, do ITR e dos impostos estaduais e municipais só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Porém, ao conjugar-mos tal dispositivo com as alterações produzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no tocante à regra da anterioridade, as dificuldades tornam a aparecer. Porque temos que considerar a aplicação da alínea “c” do inc. III do art. 150, para alguns dos impostos indicados no supracitado §2º. Aí que, dentro da linha de entendimento esposada acima, para o ITR e para os impostos estaduais e municipais (exceto no que se refere à base de cálculo do IPVA e do IPTU), a incidência da medida provisória no exercício financeiro seguinte só estaria autorizada se a conversão em lei fosse realizada até 90 dias antes do término do ano anterior.

Acima de tudo, após esta ligeira análise do §2º do art. 62, é necessário indicar que estamos a falar de uma norma que produziu um instituto que nega a própria idéia de Medida Provisória. Esta tem na eficácia imediata uma de suas características principais, mas referido dispositivo estipula que, nos casos por ele indicados, ela “só produzirá efeitos no

³⁷ *Medidas provisórias*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 154.

exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Ora, tem-se aí inusitado caso de uma Medida Provisória que somente irá produzir efeitos quando não mais existir, isto é, somente quando for convertida em lei! Por isto, não seria bem uma Medida Provisória (relembre-se que o nome diz pouco ou nada acerca da natureza jurídica de um instituto), mas, antes, uma espécie de Projeto de Lei, com um rito especial de aprovação.

Desta forma, podemos dizer, até aqui, que, além dos tributos regidos por lei complementar (§1º do art. 62), também os impostos estaduais, municipais, o IR e o ITR não poderiam ser regidos por Medida Provisória.

Tal situação, também, foi alvo de acirrada crítica por parte de Clélio Chiesa, para quem “se a matéria não é considerada urgente, tanto que pode aguardar o exercício subsequente, o veículo normativo medidas provisórias é inadequado para cumprir tal desiderato”³⁸.

Ainda assim, porém, teríamos que verificar se medida provisória tem autorização para instituir ou majorar outros tributos.

4.C) AS VEDAÇÕES À LEI DELEGADA

Uma outra linha de raciocínio adotada pela doutrina para sustentar a impossibilidade de Medida Provisória em matéria tributária parte da consideração de que as vedações impostas pelo art. 68 à utilização de Lei Delegada, por uma questão de lógica, devem, igualmente, ser aplicadas àquela, sob pena de se esvaziar e inutilizar, por completo³⁹, a Lei Delegada.

Dentre as matérias contidas no art. 68, destaca-se,

³⁸ *Op. cit.*, p. 39.

³⁹ Note-se que, de 1962 até os dias de hoje, somente foram produzidas 13 (treze) Leis Delegadas.

normalmente, a reservada à Lei Complementar e a que diz respeito aos direitos individuais. Em relação a estes, sustenta-se, corretamente, que a tributação, por significar uma restrição à propriedade e à liberdade, tem com eles inerente ligação, de forma que não poderíamos admitir uma Lei Delegada sobre tal matéria e, por consequência, uma Medida Provisória. É a orientação que buscamos em Clèmerson Merlin Clève:

“O que se pode sustentar, no caso da matéria tributária, é que o tributo envolve um importante direito individual (a propriedade), por se confundir, em última análise, com um recorrente mecanismo expropriatório de certas somas em dinheiro. Nesta circunstância,..., é plenamente defensável a tese segundo a qual somente pode ser criado ou majorado tributo por meio de lei formal tendo em conta o disposto no art. 68, §1º, II da CF. Ou seja, a impropriedade da medida provisória para disciplinar matéria tributária não decorre do princípio da legalidade (porque ela o satisfaz, salvo ocorrente reserva de lei do Parlamento), mas sim do fato de o tributo substanciar instrumento de vulneração de um direito individual (a propriedade)”⁴⁰.

Note-se, aliás, que a EC 32/01 tentou trazer para o §1º do art. 62 proibições semelhantes às contidas no art. 68. Mas, conscientemente ou não, deixou de fora a proibição para regular direitos individuais. Esta espécie de “esquecimento”, todavia, não significa uma autorização implícita à Medida Provisória. Afinal, porque os direitos individuais abrangem, também, mas não exclusivamente, uma categoria de direitos contra o Poder Público (especialmente os direitos de primeira dimensão), não seria razoável admitir que este, de alguma forma, pudesse reger aqueles!

5. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

⁴⁰ *Op. cit.*, p. 93.

Por certo que o argumento desenvolvido no item 5.c) é, em nosso entender, suficiente para barrar medidas provisórias na criação e majoração de tributos. Todavia, pensamos existir um fundamento ainda mais relevante.

O advento do Estado de Direito significou, no mundo ocidental, a passagem de um Estado que produz o direito para um Estado que se submete ao direito. Não a qualquer direito. Bem afirma Canotilho que não se pode adotar uma abordagem do Estado de Direito “divorciada dos problemas da democracia, da justiça e da socialidade. Poderemos afirmar que o Estado de direito ou é Estado de direito democrático e social ou será um Estado de legalidade reduzido a um esqueleto constituído por princípios e regras formais”⁴¹.

