

**PARCELLI DIONIZIO MOREIRA**

**MEDIDA PROVISÓRIA E TRIBUTAÇÃO: A RESERVA DE LEI COMO UMA  
GARANTIA FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação do Programa de Mestrado do Centro Universitário Autônomo do Brasil – Unibrasil como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fischer

**CURITIBA**

**2017**

## TERMO DE APROVAÇÃO

PARCELLI DIONIZIO MOREIRA

MEDIDA PROVISÓRIA E TRIBUTAÇÃO: A RESERVA DE LEI COMO UMA  
GARANTIA FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia do Programa de Mestrado do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UNIBRASIL pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fischer

Componentes: Prof. Dr. Marcos Augusto Maliska

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei

Curitiba, 02 de março de 2017

*A meus pais, Dionizio e Amélia, e à Marina Holthausen*

## AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos vão, inicialmente, a meus pais, irmãos e, em especial, minha gratidão à Marina Holthausen, que me acompanhou de perto em toda esta jornada.

Também manifesto minha gratidão ao Sr. Ernani Souto e à família Forchesatto, ambos da cidade de Ibaiti/PR, que me auxiliaram e me incentivaram no exercício da atividade de docência.

Agradecimentos especiais ao Orientador, Prof. Dr. Octavio Campos Fischer, que foi decisivo ao contribuir para a conclusão deste trabalho, indicando os caminhos doutrinários e jurídicos que permitiram a materialização desta dissertação.

Agradeço também ao Prof. Dr. Marcos Augusto Maliska pela indicação de obras para leitura, as quais permitiram avançar em pontos do presente trabalho.

Também sou grato a todos os demais Professores da Instituição, Dra. Laura Garbini Both, Dr. Paulo Ricardo Schier, Dra. Adriana Schier e Dr. Bruno Lorenzetto, os quais contribuíram para minha formação intelectual que culminou com a finalização deste exercício acadêmico.

É dever de gratidão citar os nomes das instituições que viabilizaram o acesso a obras doutrinárias e tiveram participação efetiva na elaboração desta dissertação, entre elas: Centro Universitário Autônomo de Curitiba (UNIBRASIL), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA), Universidad Pablo de Olavide de Sevilla – España, Universidad de Sevilla – España, Universidade Estadual de Londrina, Advocacia-Geral da União e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

*Libertati viam facere.*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1 DO ESTADO ABSOLUTO AO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO: DO CONFISCO AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>15</b>
1.1 O ESTADO ABSOLUTO .....	15
1.2 O ESTADO LIBERAL BURGUESES E O ESTADO DE DIREITO .....	22
1.3 ASCENSÃO E QUEDA DO POSITIVISMO JURÍDICO: O SURGIMENTO DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO .....	33
<b>2 A CONSTRUÇÃO DA RESERVA DE LEI</b> .....	<b>44</b>
2.1 RESERVA DO PARLAMENTO E MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	44
2.2 RESERVA DE LEI: AS PERSPECTIVAS FORMAL E MATERIAL .....	52
<b>3 PODER CONSTITUINTE E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</b> .....	<b>61</b>
3.1 PODER CONSTITUINTE E A ASSEMBLEIA CONSTITUINTE DE 1987- 1988 .....	61
3.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E MEDIDA PROVISÓRIA: O CONFLITO ENTRE O ARTIGO 62 E O ARTIGO 146, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	73
<b>4 MEDIDA PROVISÓRIA E SEGURANÇA JURÍDICA</b> .....	<b>84</b>
4.1 MEDIDA PROVISÓRIA: ASPECTOS LEGAIS E A CONTROVÉRSIA EM TORNO DO SEU USO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	84
4.1.1 Aspectos normativos e procedimentais .....	84
4.1.2 A controvérsia sobre o uso da medida provisória em matéria tributária .....	89

4.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA ...	101
4.3 ASPECTOS E CONTEÚDO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	107
4.4 MEDIDA PROVISÓRIA E SEGURANÇA JURÍDICA: OS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	115
<b>5 MEDIDA PROVISÓRIA E TRIBUTAÇÃO: A RESERVA DE LEI COMO UMA GARANTIA FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE .....</b>	<b>139</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>163</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>168</b>
<b>APÊNDICE – QUADRO 1 .....</b>	<b>178</b>

## RESUMO

A Emenda Constitucional nº 32/2001 permitiu que o Poder Executivo pudesse, através do instituto da medida provisória, legislar primariamente em matéria tributária. Como será abordado ao longo da dissertação, esta opção do Poder Constituinte derivado conflita com o Texto originário da Constituição, à medida que viola uma garantia fundamental do cidadão-contribuinte: o princípio segundo o qual somente a lei pode criar ou aumentar um tributo. Esse princípio, como será enfatizado, desenvolveu-se ao longo da história do próprio Estado, a qual, de certa forma, também carrega consigo o desenvolvimento da tributação, principalmente a contar do surgimento do aparelho do Estado moderno. No que tange especificamente ao caso brasileiro, é lícito afirmar que tal princípio já estava, desde o início, enfatizado pelo Poder Constituinte originário, seja na parte em que exigiu que normas gerais em matéria de legislação tributária se sujeitassem à disciplina por lei complementar (art. 146, inciso III), seja no ponto em que o Constituinte exaltou o princípio da reserva legal em matéria tributária (art. 150, inciso I). Apesar de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ter se consolidado, ao longo da década de 1.990 e na primeira década do século XXI, no sentido de autorizar a edição de medida provisória para criação ou majoração de tributos, a regra emanada da Emenda Constitucional nº 32/2001 nunca encontrou unanimidade no meio jurídico e, também, jamais foi consenso entre os próprios Ministros da Corte Excelsa. Nesse contexto, sobretudo a partir da publicação de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, em particular o Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, suscita-se, neste trabalho de dissertação, se teria ou não havido a superação do entendimento que permitia a disciplina da matéria tributária por meio de medida provisória e que, até então, era adotado pela Corte Suprema. Na sequência, será ressaltado que o princípio da legalidade tributária se consubstancia numa garantia fundamental do cidadão-contribuinte e em que medida esse cânone constitui-se numa cláusula pétrea que jamais poderia ter sido violada pelo legislador ordinário, aí incluso o Poder Constituinte derivado. Ao fim, procurar-se-á demonstrar a tensão entre os princípios da legalidade genérica e a legalidade tributária, inclinando-se pelos argumentos que encarecem a prevalência do princípio da legalidade tributária à luz do que dispõe o Sistema Tributário Nacional encartado na Constituição Federal, principalmente sob a compreensão de que se trata, em última análise, de uma garantia fundamental do contribuinte, uma cláusula pétrea protegida desde a promulgação do Texto Constitucional, em 05 de outubro de 1.988.

Palavras Chave: Medida. Provisória. Legalidade. Garantia. Fundamental.



## ABSTRACT

Constitutional Amendment nº 32/2001 has been allowing the Executive Branch, through the institute of the provisional presidential decree, to legislate primarily on tax matters. As will be discussed throughout the dissertation, this option of the secondary Constitution-making power conflicts with the Constitution because it violates a fundamental citizen-taxpayer guarantee: the principle of no taxation without representation. This principle, as will be emphasized, has developed throughout the history of the State itself, which, in a certain way, also carries with it the development of taxation, especially since the emergence of the modern state apparatus. In the case of Brazilian Constitution, it might be said that this principle was already emphasized from the outset by the original Constitution-making power both in the part in which it demanded that general rules on tax legislation be subject to the discipline by a complementary law (art. 146, item III), or at the point where the original Constitution-making power underlined the principle of legal reserve in tax matters (article 150, item I). Although the jurisprudence of the Federal Supreme Court has been consolidated since the 1990s and in the first decade of the 21st century, in order to authorize the enactment of a provisional presidential decree in order to create or increase tax, the rule emanating from Constitutional Amendment nº 32/2001 never found unanimity amongst jurists and likewise never was a consensus among the Ministers of the Highest Court. In this context, especially since the publication of some judgments of the Federal Supreme Court, in particular Extraordinary Appeal nº 562.276 / PR, the question is whether or not there had been an overruling of the understanding that allowed the regulation of tax matters by means of a provisional presidential decree, jurisprudence which had been adopted by the Supreme Court until then. It will must be pointed out that the principle of no taxation without representation is a fundamental guarantee of the citizen-taxpayer and so will be asked, in this work, into what extent this canon constitutes an unamendable clause that could never have been violated by the ordinary legislator, including in this concept the secondary Constitution-making power. In the end, it will be tried to demonstrate the tension between the principles of generic legality and tax legality, leaning on the arguments that emphasize the predominance of the principle of tax legality in light of the provisions of National Tax System included in the Federal Constitution of Brazil, mainly under the comprehension that the principle no taxation without representation is ultimately a fundamental guarantee of the citizen-taxpayer, an irrevocable clause protected since the promulgation of the Brazilian Constitutional Text on October 5th, 1988.

Key Words: Presidential. Decree. Legality. Fundamental. Guarantee.

## RESUMEN

La Enmienda constitucional nº 32/2001 ha permitido que el Poder Ejecutivo pueda, a través de medida semejante a los decretos presidenciales, legislar en materia tributaria. A lo largo de la disertación, la tarea será presentar que la opción hecha por el poder constituyente derivado no está en conformidad con el texto original de la Constitución, una vez que viola una garantía fundamental del ciudadano-contribuyente: el principio de que sólo la ley puede crear o aumentar un tributo. Este principio, como será destacado, ha sido planteado a lo largo de la historia del Estado, que, en cierto modo, también lleva consigo el desarrollo de los impuestos, especialmente después de despuntar el aparato del Estado moderno. Específicamente en relación con Brasil, se puede decir que este principio estaba ya desde el inicio enfatizado por el poder constituyente originario, ya sea en la regla que exigió que las normas generales sobre la legislación tributaria obedezcan las disposiciones de la ley complementaria (artículo 146, fracción III), o en el punto donde el Constituyente ha exaltado el principio de reserva legal en materia tributaria (art. 150, inciso I). Aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha consolidado durante la década de 1990 y en la primera década de este siglo, permitiendo la emisión de medida provisional semejante a los decretos presidenciales a fin de crear o aumentar los impuestos, la norma promulgada desde la Enmienda Constitucional nº 32 / 2001 nunca quedó unánime entre los juristas brasileños y también nunca fue un consenso entre los ministros de la Corte Suprema. En este contexto, sobre todo desde la publicación de algunos juzgados del Tribunal Supremo, en particular el Recurso Extraordinario nº 562276 / PR, se plantea en este trabajo si ha sido o no ha sido superado el entendimiento que ha permitido la disciplina de la materia relativa a los impuestos a través de una medida similar a los decretos presidenciales y que, hasta entonces, ha sido aprobada por el Tribunal Supremo. Además, el principio de legalidad tributaria se materializa en una garantía fundamental del ciudadano-contribuyente, de modo que cabe preguntar en qué medida este canon se constituye una cláusula petrificada que nunca podría haber sido violada por el legislador ordinario, incluido el poder constituyente derivado. Al final, el objetivo del trabajo es presentar la tensión entre los principios de legalidad tributaria y de legalidad general, inclinándose por los argumentos que apuntan la prevalencia del principio de legalidad tributaria a la luz de las disposiciones del Sistema Nacional Tributario bosquejado en la Constitución Federal brasileña, principalmente bajo el entendimiento de que el principio de la legalidad tributaria, en última instancia, es una garantía fundamental del contribuyente, una cláusula petrificada y que ha sido protegida desde la promulgación del texto constitucional, el 05 octubre de 1988.

Palavras Llaves: Medida. Provisoria. Legalidad. Garantía. Fundamental.

## INTRODUÇÃO

Historicamente, o Estado nem sempre esteve organizado com um aparelho burocrático responsável pelo recolhimento e fiscalização dos tributos, estrutura que se desenvolve principalmente a partir do modelo liberal, em que os interesses de um estrato social emergente passaram a preponderar, conferindo maior previsibilidade e calculabilidade às ações estatais, antes sujeitas ao alvitre do tirano ou do monarca.

A ideia de que os tributos somente podem ser cobrados por meio de uma lei não é nova, mas a sua materialização encontra-se, atualmente, inserida no contexto das democracias constitucionais que irromperam sobretudo no mundo ocidental depois da 2ª Guerra Mundial, nas quais os princípios previstos na Constituição ganham uma dimensão normativa e uma densidade axiológica que não possuíam no período do Estado liberal burguês, marcado por uma forte influência positivista.

Na condição de país periférico, o Brasil seguiu a reboque essas tendências do direito ocidental, especialmente sacramentadas na Constituição Federal de 1.988, um Texto que emergiu como fruto do movimento das forças políticas da década de 1980 que reivindicaram novamente o regime democrático após dois decênios de ditadura militar.

Os direitos e garantias individuais e fundamentais, como uma expressão simbólica dos novos tempos de retorno à democracia, foram posicionados topograficamente entre os primeiros artigos da Constituição, o que denota a importância que assumiram no novel desenho constitucional brasileiro, apesar de ser consenso praticamente que o bloco de constitucionalidade que deflui da Carta de 1.988 estende-se para muito além do Texto Constitucional.

A Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, em matéria tributária, optou por preconizar o princípio da legalidade tributária, estabelecendo que nenhum tributo seria criado ou aumentado senão em virtude de lei e também que, no que concerne às normas gerais da legislação tributária, os aspectos ou elementos principais da obrigação tributária – tais como sujeitos ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo, alíquota, obrigação, crédito, decadência e prescrição tributários – seriam regidos somente por lei complementar.

Nada obstante tenha previsto expressamente o instituto da medida provisória, no Texto Constitucional original optou-se por não se mencionar, de maneira categórica, a possibilidade de o referido instrumento normativo, irmão do decreto-lei da Constituição anterior, poder disciplinar questões relativas a tributos, de modo que não havia qualquer regra expressa autorizando que o Poder Executivo pudesse, em caráter primário, legislar sobre matéria tributária.

Essa possibilidade somente veio ao lume no sistema constitucional brasileiro com a entrada em vigor no mundo jurídico da Emenda Constitucional nº 32/2001, que expressamente autorizou que o Poder Executivo, em caso de relevância ou urgência, edite medidas provisórias com força de lei, inclusive nos casos de instituição ou majoração de tributos.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pode-se afirmar, num primeiro momento chancelou o uso da medida provisória como instrumento normativo hábil a criar ou aumentar tributos, mas, por outro lado, a Corte Excelsa também, em casos específicos, repudiou a utilização de lei ordinária, espécie normativa hierarquicamente superior à medida provisória, para tratar de assuntos como solidariedade tributária, prazos de decadência e prescrição tributários.

Partindo-se, no mínimo, dessa falta de coerência dos julgados do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, notadamente desde a promulgação da Constituição Federal de 1.988, gera notoriamente um estado de insegurança jurídica, que compromete a confiabilidade e a determinabilidade da lei pelo cidadão, o que também implica em sério prejuízo para a economia.

Assim, cabe perquirir-se, sobretudo a contar da introdução cada vez mais crescente dos institutos do *common law* no direito brasileiro, se não teria havido uma superação da jurisprudência consolidada pela Suprema Corte ao longo do tempo, especialmente na década de 1.990 e no primeiro decênio do século XXI, no que tange ao entendimento que autoriza o uso da medida provisória no caso de instituição ou majoração de tributos.

Além disso, considerando que o movimento neoconstitucionalista tem influenciado a atividade diuturna dos juízes brasileiros, a leitura da Constituição fora de parâmetros exclusivamente positivistas leva a um conflito normativo entre regras e

princípios constitucionais, antinomia que deve ser solucionada a partir dos valores inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, far-se-á, doravante, uma abordagem acerca do princípio da reserva legal em matéria tributária, intentando-se demonstrar como, no panorama da Constituição Federal de 1.988, esse cânone emerge como uma cláusula pétrea, imune à ação do Poder Constituinte derivado, assegurando-se ao contribuinte uma proteção constitucional em face da ação inopinada do Estado.

Dessa forma, a proposta aqui apresentada buscará analisar, primeiramente, como o princípio da reserva legal se desenvolve sob o ponto de vista histórico, enfatizando-se também suas relações com a segurança jurídica, além de se ressaltar o modo como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se posicionado sob a questão, para, ao final, encaminhar-se uma resposta que identifica o supracitado princípio, à luz da principiologia emanada da Constituição Federal de 1.988, como uma garantia fundamental do cidadão-contribuinte.

# 1 DO ESTADO ABSOLUTO AO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO: DO CONFISCO AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

## 1.1 O ESTADO ABSOLUTO

No direito pré-moderno, de formação não-legislativa, não existia um sistema unitário e formalizado de fontes positivas, embora houvesse uma pluralidade de fontes e ordenamentos precedentes.

O período da história que medeia entre o surgimento do Império Romano, sua decadência, as invasões bárbaras na Europa mediterrânea, o advento das Cruzadas, e o fim da Idade Média – em que se observa o fenômeno da feudalização como consequência do esgotamento da política de conquista de terras baseada nas guerras entre grandes senhores feudais – é o que se compreende, aqui, como período pré-moderno, podendo haver quem dê uma maior amplitude a essa noção, abarcando o passado grego, babilônico e egípcio, ou quem o restrinja apenas à Idade Média (Alta e Baixa Idade Média).

Dessa maneira, para fins do presente estudo, não serão abordados os períodos que remontam aos relatos da pré-história, da Antiguidade Clássica, tampouco far-se-á uma ampla abordagem sobre a era medieval, em relação à qual serão destacados alguns aspectos importantes para a compreensão do Estado moderno, principalmente os fatores que culminaram na consolidação do absolutismo como um fenômeno histórico que influenciou o direito na modernidade, iniciando-se, assim, com o advento da feudalização.

A feudalização, conforme Elias<sup>1</sup>, é um fenômeno histórico do Ocidente, marcado pela grande descentralização de governo e território, pela transferência da terra, do controle do suserano conquistador para o da casta guerreira como um todo, ou seja, de uma realidade das sociedades agrárias caracterizada pela forte autoridade

---

<sup>1</sup> ELIAS, Norbert. **O processo civilizador: formação do Estado e civilização**. v. 2, tradução de Ruy Jungmann, revisão, apresentação e notas de Renato Janine Ribeiro, Rio de Janeiro: Zahar, 1993, p. 35-36.

central passou-se a uma outra realidade em que as forças centrífugas assumem papel predominante.

Para Burdeau<sup>2</sup>, o período feudal foi um regime complexo em que se conjugavam um estatuto de bens, uma forma de fidelidade política e um estado de espírito que funda as relações entre os homens, elementos que se associam também à dependência pessoal, aos laços sociais individualizados, que tiveram primazia sobre a regra abstrata no arranjo da estrutura do grupo, sobretudo porque a circunstância impedia que os espíritos concebessem abstrações, à medida que se interessavam apenas pelo concreto.

É importante frisar que no período pré-moderno, sobretudo ao que corresponde à época feudal, os reis eram forçados a delegar a outros indivíduos poderes sobre parte de seu território, de modo que as condições dos meios militares, econômicos e de transporte nesse curso da história não lhes deixavam alternativa, visto que a organização da sociedade não lhes proporcionava fontes de receita tributária que lhes permitissem manter um exército profissional ou delegados oficiais remunerados em regiões remotas<sup>3</sup>.

Ou seja, não havia nesse contexto há pouco abordado uma burocracia em que o suserano pudesse confiar a execução de tarefas atreladas ao exercício do poder e subordinada, abstratamente, a regulamentos e normas às quais os funcionários reais tivessem que obedecer e aplicar aos governados, motivo pelo qual, entre outras razões, começa a desenvolver-se na Europa, como afirma Burdeau, “uma dissociação possível da autoridade e do indivíduo que a exerce”<sup>4</sup>, o que culminará na institucionalização do poder através do Estado.

Nessa fase pré-moderna, as relações entre a liberdade e o tributo podem ser captadas, inicialmente, no Estado Patrimonial, que se desenvolve desde o colapso do feudalismo até o advento do absolutismo esclarecido e da política de bem-estar:

O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas, econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em se basear no *patrimonialismo financeiro*, ou seja,

---

<sup>2</sup> BURDEAU, Georges. **O Estado**. Tradução de Cascais Franco, Portugal: Publicações Europa-América, 1970, p. p. 31-32.

<sup>3</sup> ELIAS, Norbert. op. cit. p. 26.

<sup>4</sup> BURDEAU, Georges. op. cit. p. 35.

em viver fundamentalmente das *rendas patrimoniais* ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na *receita extrapatrimonial de tributos*; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspectos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública.<sup>5</sup>

No patrimonialismo, o príncipe organiza seu poder político, ou seja, sua dominação não-doméstica, a partir do emprego da coação física contra os dominados, sobre seus territórios e pessoas extrapatrimoniais (os súditos políticos), da mesma forma que o exercício de seu poder doméstico, momento em que se identifica uma formação *estatal-patrimonial* e também uma gestão patrimonial do senhor<sup>6</sup>.

A burocracia ou o corpo profissional de funcionários do Fisco tecnicamente habilitados ao exercício do cargo público, capacidade essa atestada pelos exames e certificados exigidos para o ingresso no serviço público, indicadores de uma administração burocrática racional, não se apresenta no patrimonialismo com essas características, à medida que predomina um aparelhamento próprio moldado à imagem e semelhança do estamento político:

Não se converte, o estamento político, entretanto, em governo de soberania popular, ajustando-se, no máximo, à autocracia com técnicas democráticas. Na cúpula, graças ao equilíbrio ou à impotência de classes e interesses de empolgar o comando, o governo arma, sobre o equilíbrio das bases, o papel de árbitro, sem que se possa expandir na tirania aberta ou no despotismo sem medida e sem controle. Uma política econômica e financeira de teor particular, estatal e mercantilista, atua e vigia, se expande e se amplia, com sobrançeria.<sup>7</sup>

No contexto de transição do feudalismo para a modernidade, Macchiavelli (1469-1527) inova ao conceber as formas de governos apenas em duas, o que é logo enunciado no início em sua principal obra, *O Príncipe*, ao afirmar que “todos os Estados, os domínios que já houve e que ainda há sobre os homens foram, e são,

---

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 13-14.

<sup>6</sup> WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa, revisão técnica de Gabriel Kohn, v. 2, 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2012, p. 240.

<sup>7</sup> FAORO, Raymundo. FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. v. 2. 10. ed. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000, p. 369.



repúblicas ou principados”<sup>8</sup>, mas sua inovação não se resume à dualidade das formas de governo, principados ou repúblicas, destacando-se principalmente a introdução, pela primeira vez no contexto da teoria política, da expressão “Estado”.

A nova palavra “Estado” designou certamente algo novo porque, a partir do Renascimento no continente europeu, as poliarquias do período medieval, que antes se apresentavam imprecisas no território e cuja coerência era frouxa e intermitente, converteram-se em unidades de poder contínuas e organizadas, com exército permanente, uma hierarquia de funcionários e uma ordem jurídica unitária<sup>9</sup>.

Macchiavelli concebia a política como uma atividade autônoma, ou mesmo soberana, que acaba por engendrar, sob o império do instinto de poder e da necessidade, sua própria ética utilitária e empírica, legitimando, em certos casos, o recurso ao mal, compreensão essa que o levou a considerar o Estado, o efetivo titular do poder, como um valor supremo, fonte única da moral e do direito, autoridade indiscutível dentro do território que o abarca e que, no plano externo, não reconhece quaisquer autoridades superiores aos seus próprios interesses vitais<sup>10</sup>.

O surgimento da concepção moderna do Estado conduziu ao apogeu das monarquias absolutistas europeias, principalmente nos séculos XVI e XVII, período que é caracterizado pela hipertrofia da ação estatal, desigualdade social e arbitrariedade, um estado de coisas que foi sintetizado na célebre frase atribuída ao Rei Sol, Luís XIV, Rei da França (1638-1715): *L'État c'est moi*.