Assim é que somente se pode falar em Direito Tributário, enquanto conjunto de normas disciplinadoras da tributação, quando o Estado, na sua atividade tributária, passa a ser limitado pelo direito, deixando de legitimá-la no simples *poder de império*⁴². A relação tributária passa, então e em tese, de relação de poder para relação jurídica. Sobressai em importância o princípio da legalidade para registrar a transferência da titularidade da máquina de fazer leis das mãos do Executivo para as mãos do Povo, guiadas, no entanto, por representantes escolhidos por ele. Historicamente, como leciona Vinício Ribeiro, “A vontade do Rei não podia prevalecer mais sobre os costumes constitucionais firmados no Direito Natural e em que se alicerçavam os direitos individuais e as liberdades dos cidadãos. (...) Os interesses da Administração, assim como as suas relações com os particulares, estavam submetidos ao direito comum dos

⁴¹ *Estado de direito*. Lisboa: Gradiva Publicações, 1999, p. 76.

⁴² Fórmula que, atualmente, vem sendo substituída pela *cláusula da supremacia do interesse público*. Ver, sobre tal princípio, JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005.

cidadãos”⁴³.

Em suma, no Estado de Direito, o Estado – personificado no Executivo – não pode ser a fonte ejetora de comandos normativos contra o cidadão.

Após a segunda metade do século XX, os países ocidentais caminharam para adotar uma outra fórmula: a do Estado Democrático de Direito. Com diferenças terminológicas na maioria dos países, o que se pretende, de forma geral, é superar tanto um modelo de Estado de Direito, como um modelo de Estado Social. Nas palavras de Jorge Reis Novaes, a partir da idéia de Estado Social e Democrático de Direito, sugere-se “a confluência...de três elementos que poderíamos sintetizar por: a segurança jurídica que resulta da protecção dos direitos fundamentais, a obrigação social de configuração da sociedade por parte do Estado e a autodeterminação democrática”⁴⁴. Portanto, no Estado Democrático de Direito não se abandonam as conquistas do Estado de Direito. Ao contrário, estas devem ser preservadas para que o Estado possa legitimar a sua atuação na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Desta forma, é importante reconhecer que, por mais que o tributo seja um dos instrumentos mais relevantes para tal desiderato, não se pode admitir, hoje, a sua exigência sem o respeito aos limites constitucionais. *Os fins não mais justificam os meios*, como se tentou pregar e realizar nos Estados Sociais de cunho autoritário. Os fins devem ser buscados, sim, mas dentro das *regras do jogo constitucional*.

A partir destas considerações, temos que é inadmissível a utilização de Medida Provisória em matéria tributária porque isto significa retroceder o Estado à formulação do Estado Absolutista; pré-Estado de Direito. É reconhecer que a relação

⁴³ *O Estado de Direito e o princípio da legalidade da administração*. 2ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1981, p. 29.

⁴⁴ *Contributo para uma teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito*. Coimbra, 1987, p. 224.

tributária deixa de ser uma relação jurídica para ser considerada uma relação de poder, formalizada em textos normativos. Isto porque se admitirmos que o Executivo, que participa da relação tributária, tem o poder para ditar tal relação, significa reconhecer que as regras do jogo não são postas de forma imparcial, mas sim impostas por uma das partes, unilateralmente. É dizer, “Se o governo pudesse definir, ele próprio, os limites do seu poder de *imperium* a garantia institucional das liberdades civis e políticas estaria perdida”⁴⁵. E aí já não se tem Estado de Direito; quanto mais um Estado Democrático de Direito. Frise-se: Estado de Direito – que está contido no Estado Democrático de Direito – significa que o Estado se submete ao direito. Não é um *Direito do Estado*. Portanto, medida provisória para reger o relacionamento Estado-cidadão significa a própria antítese do Estado de Direito, porque já não se tem mais o Estado obediente ao Direito, mas seu dono e produtor. Daí que, apesar de ter *força de lei*, não poderá atuar em todos os quadrantes autorizados, constitucionalmente, à lei.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de tudo o que foi dito acima, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu o uso de Medidas Provisórias para aumentar e para instituir tributos: "(...) já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417-MC)"⁴⁶.

Trata-se de concepção decorrente de jurisprudência firmada à luz da Constituição anterior, a respeito do antecessor

⁴⁵ COMPARATO, Fábio Konder. A “questão política” nas medidas provisórias. In: *Op. cit.*, p. 90-91.

⁴⁶ ADI 1.667-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-9-1997, Plenário, DJ de 21-11-1997.

da Medida Provisória - o Decreto-Lei⁴⁷ - mas que precisaria ser reavaliada.

É certo que, com a EC 32/01, deixou-se claro que a matéria tributária de competência de lei complementar não pode ser tratada por Medida Provisória (o mesmo se aplicando a questões de processo civil tributário, direito penal tributário ou direito processual penal tributário).

Todavia, em relação aos assuntos tributários que se encontram no âmbito da lei ordinária, a jurisprudência predominante precisaria ser revista. O que se demonstra no presente trabalho é que não se pode admitir que o Presidente da República legisle, através de medida provisória, em favor do Fisco e em prejuízo dos contribuintes, sob pena de atingir o princípio do Estado Democrático de Direito, porque tal legislação se configura como legislação em causa própria. E uma parte não pode regular uma relação jurídica em seu favor, prejudicando a outra parte; simplesmente isto.



⁴⁷ “I.O.F. Criação Por Decreto-Lei. Em nosso Sistema Constitucional, observados os requisitos estabelecidos no art-55, II, da Carta Magna, Decreto-Lei pode criar ou majorar tributo. Recurso Extraordinário de que se não conhece” (RE 99702, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Primeira Turma, julgado em 05/04/1983, DJ 29-04-1983 p. 5560).