No século XVI, Jean Bodin surge como o teórico da soberania, enfatizando a ideia de que a soberania é o poder absoluto e perpétuo de uma República e o modo como ela é exercida influiria na forma de governo adotada dentro de um Estado:

(...) Nous dirons qu'il n'y a que trois états, ou trois sortes de Républiques, à savoir la Monarchie, l'Aristocratie, et la Démocratie ; la Monarchie s'appelle quand un seul a la souveraineté, comme nous avons dit, et que le reste du peuple n'y a que voir ; la Démocratie, ou l'état populaire, quand tout le peuple, ou la plupart [du peuple], en corps a la puissance souveraine ; l'Aristocratie,

---

<sup>8</sup> MACCHIARELLI, Niccolò. **O Príncipe**. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 37.

<sup>9</sup> HELLER, Hermann. **Teoría del Estado**. Traducción de Luis Tobío. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 170.

<sup>10</sup> ESCOREL, Lauro. **Introdução ao pensamento político de Maquiavel**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2014, p. 253.

quand la moindre partie du peuple a la souveraineté en corps, et donne loi au reste du peuple, soit en général, soit en particulier.<sup>11</sup>

Para Bodin, a soberania é considerada o poder absoluto e perpétuo de uma República, que possibilitaria ao monarca, à aristocracia ou à assembleia popular governar, sem qualquer interferência de natureza externa. Quem detivesse o poder, exercê-lo-ia ilimitadamente, fosse o monarca, a aristocracia ou o povo, embora Bodin admitisse a existência de Estados (e não governos) monárquicos que são regidos pela vontade popular, assim como monarquias aristocráticas<sup>12</sup>.

Internamente, a soberania legitima a unificação nacional, dado o caráter indivisível do poder soberano, que não compadeceria com a ideia de governo misto, ora pertencendo ao monarca, ora à aristocracia, ora ao povo, pois tal situação impediria o fortalecimento do poder estatal centralizado nas mãos do soberano, daí porque dizer-se que Bodin foi um dos primeiros pensadores a justificar o absolutismo, visto que, para ele, a soberania, como afirma Touchard<sup>13</sup>, seria absoluta e indivisível, um imperativo categórico da existência e da unidade do Estado, independentemente de este ter sido constituído por meio da violência dos mais fortes.

De acordo com Moncada<sup>14</sup>, a definição de soberania de Bodin, ao contrário do que imaginam alguns doutrinadores, estava longe de ser mera expressão da força ou um conceito de raiz puramente naturalista, tal como a *virtú* ou a fortuna de Macchiavelli, uma vez que o francês partia da ideia de direito e a sua ideia de soberania era construída sob o fundamento de que não poderia existir Estado sem uma ordem moral objetiva, o que sugere que Bodin regressava ao direito natural, pois para ele somente poderia haver uma república bem ordenada se as leis naturais fossem seguidas e fundadas em certos princípios eternos de justiça.

---

<sup>11</sup> BODIN, Jean. **Les six livres de la République**. Paris : Librairie générale française, 1993, p. 74. Tradução livre: "Podemos dizer que há três Estados ou três formas de Repúblicas, a saber: a monarquia, a aristocracia e a democracia; designa-se monarquia quando há um só soberano, como dissemos, e o restante do povo dela está excluído; a democracia, ou governo do povo, quando todo o povo ou a maioria do povo tem o poder soberano; a aristocracia, quando a minoria, reunida em assembleia, tem soberania e legisla para o resto do povo, tanto de modo geral como particular".

<sup>12</sup> Ibidem, p. 122-123.

<sup>13</sup> TOUCHARD, Jean. **Historia de las ideas políticas**. Madrid: Tecnos, 1964, p. 228.

<sup>14</sup> MONCADA, Cabral. **Filosofia do Direito e do Estado**. v. I. São Paulo: Livraria Acadêmica/Saraiva, 1950, p. 118-119.

Moncada<sup>15</sup> ainda afirma que Bodin admitia como limitação constitucional da soberania que os povos não pudessem ser sujeitos a novos levantamentos de impostos sem o seu consentimento, mas, por outro lado, ressalta que o francês não deixava de anular tal limitação, uma vez que o príncipe poderia, simultaneamente, em caso de necessidade, arrogar para si o direito de tributar a nação, sem que fosse preciso ouvi-la antes de desfalcicar a propriedade dos súditos.

Thomas Hobbes é o primeiro filósofo ou pensador político que traz à baila nitidamente uma perspectiva contratualista, afirmando que entre homens sem senhor existe um estado de beligerância perpétua, sem que haja herança a transmitir ao filho, nem a esperar do pai nem propriedade de bens nem de terras, nem segurança, mas uma plena e absoluta liberdade de cada indivíduo<sup>16</sup>, de modo que paira uma situação de conflito permanente ou de guerra de todos contra todos (*bellum omnium contra omnes*).

Em outras palavras, Hobbes concebe que, no estado de natureza, todos teriam direito a qualquer coisa e também a nada e o indivíduo não teria assegurada a sua própria vida, pois não teria a quem recorrer para preservar sua vida, de sua família e sua propriedade.

É nesse contexto que surge a tese contratualista de Hobbes, para o qual o Estado surge como um pacto que os indivíduos assumem entre si, com a finalidade de obter segurança da sua vida e de sua propriedade pela sujeição a um único poder.

No acordo entre o vencedor e o vencido, o vencedor teria o direito de matar o vencido, mas este, para salvar a vida, renuncia à liberdade. Há uma troca de prestações: pela submissão o vencido oferece ao vencedor seus serviços, isto é, promete servi-lo; de seu lado, o vencedor obriga-se a proteger o vencido.

O pensamento hobbesiano também desponta como uma fundamentação jusfilosófica para o absolutismo, à medida que confere ao soberano poderes ilimitados, porquanto os súditos sujeitam-se às leis positivas de quem detém o poder,

---

<sup>15</sup> Ibidem, p. 121.

<sup>16</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1997, p. 174.

mas o governante não será retaliado se desrespeitar alguma lei natural ou divina, visto que o monopólio da força se concentra na figura do monarca.

Portanto, para Hobbes o poder soberano é indivisível, a ponto de rejeitar a teoria que intenta propor a separação dos poderes, pois, segundo o filósofo, se o poder está dividido não estará revestido de soberania, ou seja, estar sujeitos a leis é estar sujeito ao Estado, ao poder soberano, de modo que o soberano em si mesmo não está sujeito às leis positivas, pois em relação a elas ele é livre. Dessa forma, a ideia do governo misto, para Hobbes, é intolerável, pois a divisão do poder soberano significaria a guerra civil e o retorno ao estado de natureza.

Hobbes<sup>17</sup> nega a ideia de que todo indivíduo particular tem propriedade absoluta de seus bens, principalmente ao afirmar que, na verdade, todo homem tem uma propriedade que exclui o direito de qualquer outro súdito, mas essa propriedade o homem somente a tem em razão do poder soberano, sem cuja proteção qualquer outro homem teria igual direito à mesma coisa, uma vez que não haveria quem pudesse defender o proprietário dos inimigos externos ou dos ataques de uns em direção aos outros, deixando de existir, assim, o próprio Estado.

O Estado absolutista em si era uma organização política caracterizada por uma estrutura de dominação estatal-patrimonial, que estabelecia como dever principal dos dominados o abastecimento material do senhor, do que se infere que o patrimonialismo estatal necessitava, de maneira crescente, uma maior racionalização de suas finanças, a ponto de adotar a rotina de uma administração burocrática, com um sistema regulamentado de contribuições em dinheiro, à medida que o pleno desenvolvimento do poder senhorial recaía também sobre os súditos “livres”, que passavam a ter que contribuir mediante prestações litúrgicas ou através impostos em favor do soberano<sup>18</sup>.

Entretanto, de modo geral, pode-se afirmar que o tributo foi utilizado no patrimonialismo com função confiscatória, à medida que durante as guerras de religião houve também o confisco de terras da Igreja, ocorrendo, inclusive, como aconteceu em Portugal, o confisco dos bens dos judeus, realidade que se ajustava à doutrina

---

<sup>17</sup> Ibidem, p. 246.

<sup>18</sup> WEBER, Max. op. cit. p. 240-241.

escolástica, que não repugnava a utilização do tributo com efeito confiscatório, especialmente quando se tratasse dos judeus<sup>19</sup>.

Não havia, no Estado absolutista, um sistema de garantias e de direitos dos súditos-contribuintes, realidade em que a incidência de tributos, bem como sua cobrança e arrecadação, não se pautava em normas abstratas e gerais que protegessem o cidadão em face do poder soberano dos monarcas, os quais, sem respeitar qualquer direito ou garantia do cidadão, acorriam ao patrimônio dos dominados para satisfazer seus interesses e necessidades reais:

En el pensamiento de Le Bret, desde que Dios estableció por encima de los pueblos el poder de los reyes, en éstos habría depositado la soberanía. Así, el poder financiero era privativo del monarca e importaba el derecho a establecer y recaudar impuestos de los súbditos, sin limitaciones ni condicionamientos de los *Estados generales*. A pesar de ello, admitió que tales asambleas no eran contrarias a la soberanía de los reyes por ser meramente consultivas al acordar las peticiones o conocer de las quejas.<sup>20</sup>

O Estado absolutista era sustentado, portanto, numa “ordem moral e social erguida sobre a injustiça, a desigualdade e o privilégio”<sup>21</sup>, situação que mais tarde, em razão da ascensão burguesa, chegará a seu termo com os movimentos revolucionários do século XVIII, culminando com as Revoluções Americana (1776) e Francesa (1789), das quais exsurgirá um novo protótipo, antípoda do Estado absolutista: o Estado liberal burguês.

## 1.2 O ESTADO LIBERAL BURGUEÊS E O ESTADO LEGAL DE DIREITO

---

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 47.

<sup>20</sup> CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente**: a partir del principio de reserva de ley tributaria. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 266-267. Tradução livre: “No pensamento de Le Bret, desde que Deus estabeleceu acima dos povos o poder dos reis, sobre estes depositou a soberania. Assim, o poder financeiro era privativo do monarca e importava o direito a estabelecer e arrecadar impostos dos súditos, sem limitações nem condicionamentos dos Estados gerais. No entanto, admitiu que tais assembleias não eram contrárias à soberania dos reis por serem meramente consultivas ao concordar com os pedidos ou conhecer das queixas”.

<sup>21</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do Estado**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 42.

Após a passagem do feudalismo, caracterizado pelas relações patrimoniais de poder entre senhores e vassalos baseadas sobretudo na posse da terra, e a derrocada do absolutismo, cujos excessos culminaram na queda da monarquia francesa simbólica e efetivamente degolada a partir de 1789, a modernidade surge como produto dos valores burgueses vitoriosos no processo de revolução, estrato social que reivindicava principalmente maior liberdade de comércio e maior proteção à propriedade privada.

Na evolução da teoria do Estado, o Estado Decimonônico ou legalista surge como um arquétipo que se vincula intimamente às ideologias e doutrinas típicas do século XIX, justamente o século pós-revolução, ou seja, esse modelo coincide com o Estado liberal, que, para Zagrebelsky, era um Estado legislativo que se afirmava a si mesmo por meio do princípio da legalidade:

El Estado liberal de derecho era un Estado legislativo que se afirmaba a sí mismo a través del principio de legalidad. El principio de legalidad, en general, expresa la idea de la ley como acto normativo supremo e irresistible al que, en línea de principio, no es oponible ningún derecho más fuerte, cualquiera que sea su forma y fundamento: ni el poder de excepción del rey y de su administración, en nombre de una superior 'razón de Estado', ni la inaplicación por parte de los jueces o la resistencia de los particulares, en nombre de un derecho más alto (el derecho natural o el derecho tradicional) o de derechos especiales (los privilegios locales o sociales).<sup>22</sup>.

Esse entendimento da lei como ato normativo supremo e irresistível exige uma análise, ainda que breve, a partir dos acontecimentos que marcaram a Era Moderna, procedendo-se, assim, a um corte histórico a ponto de se desconsiderar as influências pré-modernas, tais como o direito romano e o direito medieval, além de outros influxos até mesmo anteriores a esses períodos históricos.

Assim, a compreensão da lei é orientada pela necessidade do estrato social então em ascensão, a burguesia, que, a partir da Revolução Francesa, projeta-se ao

---

<sup>22</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil**: ley, derechos, justicia. Madrid: Trotta, 2011, p. 24. Tradução livre: "O Estado liberal de direito era um Estado legislativo que se afirmava a si mesmo por meio do princípio da legalidade. O princípio da legalidade, em geral, expressa a ideia da lei como ato normativo supremo e irresistível ao qual, em princípio, não é oponível nenhum direito mais forte, qualquer que seja sua forma e fundamento: nem o poder de exceção do rei e de sua administração, em nome de uma superior 'razão de Estado', nem a não-aplicação por parte dos juízes ou a resistência dos particulares, em nome de um direito superior (o direito natural ou o direito tradicional) ou de direitos especiais (os privilégios locais ou sociais)".

poder sustentada numa base ideológica liberal. O objetivo precípua do liberalismo era estabelecer limites à atuação do poder absoluto do rei, expurgando a influência despótica das relações que envolviam os interesses burgueses, especialmente no que concerne aos direitos de propriedade e de liberdade.

Era interesse da burguesia conter o poder dos monarcas, isso porque o Estado absolutista era visto com desconfiança na medida em que interferia indevidamente na economia e na propriedade, além de criar privilégios e desigualdades que embaraçavam o exercício das atividades comerciais, que começaram a florescer e se intensificar na Europa a partir do fim da Idade Média e que, majoritariamente, eram controladas pela *bourgeoisie* então emergente.

A perspectivação material do Estado de Direito liberal assentava-se, como afirma Novais<sup>23</sup>, não só na limitação da forma de agir do Estado, mas, sobretudo, na restrição de seu próprio querer por valores cuja plena realização somente poderia ser garantida com a instauração de uma nova ordem baseada na ideia do primado do homem e da livre esfera dos direitos naturais, o que conduz aos fins do Estado, além de ser sustentada numa particular ideia de justiça material (ideia material de direito), por meio da qual a burguesia rompeu com o *Ancien Régime* em nome de valores que traduziam um projeto liberal, o qual, num primeiro momento, fundava a luta política contra o Estado absolutista, possuindo uma conotação acentuadamente material.

Para Carl Schmitt<sup>24</sup>, quando a burguesia quis, no século XIX, introduzir seu Estado de Direito, não podia contentar-se em estabelecer normas e princípios contra o absolutismo, pois tinha que reclamar outras instituições políticas frente àquelas instituições estatais concretas da monarquia, então existentes, ou seja, a burguesia lutava não só pelo Estado de Direito *in abstracto*, mas, antes de tudo, pelos direitos da “representação popular”, isto é, por uma extensão e ampliação das faculdades e competências do Parlamento; nesta luta contra um forte governo monárquico, a cooperação da representação popular tinha de ser acentuada cada vez com mais força, como critério adequado, até converter-se no elemento decisivo, a ponto de o “império da lei” significar essa cooperação ou, definitivamente, a representação

---

<sup>23</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito. Coimbra, 1987, p. 102-103.

<sup>24</sup> SCHMITT, Carl. **La teoría de la Constitución**. Buenos Aires: Editorial Struhart & Cia. s. t. p. 206-207.

popular, por meio da qual a burguesia tratava de se precaver contra os ímpetus invasivos do Estado absolutista nos direitos de liberdade pessoal e propriedade privada, motivo pelo qual a mesma burguesia desenvolveu, como teoria do Estado de Direito, a exigência de que tais invasões somente pudessem ocorrer se “baseadas numa lei”<sup>25</sup>.

O fim do absolutismo representou definitivamente o ocaso da ideia despótica segundo a qual o patrimônio do soberano e o patrimônio estatal se confundem, mudança de paradigma que influenciaria também a produção das normas tributárias no Estado moderno:

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte –, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade.<sup>26</sup>

O pensamento liberal que subjazia aos movimentos revolucionários do século XVIII inspiravam-se na ideia de que não poderia haver instituição de tributo, sem o consentimento do povo ou sem a intervenção do Parlamento:

Así las cosas, corresponde a la Revolución Francesa el mérito de haber reconocido como ejes fundamentales del nuevo régimen que se instauraba el *principio de la soberanía popular*, conforme al cual el supremo poder radica en el pueblo; y el *principio de división de poderes*, que asigna a órganos diferenciados e independientes los distintos roles de la acción de gobierno, con particular primacía de la Asamblea, a la que se reconoce depositaria de la voluntad nacional.<sup>27</sup>

Com o advento do liberalismo, o poder fiscal é centralizado na figura do Estado, o que afastaria a fiscalidade periférica da Igreja e do senhorio, ingressando o

---

<sup>25</sup> Idem.

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 97-98.

<sup>27</sup> CASÁS, José Osvaldo. op. cit. p. 268. Tradução livre: “Portanto, cabe à Revolução Francesa o mérito de haver reconhecido – como eixos fundamentais do novo regime que se instaurou – o princípio da soberania popular, de acordo com o qual o supremo poder está radicado no povo, e o princípio da divisão dos poderes, que atribui a órgãos diferentes e independentes os distintos papéis da ação de governo, com particular primazia à Assembleia, a qual passa a ser reconhecida como depositária da vontade nacional”.



tributo na esfera de publicidade estatal, fato que surgiu na Inglaterra e transmigrou-se pouco a pouco para os outros Estados-nação da Europa, mas que, em todos eles, identificava-se a partir de algumas características em comum:

[...] a preponderância dos impostos entre as fontes da receita pública, relegada a papel subalterno a entrada proveniente da exploração do patrimônio do Estado; utilização regular dos empréstimos para a complementação da receita, garantidos pela cobrança dos impostos (a Inglaterra, no período de 1688 a 1815 tomou empréstimos que ascenderam, em média, a 33% do total das receitas); racionalização do sistema tributário, com o incremento dos impostos diretos, entre eles o de renda [...]; separação entre a fazenda do rei e a fazenda pública; transferência do poder tributário do rei para o Legislativo; aperfeiçoamento das técnicas contábeis, que tornaram transparentes os recursos públicos; racionalização da administração fiscal, exercida por funcionários públicos [...]; etc.<sup>28</sup>

Daí a importância da teoria da tripartição de poderes de Montesquieu, que a partir da técnica da separação de poderes ou de funções – a qual já havia sido esboçada em Aristóteles, Marsílio de Pádua, Grotius e Locke – ressalta a importância da liberdade dos cidadãos como um sentimento de segurança, de garantia e de certeza que o ordenamento jurídico proporciona às relações interpessoais sob à égide de uma autoridade governativa<sup>29</sup>:

A liberdade política, num cidadão, é esta tranquilidade de espírito que provém da opinião que cada um possui de sua segurança e, para que se tenha esta liberdade, cumpre que o governo seja de tal modo que um cidadão não possa temer outro cidadão. Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não existe liberdade, pois pode se temer que o mesmo monarca ou o mesmo Senado apenas estabeleça leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não haverá também liberdades se o poder de julgar não estiver separado do poder legislativo e do executivo. Se estivesse ligado ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse ligado ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 122.

<sup>29</sup> BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, p. 149.

<sup>30</sup> MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 2005, p. 201-202.

Conforme assinala Bobbio, o governo moderado que é concebido por Montesquieu tem sua origem na divisão ou “na partição do poder soberano nas três funções fundamentais do Estado - a legislativa, a executiva e a judiciária”<sup>31</sup>.

A ideia da separação de poderes ou funções transpõe a seara política, tendo importância também para a transformação do direito, que passa de um parâmetro de justificação absoluta para uma perspectiva de coordenação entre os grupos e órgãos que exercem as funções típicas de Estado.

Nesse sentido, Del Vecchio assevera que a repartição do poder do Estado precisamente em distintas funções não teve apenas significado exclusivamente técnico, “mas também notável valor jurídico, visto possibilitar a demarcação de limites aos diferentes cargos e uma ação legal reparadora em caso de transgressão”<sup>32</sup>.

Montesquieu teve influência decisiva no funcionamento das democracias contemporâneas, pois sua teoria, pode-se dizer, foi o ponto de partida para a delimitação do poder numa única pessoa ou entidade, embora outros filósofos políticos já houvessem semeado anteriormente o germe da ideia da separação das funções do Estado.

A partir dessa nova base ideológica que orientava as ações políticas, recusava-se a tributação do indivíduo ou de sua propriedade, senão por intermédio da lei, o que já vinha sendo ressaltado por Locke, havendo, nesse ponto, uma coincidência entre as ideias do pensador inglês com a de Montesquieu:

É assim que os homens – não obstante todos os privilégios do estado de natureza –, dada a má condição em que nele vivem, rapidamente são levados a se unirem em sociedade. Donde se segue que raramente encontramos algum grupo de homens vivendo nesse estado. As inconveniências a que se vêem expostos em razão do exercício irregular e incerto do poder que cada um detém de castigar as transgressões de terceiros impelem-nos a se refugiarem sob as leis estabelecidas de um governo e a nele buscarem a conservação de sua propriedade. É isso o que leva cada qual a renunciar o seu poder individual de castigar para que este passe a ser exercido por um único indivíduo, designado para tal fim entre eles – e segundo as regras que a comunidade, ou aqueles por ela autorizados para tal fim, concordem devam

---

<sup>31</sup> BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Tradução de Sérgio Bath, 10. ed., Brasília: Editora Unb, 1998, p. 136.

<sup>32</sup> DEL VECCHIO, Giorgio. **Teoria do Estado**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 1957, p. 55.

vigorar. E aí encontramos o direito original e a origem dos poderes legislativo e executivo, bem como dos governos e das sociedades mesmos.<sup>33</sup>

Portanto, a partir das revoluções do século XVIII, o modelo político que emerge das transformações políticas da época se funda na ideia de um Estado sob o império da lei, sob um regime de direito, através do qual garantir-se-ia a supremacia do legislador sobre a Administração, a subordinação dos direitos do cidadão à lei e não mais ao príncipe:

La expresión “Estado de derecho” es ciertamente una de las más afortunadas de la ciencia jurídica contemporánea. Contiene, sin embargo, una noción genérica y embrionaria, aunque no es un concepto vacío o una fórmula mágica, como se ha dicho para denunciar un cierto abuso de la misma. El Estado de derecho indica un valor y alude sólo a una de las direcciones de desarrollo de la organización del Estado, pero no encierra en sí ámbito de la actividad estatal que afecta a los ciudadanos. La dirección es la inversión de la relación entre poder y derecho que constituía la quintaesencia del *Machsstaat* y del *Polizeitstaat*: no más *rex facit legem*, sino *lex facit regem*.<sup>34</sup>

Nesse contexto, a confiança nas qualidades racionais do legislador aumenta quando o monarca é substituído pelo “povo”, que passa a ser o novo titular da soberania, reivindicando para si a legitimidade do poder, e aqui surpreendentemente, como enfatiza Sanchís<sup>35</sup>, os dois grandes teóricos respectivamente do absolutismo e da democracia, Hobbes e Rousseau, nessa ordem, estão de acordo em dois aspectos essenciais, isto é, que devemos obedecer às leis como se fossem expressão da nossa própria vontade e que o poder absoluto não tem limites: para Hobbes o Estado não está obrigado pelas leis civis, pois elas são o Estado e – o que essencialmente se repete – para Rousseau nenhuma Constituição ou lei fundamental pode limitar a vontade geral.

---

<sup>33</sup> LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 489-491.

<sup>34</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. op. cit. p. 21. Tradução livre: “A expressão ‘Estado de direito’ é certamente uma das mais felizes da ciência jurídica contemporânea. Contém, entretanto, uma noção genérica e embrionária, embora não seja um conceito vazio ou uma fórmula mágica, como se tem dito para denunciar um certo abuso da mesma. O Estado de direito indica um valor e alude somente a uma das direções de desenvolvimento da organização do Estado, mas não encerra em si o âmbito de atividade estatal que afeta os cidadãos. A direção é a inversão da relação entre poder e direito que constituía a quintessência do *Machsstaat* e do *Polizeitstaat*: não mais *rex facit legem*, mas sim *lex facit regem*”.

<sup>35</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003, p.70.

Conforme lembra Zolo, na França o vetor mais dinâmico da teoria revolucionária tinha sido a doutrina da soberania popular (ou nacional), que atribuía ao Legislativo um primado absoluto em relação aos outros poderes do Estado, uma vez que o Parlamento era o único órgão que podia ostentar uma investidura popular direta e a “lei” tinha sido concebida, nos moldes pensados por Rousseau, como expressão da vontade geral da nação a cujas prescrições o Poder Executivo devia ater-se rigorosamente e, quanto ao Poder Judiciário, tanto nas declarações dos direitos como nos textos constitucionais da França revolucionária, este último tinha sido objeto de prescrições exclusivamente negativas: os juízes não deviam se intrometer no exercício do Poder Legislativo e não tinham nenhum poder de suspender a execução das leis<sup>36</sup>.

Entretanto, o conceito do Estado de Direito se moldou cada vez mais identificado com os seus elementos formais-instrumentais, especialmente o princípio da legalidade da Administração e o da justiça administrativa, contexto em que se preconiza o ideal de submissão do Estado ao Direito progressivamente reduzido à integral subordinação da Administração à lei, pelo que se consolida, assim, a transição do Estado liberal de Direito para o Estado liberal de legalidade, que passou a traduzir o fundamento filosófico da limitação jurídica do poder político:

Este afastamento do Estado de Direito liberal dos seus fundamentos jusnaturalistas correspondia [...] às mutações produzidas na posição relativa da burguesia face ao Estado, as quais transformavam o *direito natural* num foco de instabilidade; ou porque impunha a sua dominação ou porque enveredara pela via do compromisso, a burguesia transferia para o direito positivo as suas aspirações de segurança e estabilidade, ao mesmo tempo que colocava na defesa dos *direitos adquiridos*, os *direitos privados*, o essencial da reivindicação da autonomia individual<sup>37</sup>

Embora já se pudesse vislumbrar estruturas burocráticas em Estados pré-modernos e até mesmo no Estado absolutista, é no contexto do Estado de legalidade do liberalismo burguês que surge a burocracia como instrumento que permitirá ao governante, fundando seu poder na legitimidade jurídico-racional, angariar seus recursos através da técnica de tributação baseada em normas fundamentalmente

---

<sup>36</sup> ZOLO, Danilo. **O Estado de Direito**: história, teoria, crítica. Organizado por Pietro Costa e Danilo Zolo. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 23-24.

<sup>37</sup> NOVAIS, Jorge Reis. op. cit., p. 110-111.

abstratas, previstas em lei, a qual, por sua vez, autorizará o servidor estatal a constituir e cobrar o tributo a partir de regras objetivamente estabelecidas, estrutura essa que afastava a incerteza e a insegurança geradas pelo sistema feudal ou mesmo a do Estado absolutista:

Ainda que o desenvolvimento pleno da economia monetária não seja uma condição prévia indispensável da burocratização, esta última, como estrutura especificamente *contínua*, está vinculada a um pressuposto: a existência de receitas *contínuas* para sua conservação. Onde quer que estas não possam provir do lucro privado – como na organização burocrática das grandes empresas modernas – ou de tributos fundiários – como nos senhorios feudais –, um firme sistema de *impostos* é a condição prévia da existência permanente de uma administração burocrática.<sup>38</sup>

Ao mesmo tempo se desenvolve modernamente a burocracia como uma estrutura de dominação bastante conveniente ao capitalismo, principalmente em função da previsibilidade e da calculabilidade das ações estatais, conjunturas que favorecem atividades empresariais que objetivam o lucro e a acumulação de bens e riqueza, modelo esse de administração pública que se conforma perfeitamente com uma ética burguesa, a qual apenas coexistia, mas não predominava, no regime patrimonial-absolutista:

Tarefas individuais são atribuídas a funcionários que têm treinamento especializado e que, pela prática constante, aprendem cada vez mais. O cumprimento “objetivo” das tarefas significa, primordialmente, um cumprimento de tarefas segundo *regras calculáveis* e “sem relação com pessoas”. “Sem relação com pessoas” é também a palavra de ordem no “mercado” e, em geral, de todos os empreendimentos onde há apenas interesses econômicos. [...] Quando plenamente desenvolvida, a burocracia também se coloca, num sentido específico, sob o princípio do *sine ira ac studio*. Sua natureza específica, bem recebida pelo capitalismo, desenvolve-se mais perfeitamente na medida em que a burocracia é “desumanizada”, na medida em que consegue eliminar dos negócios oficiais o amor, o ódio, e todos os elementos pessoais, irracionais e emocionais que fogem ao cálculo.<sup>39</sup>

É exatamente nesse sentido que a burocracia se relaciona com o modelo capitalista de produção, ou seja, quando ela se apresenta como uma estrutura de dominação (do tipo racional-legal) que previne os agentes econômicos hegemônicos contra a instabilidade das ações do príncipe, tornando as decisões estatais calculáveis

---

<sup>38</sup> WEBER, Max. op. cit. p. 208.

<sup>39</sup> WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002, p. 151.

e previsíveis, ou seja, a burocratização transforma-se em instrumento aliado ao capital, pois, em vez de sujeitar-se ao humor do soberano, as empresas capitalistas agora passam a lidar com a tecnoburocracia, hierarquizada, disciplinada, especializada, objetiva e cuja atividade está amparada racional e impessoalmente em normas abstratas.

Daí porque a relevância da segurança jurídica como um vetor jurídico à medida que confere calculabilidade e previsibilidade às decisões do Estado, que passam a se vincular diretamente ao conteúdo abstrato da lei ou norma jurídica, o que consolida a estabilidade da economia burguesa, inclusive no que se refere ao direito de propriedade, porquanto a lei abstrata, geral, calculável e previsível garantia a liberdade de comércio e a obtenção do lucro, o que era impossível numa estrutura estatal absolutista-patrimonial.

Todavia, o evoluir da História revelou que as bases ideológicas do liberalismo burguês que permitiram o apogeu do Estado de Direito transmudaram-se drasticamente ao longo do tempo, culminando-se com o abandono, pela burguesia, da perspectiva material do Estado liberal, circunstância que *pari passu* promoveria a passagem da ideia de Estado de Direito para a de Direito do Estado:

Quando novas necessidades de manutenção do domínio pressionam a burguesia a abandonar o modelo liberal, é o próprio conceito de Estado de Direito que se encontra confrontado com o problema da sua operacionalidade num tipo de Estado que, velada ou expressamente, desvalorizava, descaracterizava ou até eliminava o pólo que consideramos como cerne essencial do conceito – a garantia dos direitos fundamentais. A perspectivação formal do Estado de Direito seria então utilizada para fornecer o *álibi jurídico* ao autoritarismo.<sup>40</sup>

A lei positiva, sob uma perspectiva de neutralidade, afirma-se como o parâmetro ou o pressuposto da atividade administrativa e da atuação estatal de modo geral, momento em que a concepção do Estado liberal de Direito rompe com os aspectos materiais que o impulsionaram na derrubada do Estado absoluto, reduzindo-se a uma visão estritamente hermética do fenômeno jurídico.

Foi exatamente Hans Kelsen, o grande arauto do positivismo jurídico, quem mais reforçou essa perspectiva exclusivamente formalista, principalmente através da

---

<sup>40</sup> NOVAIS, Jorge Reis. op. cit. p. 112.

sua obra *Teoria Pura do Direito*, em que sacramenta a ideia segundo a qual o direito deve ser concebido como algo encastelado em si, ou seja, o direito passa a ser entendido como ciência jurídica, devendo a realidade ser compreendida de modo autista dentro do quadro ou da moldura jurídica:

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas. Pelo que respeita à questão de saber se as relações inter-humanas são objeto da ciência jurídica, importa dizer que elas também só são objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas, isto é, como relações que são constituídas através de normas jurídicas. A ciência jurídica procura apreender o seu objeto “juridicamente”, isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar senão apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica.<sup>41</sup>

Nada obstante, apesar de Kelsen defender sua ciência do direito, esse “purismo” jusfilosófico não resistiu à força locomotiva da História, porquanto essa perspectiva de um Estado de Direito “sem conteúdo”, exclusivamente formal, traduzida na ideia de um “Direito do Estado” serviu à substantivação de “qualquer matiz político”, o que autorizava, sob o manto da legalidade “pura”, a legitimação de governos antidemocráticos e totalitários, como bem testemunhou o século XX:

Desde el punto de vista de la ciencia jurídica, la expresión *Estado de derecho* ya no significaba nada. Al fin se podía incluso llegar a subvertir el uso de la noción Estado de derecho, erradicándola de su origen liberal y liberal democrático y obteniéndola de la dogmática del Estado totalitario.<sup>42</sup>

Adiante, analisar-se-á os impactos que essa mudança de rota do Estado liberal de Direito – que acabou se convertendo primeiramente em Estado de Legalidade, para depois ser absorvido e transformado em Estado totalitário e autoritário de Direito, isto é, em Direito do Estado – causou não só na História, mas

---

<sup>41</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 79.

<sup>42</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **La ley y su justicia**: tres capítulos de justicia constitucional. Madrid: Trotta, 2014, p. 91. Tradução livre: “A partir do ponto de vista da ciência jurídica, a expressão Estado de direito já não significava nada. Ao final, podia-se inclusive chegar a subverter o uso da noção de Estado de direito, erradicando-a de sua origem liberal e liberal-democrática e obtendo-a da dogmática do Estado totalitário”.

também na própria compreensão do direito ao longo do século XX, especialmente após o término da Segunda Guerra Mundial.

### 1.3 ASCENSÃO E QUEDA DO POSITIVISMO JURÍDICO: O SURGIMENTO DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO

Quando novas necessidades de manutenção do domínio e do poder pressionaram a burguesia a abandonar o modelo liberal inicialmente concebido, a partir desse momento o próprio conceito de Estado de Direito transmuda-se num tipo de Estado que desvaloriza, descaracteriza ou até mesmo elimina o cerne essencial do plano conceitual do Estado de Direito: os direitos e garantias fundamentais<sup>43</sup>.

Essa tendência de neutralização do sentido político do Estado de Direito seria abertamente potencializada pelo positivismo jurídico, ideologia dominante no final do século XIX, período em que essa perspectiva jusfilosófica assume uma vertente cientificista e formalista.

Abandona-se a ideia de um Estado limitado pela razão, nos moldes kantianos, ou mesmo pelos direitos naturais, e, alheia a qualquer vinculação a valores ou substancialidade do Direito, reforça-se a ideia de um Estado autolimitado pelo seu próprio direito positivo<sup>44</sup>, na medida em que a ciência jurídica, conforme afirma Kelsen, procura apreender seu objeto “juridicamente”, ou seja, a norma jurídica ou conteúdo da norma jurídica é determinado através de uma outra norma jurídica, o que, assim, impede que, em nome da ciência jurídica, se confira ao Direito positivo um valor mais elevado do que o que ele de fato possui, identificando-o com um Direito ideal, com um Direito justo; ou que lhe seja recusado qualquer valor e, conseqüentemente, qualquer vigência, por se entender que está em contradição com um Direito ideal, um Direito justo.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> NOVAIS, Jorge Reis. op. cit., p. 112.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 115.

<sup>45</sup> KELSEN, Hans. op. cit., p. 118.



Kelsen apresenta um “Estado de Direito” depurado de valores que, explícita ou implicitamente, o acompanharam desde a sua origem, pelo que o jurista de Viena acaba por elaborar uma construção teórica que justifica a designação autônoma de um *Estado de legalidade*, que se abre a quaisquer conteúdos, a quaisquer fins, desde que vinculados à ideia de legalidade, ou seja, o Estado de legalidade é neutro e aberto, ao mesmo tempo, à realização de quaisquer finalidades, haja vista que os únicos valores essenciais do Estado de legalidade são apenas a certeza e segurança jurídicas inerentes à observância do princípio da legalidade<sup>46</sup>.

Nesse paradigma legalista, estatalista e formalista do Estado de Direito, um Tribunal Constitucional, de cariz kelseniano, ocupava-se somente dos discursos de fundamentação, não dos discursos de aplicação, ou seja, ocupava-se dos conflitos *internos* em que se coloca em jogo a validade das normas e não dos conflitos *externos* a partir dos quais se decide a maior ou menor adequação da norma para resolver um caso concreto ou, o que importa dizer o mesmo, o Tribunal Constitucional kelseniano ocupava-se de regras, não de princípios e nele o juízo de constitucionalidade não é um juízo de adequação da norma à realidade social, mas apenas um juízo de validade ou de compatibilidade lógica da norma à Constituição<sup>47</sup>.

A arquitetura do Estado Decimonônico, que se notabilizava pela redução de todas as fontes jurídicas apenas à lei (vontade do legislador e princípio da legalidade), entra em crise, sobretudo no instante em que se modifica o paradigma do mundo do direito, principalmente com a introdução da ideia de supremacia da Constituição, o que pôs a lei em uma posição subordinada, e também de critérios formais e materiais de validade capazes de condicionar a atividade legislativa, inclusive em seus conteúdos e não somente em suas formas<sup>48</sup>.

O juspositivismo encontrava-se indissolúvelmente ligado à arquitetura institucional do Estado Decimonônico (legalista), a tal ponto de revelar-se totalmente inadequado para responder ao novo paradigma do Estado Constitucional de Direito, mormente no que diz com o Direito dos ordenamentos jurídicos ocidentais posteriores à Segunda Guerra Mundial, os quais recorrem a um grande número de “princípios de

---

<sup>46</sup> NOVAIS, Jorge Reis. op. cit. p. 123-124.

<sup>47</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. op. cit. p. 88-89.

<sup>48</sup> POZZOLO, Susana. Un Constitucionalismo ambíguo. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009, p. 189.

justiça”, de direitos fundamentais que impuseram ao Estado tarefas de intervenção na sociedade e na economia, não podendo mais o Estado limitar-se ao respeito das liberdades negativas, fato que também implicava assumir tarefas ativas para efetivação dos direitos positivos<sup>49</sup>.

Nos Estados nacionais da Europa continental, o direito era até então essencialmente legicêntrico, esquemático e reducionista, podendo-se afirmar que a regulação da vida social gravitava em torno das normas editadas pelos Parlamentos – eleitos, à época, através do voto censitário e exclusivamente masculino –, que criavam leis que encarnavam a suposta vontade geral da Nação e deveriam ser aplicadas na medida do possível de forma mecânica e automática pelos juízes<sup>50</sup>.

Por outro lado, as sociedades pluralistas atuais – marcadas por um certo grau de relativismo e pela presença de uma diversidade de grupos sociais com interesses, ideologias e projetos diferentes, mas não hegemônicos – atribuem à Constituição não a tarefa de estabelecer diretamente um projeto predeterminado de vida em comum, mas de realizar as condições de possibilidade da mesma, razão pela qual, a partir da noção de supremacia da Constituição, cada setor social pode começar a competição para imprimir ao Estado uma orientação de um ou outro signo, no âmbito das possibilidades oferecidas pelo compromisso constitucional<sup>51</sup>.

Essa perspectiva hodierna do Estado influenciada pelas sociedades pluralistas é fruto de vicissitudes históricas que moldaram o perfil do Estado pós-positivista, as quais, conforme assevera Riccardo Guastini, fizeram emergir algumas características que identificam essa fase neoconstitucionalista, entre elas: a) Constituição rígida; b) garantia jurisdicional da Constituição (controle de constitucionalidade); c) força vinculante da Constituição (os juristas aceitam a normatividade da Constituição); d) sobreinterpretação da Constituição: a analogia e a invocação dos princípios constitucionais ampliam e intensificam a presença da Constituição (omnipresença do Direito); e) aplicação direta da Constituição: a Constituição regula todas as relações jurídicas, não somente entre os poderes do

---

<sup>49</sup> Ibidem. p. 190.

<sup>50</sup> SARMENTO, Daniel. **Ubiquidade constitucional**: os dois lados da moeda. Disponível em: <http://fabioshecaira.wikispaces.com/file/view/ART.+Sarmiento+-+Ubiquidade+Constitucional.pdf>. Acesso em: 02/08/2015.

<sup>51</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. op. cit., p. 13.

Estado e entre o Estado e os cidadãos; f) interpretação das leis conforme a Constituição: *Verfassungskonformgesetzauslegung*; g) influência da Constituição nas relações políticas: judicialização da política<sup>52</sup>.

A mudança do perfil do Estado de Direito determinou um novo enlace entre Direito e Moral, interrompido pelo positivismo jurídico, de modo que a Constituição, com o advento do neoconstitucionalismo, não impõe ao legislador somente o respeito lógico-formal sobre suas próprias decisões, mas também o desenvolvimento das normas constitucionais e sobretudo sua efetiva aplicação<sup>53</sup>.

O quadro dramático de desigualdade e injustiça produzido pelos excessos do liberalismo burguês leva à mudança do paradigma do Estado Liberal para o do Estado Social no século XX, alteração que se projetou também em função da “inflação legislativa”, que deslocou a centralidade normativa dos códigos e, ainda, em razão da barbárie nazista, que demonstrou que o legislador, mesmo quando eleito pelo povo, poderia perpetrar ou ser cúmplice das maiores atrocidades contra a humanidade, suscitando, assim, o debate acerca da implementação de mecanismos de controle para a contenção dos abusos e das violações praticadas contra os direitos dos cidadãos<sup>54</sup>.

A doutrina nazista, à guisa de exemplo, enxergava o Direito apenas como um meio para se alcançar um fim e o fim seria a conservação de uma comunidade de seres biológica e espiritualmente homogêneos, o que significava a dissolução da originária ideia de Estado de Direito centrado no núcleo dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, ou seja, o nazismo levava somente a distinguir se o poder político se encontra ou não ligado por uma Norma que o baseie, e a colocar no mesmo saco jurídico o Estado totalitário e o Estado de Direito.<sup>55</sup>

De qualquer maneira, essa dissociação entre o Direito e a moral resultou no esgotamento do modelo liberal burguês engendrado no século XVIII e consolidado na centúria seguinte, o que não necessariamente implicou um retorno ao jusnaturalismo,

---

<sup>52</sup> GUASTINI, Riccardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: el caso italiano. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009, p. 49-73.

<sup>53</sup> POZZOLO, Susana. Op. cit. p. 192.

<sup>54</sup> SARMENTO, Daniel. op. cit.

<sup>55</sup> SUPLOT, Alain. **O espírito de Filadélfia**: a justiça social diante do mercado total. Traduzido por Tânia do Valle Tschiedel. Porto Alegre: Sulina, 2014, p. 17-18.

mas o surgimento de uma outra perspectiva, o neoconstitucionalismo, marcado pela incorporação, nos textos das Constituições europeias do segundo pós-guerra, de direitos fundamentais e princípios relevantes de moralidade política.

O neoconstitucionalismo como ideologia apresenta diferentes níveis ou projeções, entre os quais basicamente: a) a identificação com uma filosofia política que considera o Estado Constitucional de Direito o melhor e mais justo modelo de organização política; a objeção que é feita a essa compreensão invoca a democracia e a supremacia do legislador; b) um segundo nível apresenta o neoconstitucionalismo como ideologia que pretende oferecer consequências metodológicas ou conceituais, em que o neoconstitucionalismo, como modelo ótimo de Estado, sustentaria uma vinculação entre o Direito e a Moral; c) uma terceira manifestação do neoconstitucionalismo ideológico tem a ver com um constitucionalismo dogmático, representando uma nova visão da atitude interpretativa e das tarefas da ciência e da teoria do Direito, advogando a adoção de um ponto de vista interno ou comprometido por parte do jurista, assim como um labor crítico e não apenas descritivo do fenômeno jurídico estudado<sup>56</sup>.

No neoconstitucionalismo, como ressalta Schier, tem-se a emergência não mais de um Estado de Direito no sentido estritamente liberal do termo, mas daquilo que se conhece como Estado Constitucional fundado em premissas pós-positivistas, entre as quais (i) maior presença da constituição em detrimento da lei; (ii) maior presença do juiz em detrimento do legislador; (iii) maior participação dos princípios em detrimento das regras; (iv) mais ponderação e menos subsunção; (v) vinculação do Estado à Constituição como "limitação", mas também como "prestação" e legitimação material; (vi) maior heterogeneidade axiológica dos textos constitucionais e, logo, mais pluralismo; (vii) aproximação entre direito e moral; (viii) ênfase na substância, sem contudo abandono da forma, do procedimento e, finalmente, (ix) eixo teórico fundado na teoria da argumentação sob perspectiva do pós-positivismo<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. Neoconstitucionalismo y ponderación judicial. In: In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009, p. 123-124.

<sup>57</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. A constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clémerson Merlin (ORG). **Direito constitucional brasileiro: teoria da constituição e direitos fundamentais**. Revista dos Tribunais: São Paulo, v. 1, 2014, p. 45-60.

Com o advento do neoconstitucionalismo no século XX supera-se a visão juspositivista característica do Estado liberal, marcada outrora pelo princípio da legalidade como critério exclusivo de validade do Direito:

(...) A evolução dos sistemas constitucionais havia garantido a hegemonia dos princípios políticos e jurídicos da burguesia liberal. (...) A expressão jurídica dessa hegemonia era a lei, à qual se reconhecia superioridade frente a todos os demais atos jurídicos e também frente aos documentos constitucionais então vigentes, permanecendo um elemento de intangibilidade, mas este somente operava numa direção, contra o retorno das concepções absolutistas, inexistindo a possibilidade de impedir que a lei da burguesia avançasse. Assim, as leis, ao ocupar a posição mais alta, não tinham acima delas nenhuma regra jurídica que servisse para estabelecer-lhes limites, pelo que a lei podia juridicamente tudo, à medida que estava vinculada a um contexto político-social e ideal definido e homogêneo, no qual estavam contidas as razões dos limites e da ordem, sem necessidade de prever nenhuma medida jurídica para assegurá-los: era o contexto de uma sociedade política monista, como era a sociedade liberal do século XIX, que incorporava em si as regras de sua própria ordem<sup>58</sup>.

Dessa maneira, a partir da metade do século XX, a maioria das novas Constituições vai incorporar mecanismos de jurisdição constitucional ou fortalecer e ampliar os já existentes, numa reestruturação das ordens jurídicas dos Estados nacionais, seja após libertarem-se do jugo de antigas colônias, seja depois da superação de ditaduras internas, quando então optam pela introdução ou ampliação de instrumentos de controle de constitucionalidade nos seus textos magnos, quadro em que a Constituição foi deixando de ser vista como mero repositório de conselhos para os poderes políticos ou uma mera carta de intenções políticas (perspectiva decimonónica), para se converter em norma jurídica, ideia que materializa o postulado teórico da supremacia da Constituição, o que ensejará a possibilidade de controle de constitucionalidade dos atos do legislativo e do governo – seja por meio de cortes constitucionais, como no modelo kelseniano, ou através da jurisdição ordinária, como na matriz norte-americana<sup>59</sup>.

De uma maneira geral, pode-se afirmar que o modelo de norma no Estado positivista está fundamentado basicamente num “modelo de regras” ou “modelo de

---

<sup>58</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. op. cit., p. 31.

<sup>59</sup> SARMENTO, Daniel. op. cit.

subsunção”, em que o primado da lei e o princípio da legalidade ocupam a centralidade do ordenamento jurídico.

Bobbio ressalta que a teoria do ordenamento jurídico positivista se baseia em três caracteres fundamentais: unidade, coerência e completude<sup>60</sup>, ou seja, pode-se dizer que o direito é um sistema fechado, uno, coerente e completo, que não possui lacunas, as quais são preenchidas pelos métodos de integração tradicionais (analogia, costumes, princípios gerais de direito), e que opera segundo um “modelo de regras”.

Nesse paradigma, o postulado do positivismo jurídico clássico é o princípio da legalidade, a partir do qual se exalta uma perspectiva formal do direito, que surge como elemento de limitação da atuação do Estado a fim de proteger a liberdade e a propriedade burguesas, ou seja, há uma separação entre direito e moral ou entre validade e justiça<sup>61</sup>.

Por sua vez, no pós-positivismo, um mesmo enunciado linguístico pode gerar normas jurídicas diferentes nos casos concretos, à medida que é possível que uma norma provenha de vários preceitos ou enunciados linguísticos (interpretação sistemática); pode-se asseverar que o contexto do pós-positivismo caracteriza-se por ser substancialista e, como enfatiza Ávila, estrutura-se basicamente em quatro fundamentos: o normativo (“da regra ao princípio”); o metodológico (“da subsunção à ponderação”); o axiológico (“da justiça geral à justiça particular”) e o organizacional (“do Poder Legislativo ao Poder Judiciário”)<sup>62</sup>.

Nessa ordem de ideias, no cenário das Constituições do pós-guerra e também do pós-positivismo, entre as quais se inclui a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, supera-se uma visão meramente positivista do Direito, baseada num modelo exclusivamente de regras, para uma perspectiva neoconstitucionalista em que coexistam regras e princípios<sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, p. 198.

<sup>61</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cadermatori, Hermes Zaneti Junior, Sérgio Cadermatori. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 43.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. Neoconstitucionalismo: entre a Ciência do Direito e o Direito da Ciência. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 6, n. 23, out./dez. 2008.

<sup>63</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. op. cit.

Dentro desse contexto do neoconstitucionalismo, destaca-se a distinção entre regras e princípios, que não deve ser compreendida como uma mera diferença apenas de grau, porquanto, no pós-positivismo, há um quadro distintivo entre regras e princípios que nos remete a uma distinção de ordem qualitativa, estrutural ou mesmo funcional.

Para Canotilho, regras e princípios são normas jurídicas, de modo que a distinção entre regras e princípios é efetivamente uma distinção entre duas espécies de normas jurídicas, que se opera entre vários critérios, dentre os quais se destacam:

a) *Grau de abstracção*: os *princípios* são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstracção relativamente reduzida; b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as *regras* são susceptíveis de aplicação directa; c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito); d) *“Proximidade” da ideia de direito*: os *princípios* são “standards” juridicamente vinculantes radicados nas exigências de “justiça” (Dworkin) ou na “ideia de direito” (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional; f) *Natureza normogénica*: os *princípios* são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamentante.<sup>64</sup>

Já para Dworkin as distinções entre regras e princípios, principalmente pela importância que essa diferenciação ganhou no domínio do neoconstitucionalismo, caracterizam-se pela presença dos seguintes critérios:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. (...) Um princípio (...) não pretende (nem mesmo) estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária. Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas (ainda assim) necessita uma decisão particular. (...) Os princípios possuem uma distinção que as regras não têm – a dimensão do peso ou da importância. Quando os princípios se inter cruzam (...), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um.

---

<sup>64</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1160-1161.

(...) As regras não têm essa dimensão. (...) Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida<sup>65</sup>.

Porém, o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios, segundo Alexy, é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, pelo que princípios são, por conseguinte, “mandamentos de otimização”, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depender somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas, cujo âmbito é determinado pelos princípios e regras colidentes<sup>66</sup>.

Para Alexy, as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas, pois se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais, nem menos; as regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível, o que significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau, de modo que toda norma é ou uma regra ou um princípio<sup>67</sup>.

Já Virgílio Afonso da Silva acentua que o principal traço distintivo entre regras e princípios, segundo a teoria dos princípios, é a estrutura dos direitos que essas normas garantem: “no caso das regras, garantem-se direitos (ou se impõem deveres) definitivos, ao passo que no caso dos princípios são garantidos direitos (ou são impostos deveres) *prima facie*”<sup>68</sup>, o que também é afirmado por Alexy (os princípios não contêm um mandamento definitivo)<sup>69</sup>.

A dimensão do peso também é ressaltada por Alexy, para quem os conflitos entre regras “ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão,

---

<sup>65</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 39-43.

<sup>66</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90.

<sup>67</sup> Ibidem, p. 91.

<sup>68</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 45.

<sup>69</sup> ALEXY, Robert. op. cit. p. 140.



na dimensão do peso”<sup>70</sup>. Vale ainda ressaltar que a doutrina de Robert Alexy enfatiza a necessidade de sopesamento no caso de conflito entre princípios, estabelecendo-se aí uma relação entre a teoria dos princípios e a regra da proporcionalidade:

Há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade e não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade e essa implica aquela; afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito) decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza. (...) Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas, de modo que a *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico, ou seja, para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão<sup>71</sup>.

Mas, como observa Virgílio Afonso da Silva, a teoria de Alexy é contrariada por Frierich Müller, especialmente no que diz respeito à possibilidade de sopesamento entre normas de direitos fundamentais:

(...) Não parece ser fácil defender, ao mesmo tempo, as teorias de Müller e Alexy, simplesmente porque ambas partem de concepções irreconciliáveis acerca da definição dos deveres *prima facie* e definitivos de cada direito fundamental. Müller defende que a definição do âmbito de proteção de cada direito fundamental é feito de antemão, por intermédio dos procedimentos e métodos de sua teoria estruturante e, principalmente, sem a necessidade de sopesamento; enquanto Alexy defende que não há decisões corretas no âmbito dos direitos fundamentais que não sejam produto de um sopesamento.<sup>72</sup>

Para Müller, o sopesamento é um método irracional, uma espécie de “sugestionamento linguístico”, vinculando-se a “pré-compreensões mal-esclarecidas” e a “envolvimento afetivo em problemas jurídicos concretos”, cujo resultado não passaria de “mera suposição”<sup>73</sup>, não podendo substituir o esforço da interpretação,

---

<sup>70</sup> Ibidem, p. 94.

<sup>71</sup> ALEXY, Robert. op. cit. p. 116-117.

<sup>72</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. 1. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2010, p.115-143.

<sup>73</sup> Idem.

tampouco a concretização racional<sup>74</sup>. Essa busca da concretização racional da norma jurídica se opera a partir das noções de âmbito normativo e programa normativo:

No Direito Constitucional deve-se manter firme, portanto, o efeito clarificador e estabilizador do teor literal da norma como algo imprescindível no Estado de Direito, especialmente frente às pretensões da investigação tópica do Direito, isto é, tratar a norma com limites definidos pelo próprio texto, isto é, como um mero ponto de partida para a solução de um problema que pode ser ignorado em qualquer momento, como parece deixar de responder ao contexto do problema. O texto determina os limites extremos de possíveis variantes no significado. Mas além de tais limites não é lícito que os elementos do âmbito normativo, frequentemente apenas insinuados nos preceitos constitucionais mediante palavras-chave (...), convertam-se no fator decisivo da aplicação jurídica. Como não podia ser de outro modo, haverá de dizer algo distinto naqueles casos nos quais o texto resulte manifestamente incorreto ou equivocado. As distinções entre âmbito material, âmbito normativo e programa normativo, suas subordinações em cada caso concreto e o trabalho com estes conceitos estruturais não podem, em suma, nem garantir que as decisões sejam corretas nem substituir os métodos tradicionais e recentes da aplicação do Direito.<sup>75</sup>

Além disso, conforme ressalta Virgílio Afonso da Silva<sup>76</sup>, a divergência acerca do sopesamento é apenas um dos pontos incompatíveis entre Müller e Alexy, e o principal deles giraria em torno do conceito de norma jurídica, pois Alexy parte de um “conceito semântico de norma”, o que, para Müller, trata-se apenas do início do procedimento de concretização normativo, ou seja, o que para Alexy é norma, para Müller é tão-somente o que ele chama de “programa normativo”.

Partindo-se da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, é possível afirmar-se que, por meio das disposições de direitos fundamentais, podem ser estatuídas duas espécies de normas – as regras e os princípios –, o que é o fundamento do caráter duplo das disposições de direitos fundamentais, mas isso não significa ainda que também as normas de direitos fundamentais compartilhem desse mesmo caráter duplo, ou seja, as normas de direitos fundamentais adquirem um caráter duplo se forem construídas de forma a que ambos os níveis sejam nelas reunidos, pois uma tal vinculação de ambos os níveis surge quando na formulação da

---

<sup>74</sup> MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 281 e 290.

<sup>75</sup> MÜLLER, Friedrich. **Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

<sup>76</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Interpretação constitucional...* op. cit.

norma constitucional é incluída uma cláusula restritiva com a estrutura de princípios, que, por isso, está sujeita a sopesamentos<sup>77</sup>.

Ou seja, no neoconstitucionalismo ou no pós-positivismo, o modelo puro de regras é abandonado, cedendo passo a uma coexistência entre regras e princípios, a partir de uma leitura da Constituição, viabilizando-se o apelo à moral na interpretação dos textos constitucionais, pelo que se refuta o uso exclusivo do método subsuntivo característico do Direito liberal burguês, o que denota a busca novamente pelos elementos materiais da norma jurídica na resolução dos conflitos sociais.

## 2 A CONSTRUÇÃO DA RESERVA DE LEI

### 2.1 RESERVA DO PARLAMENTO e MATÉRIA TRIBUTÁRIA

É de todo conveniente explicitar que a ideia de que a tributação só possa ser empreendida por meio do consentimento dos contribuintes não é nova. Sequer tem sua origem no liberalismo burguês, remontando a período anterior à Carta Magna de João-Sem-Terra de 1215, pois já no ano de 1096, tal qual relata Victor Uckmar<sup>78</sup>, que se reporta à promessa de quinhentas libras esterlinas feita por Anselmo a William Rufus, como ajuda pela conquista da Normandia, que foi repelida pelo Rei por ser insuficiente, tendo o arcebispo se recusado a aumentá-la, ao mesmo tempo que os bispos aconselharam o rei a consentir com o pagamento e, ainda, o *Lateran Council*, de 1179, que proibiu os bispos de taxar seu clero *without their consent*.

Indispensável que a tributação decorra da lei (em sentido formal e material), cabendo ao Executivo apenas submeter-se ao texto legal, cumpri-lo, aplicá-lo, expedindo os atos administrativos que se fizerem necessários, sob a fiscalização do Judiciário, controlador da legalidade de seus atos funcionais, porquanto a consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da

---

<sup>77</sup> ALEXY, Robert. op. cit. p. 141.

<sup>78</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 9-10.

soberania do Estado, isso porque desde 1215, com João-sem-Terra, na velha Inglaterra, com a *Carta Magna Libertatum*<sup>79</sup>, os barões já haviam se rebelado contra as injustiças na cobrança de tributos da época e exigiram determinadas concessões, entre as quais se encontrava a seguinte diretriz: *no scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel o four kingdom except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these shall not be levied more than a reasonable aid*<sup>80</sup>.

Na *Carta Magna Libertatum* foram definidos os direitos e liberdades dos súditos, ao mesmo tempo que foram determinadas e limitadas as obrigações feudais para com o rei, delineadas pelo princípio do *no taxation without representation*, segundo o qual os tributos deviam ser consentidos, que adquiriu um caráter geral nos anos seguintes, consolidando-se o critério pelo qual se privava o monarca da faculdade de impor os tributos unilateralmente, sem a anuência do Parlamento<sup>81</sup>.

A reserva do Parlamento contrapõe-se, num primeiro plano, a atos legislativos de órgãos não parlamentares, possuindo um sentido diferente da reserva de lei tradicional, a qual exigia a forma de ato parlamentar para todos os atos de legislação, ou seja, a reserva de lei significa a exigência de que as matérias impostas ao Poder (Monarca ou Presidente da República), por razões de Sociedade (vontade popular), competem à Representação popular (Parlamento), o que não obsta a que matérias de governo continuem a ser matérias do Governo (Monarca ou Presidente da República)<sup>82</sup>.

A ideia da reserva do Parlamento se notabiliza por nomeadamente se opor àquela concepção do instituto legalidade genérica, de acordo com a qual seria possível, de maneira indiscriminada, atribuir a regulamentação de fatos ou matérias a órgãos não-parlamentares desde que a disciplina se fizesse por ato “com força de lei”, bastando que apresentasse os requisitos da generalidade e da abstração.

---

<sup>79</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 276.

<sup>80</sup> UCKMAR, Victor. op. cit. p. 12-13. Tradução livre: “Nenhum pagamento ou ajuda serão impostos no nosso reino, a menos que seja pelo conselho comum de nosso reino, exceto para resgatar pessoas do nosso povo, para tornar nosso filho mais velho um cavaleiro ou para uma vez casar nossa filha mais velha, e para tudo isso não será cobrado mais que uma contribuição razoável”.

<sup>81</sup> CASÁS, José Osvaldo. op. cit. p. 253-255

<sup>82</sup> VAZ, Manuel Afonso. **Lei e reserva de lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 388.

Nesse diapasão, razão assiste à Canotilho ao afirmar que a reserva do Parlamento “não é apenas uma reserva democrática ou *reserva de plenário*, mas uma reserva simultaneamente *material* e *formal*”<sup>83</sup>, visto que é formal porque as Assembleias regulam determinados assuntos apenas sob a forma de lei e é material porque se refere a *matérias*, consubstanciando-se também numa reserva material.

Essa compreensão da reserva de lei simultaneamente delineada pelos elementos formal e material estará em sintonia com o que dispõe a Constituição, sobretudo quando a norma constitucional determina que apenas um órgão específico detém a competência para exercer a função legislativa, como preleciona Santamaría Pastor, ao comentar a influência da reserva de lei na Constituição Espanhola:

El primer problema que la reserva de ley plantea es el relativo al tipo de norma que puede establecerla. A este aspecto responde la distinción, muy generalizada en nuestro lenguaje jurídico, entre reserva material y formal de ley: la primera sería aquella establecida por la norma constitucional; la segunda, la impuesta simplemente por una norma con rango de ley respecto de materias no reservadas a ella por la CE, y que puede establecerse bien de modo expreso (si, cuando una ley, sin entrar a regular una materia, ordena que su regulación futura se haga precisamente por ley), bien implícitamente (al regularse por ley una materia, se está excluyendo la posibilidad de su normación *ex novo* a través de reglamentos).<sup>84</sup>

Não se está aqui a afirmar que apenas o Parlamento poderia exercer a função legislativa, ideia que não se ajusta à complexidade que o mundo atual impõe às atividades de governo, especialmente aos detentores de mandato eletivo que ocupam cargos de liderança do Poder Executivo. O que se busca é estabelecer que, em algumas matérias expressamente indicadas pela Constituição, o Poder Executivo não teria a competência constitucional para restringir ou limitar direitos ou garantias fundamentais do indivíduo no exercício da função legislativa primária.

---

<sup>83</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. op. cit. p. 725-726.

<sup>84</sup> SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. **Principios de derecho administrativo general**. Tomo I. Tercera edición. Madrid: Lustel, 2015, p. 291. “O primeiro problema que a reserva de lei suscita é aquele relativo ao tipo de norma que pode estabelecer a reserva. A este aspecto responde a distinção, muito generalizada na nossa linguagem jurídica, entre reserva material e formal de lei: a primeira seria aquela estabelecida pela norma constitucional; a segunda, aquela imposta simplesmente por uma norma com característica de lei, mas sobre matérias não reservadas a ela pela Constituição Espanhola, e que pode ser estabelecida seja de modo expreso (se uma lei, sem regular uma matéria, ordena que sua regulação futura se faça precisamente por lei), seja implícitamente (ao se regular por lei uma matéria, estar-se-á excluindo a possibilidade de sua regulação *ex novo* por meio de regulamento)”.

A reserva de lei, nesse contexto, adquire um sentido de necessária intervenção parlamentar (Representação popular) em matérias em relação às quais a Constituição exigiu a forma de ato do Parlamento (reserva de lei formal e material), não afastando, porém, a possibilidade de que a fonte primária de direito positivo provenha de um órgão não parlamentar, daí falar-se em “reserva do Parlamento”, que pressupõe que da Constituição se extraia, formal e materialmente, a exigência de ato parlamentar para dispor sobre certas matérias de cunho legislativo<sup>85</sup>:

Hay reserva de ley cuando un precepto constitucional exige que sea la ley la que regule una determinada materia. En tal caso la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas de la ley, lo que significa también que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación y que no puede remitirla a otras normas distintas, en concreto al reglamento.<sup>86</sup>

Essa compreensão vem reforçar o dualismo germânico próprio do movimento liberal do século XIX, que visou reduzir o poder do Monarca a fim de assegurar e garantir o âmbito da liberdade individual, contexto em que a Constituição estruturava-se no sentimento da liberdade burguesa, segmento que defendia a liberdade pessoal, a propriedade privada, a liberdade contratual e a liberdade de comércio e de indústria como áreas da sociedade, emergindo, daí, o Parlamento como um ator da limitação do monarca, isto é, a sociedade participa do poder através da representação popular<sup>87</sup>:

Frente al concepto material de ley que crea unas esferas reservadas al Parlamento, es un reflejo de las ideas liberales y constitucionalistas y se opone, por tanto, al absolutismo, el concepto formal de ley se legitima únicamente mediante la sanción del Parlamento y se apoya en ideas absolutistas. Se establece una diferencia nítida entre una norma, en la que en su elaboración interviene el pueblo y otra que emana de la sola voluntad del monarca, aunque formalmente pase por el Parlamento. Esta diferenciación entre ley material y formal es reflejo fiel de la estructura dualista propia de los Estados alemanes de aquella época.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> VAZ, Manuel Afonso. op. cit. p. 390.

<sup>86</sup> DE OTTO, Ignacio. **Derecho constitucional**: sistema de fuentes. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 2008, p.151. Tradução livre: “Há reserva de lei quando um preceito constitucional exige que seja a lei que venha disciplinar uma determinada matéria. Em tal caso, a matéria reservada resta subtraída por imperativo constitucional a todas as normas distintas da lei, o que também significa que o legislador há de estabelecer por si mesmo a disciplina e que não pode remetê-la a outras normas distintas da lei, isto é, não pode remetê-la ao regulamento”.

<sup>87</sup> VAZ, Manuel Afonso. op. cit. 124-125.

<sup>88</sup> GARCÍA MACHO, Ricardo. **Reserva de ley y potestad reglamentaria**. Barcelona: Editorial Ariel, 1988, p. 40. “Diante do conceito material de lei criam-se esferas reservadas ao Parlamento, o que

O princípio da reserva legal – especialmente na perspectiva da reserva formal ou reserva do Parlamento – em matéria tributária, portanto, surge como um elemento que garante não só os direitos fundamentais do contribuinte-cidadão, como também impede a surpresa da tributação, constituindo-se num importante elemento concretizador de outro princípio, o da segurança jurídica:

A obrigatoriedade de edição prévia de lei para a instituição e para o aumento de tributos é instrumento de promoção dos ideais de confiabilidade e de previsibilidade do (e pelo) ordenamento jurídico, porquanto a exigência de lei favorece: a inteligibilidade do ordenamento jurídico, já que o contribuinte possui maiores condições de acesso às normas a que deverá obedecer e de compreensão do seu conteúdo; a confiabilidade do ordenamento jurídico, porque as normas legais só poderão ser modificadas por meio de outras normas legais – o que contribui para a sua estabilidade; a calculabilidade do ordenamento, visto que o contribuinte apresenta melhores condições de prever as obrigações tributárias futuras.<sup>89</sup>

As mudanças na compreensão da liberdade enquanto direito do cidadão, bem como a modificação e ampliação das incumbências assumidas pelo Estado, produzem um reflexo imediato na discussão sobre a distribuição e os limites das competências normativas entre o Parlamento e o Poder Executivo, em que se vislumbra o fenômeno constitucional a partir de uma abertura da Constituição, contexto em que a reserva de lei está em permanente transformação, dependente, ao menos, de três fundamentos:

En efecto, los cambios en el concepto de libertad y en el propio concepto de Estado, la modificación y ampliación de las tareas de éste último, producen un reflejo inmediato en la discusión acerca de la distribución y límites de las competencias normativas entre Parlamento y Ejecutivo. Pues bien, incluso en el seno de una misma Constitución, entendida como “Constitución abierta”, la reserva de Ley está en una permanente transformación, dependiente al menos de tres aspectos fundamentales: 1) la transformación de la forma de Estado con la completa formación de la democracia parlamentaria; 2) la extensión imprevista y constante de las tareas del Estado - Estado de prestaciones – , en particular la extensión del aparato de gobierno y de los servicios; 3) la ampliación y garantía de una protección sin fisuras de los

---

é um reflexo das ideias liberais e constitucionalistas, opondo-se, portanto, ao absolutismo; o conceito formal de lei se legitima unicamente por meio da sanção do Parlamento e se apóia em ideias absolutistas. Assim, é estabelecida uma diferença nítida entre normas, ou seja, uma norma que é elaborada com a intervenção do povo e outra que emana apenas da vontade do monarca, embora formalmente seja aprovada pelo Parlamento. Esta distinção entre lei material e lei formal é reflexo fiel da estrutura dualista dos Estados alemães daquela época”.

<sup>89</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 241.

Derechos Fundamentales haciendo valer y asegurando su amparo legal y judicial.<sup>90</sup>

O paradigma do neoconstitucionalismo, ao deslocar o foco para os valores e princípios adotados pela Constituição, repele aquela noção de “Direito de Estado”, na qual o princípio da legalidade está apto a ser preenchido por qualquer conteúdo político-ideológico, à medida que, na perspectiva das Constituições ocidentais do pós-guerra, há um indiscutível dever de coerência ou de compatibilidade normativa com o Texto Constitucional, o qual poderá exigir, nas situações em que o Constituinte originário assim decidir, uma verdadeira reserva de Parlamento.

A reserva de Parlamento, portanto, não pode ser relegada a segundo plano por argumentos que apelam à necessidade e a urgência de medidas socio-econômicas que clamam, sobretudo na seara tributária, por alterações regulamentares inopinadas, ao sabor das conveniências políticas, como se a questão dos tributos não estivesse vinculada à disciplina exclusiva por lei, colocando à margem as garantias constitucionalmente reconhecidas em favor dos cidadãos-contribuintes:

Y la razón de ello es bien clara: con la reserva de ley no se concede al legislador la facultad de decidir cuál será el rango de las normas que regulen el asunto de que se trate; lo que se pretende es que la regulación de la materia quede vedada a quien no sea el legislador mismo, que sólo los representantes de los ciudadanos puedan dictar las normas correspondientes. El efecto de la reserva es que la potestad legislativa resulta irrenunciable en la materia reservada. Por ello se dice en ocasiones que las reservas de ley son, vistas donde el aspecto institucional, reserva de *Parlamento*, atribuciones de la materia al órgano parlamentario.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> MANCEBO, Luis Villacorta. **Reserva de ley y Constitución**. Madrid: Caja Cantabria-Editorial Dykinson, 1994, p. 53-54. Tradução livre: “Efetivamente, as mudanças do conceito de liberdade e do próprio conceito de Estado, bem como a modificação e ampliação das tarefas deste último, produzem um reflexo imediato na discussão sobre a distribuição e limites das competências normativas entre Parlamento e Executivo. Dessa forma, também no seio de uma mesma Constituição, entendida como ‘Constituição aberta’, a reserva de lei está numa permanente transformação, dependente ao menos de três aspectos fundamentais: 1) a transformação da forma de Estado com a completa formação da democracia parlamentar; 2) a extensão imprevisível e constante das tarefas do Estado – Estado de prestações - ; em particular a extensão do aparato de governo e dos serviços; 3) a ampliação e garantia de uma proteção sem fissuras dos Direitos Fundamentais, fazendo valer e assegurando seu amparo legal e judicial”.

<sup>91</sup> DE OTTO, Ignacio. op. cit., p.152. Tradução livre: “E a razão disso é bem clara: com a reserva de lei não se concede ao legislador a faculdade de decidir qual será o tipo das normas que disciplinarão o assunto a ser tratado; o que se pretende é que a disciplina da matéria seja vedada a quem não seja legislador, pois somente os representantes dos cidadãos poderão elaborar as normas correspondentes. O efeito da reserva é que a potestade legislativa resulta irrenunciável na matéria reservada. Por isso se diz, por vezes, que as reservas de lei são, sob o prisma institucional, reserva de Parlamento ou atribuições da matéria ao órgão parlamentar”.



Nesse contexto, o preceito estabelecido pelo Poder Constituinte originário no artigo 146, III, *a e b*, e também o artigo 150, inciso I, do texto original da Constituição de 1988 nunca autorizou a instituição ou majoração de tributos, principalmente aqueles de natureza eminentemente fiscal, por meio de medida provisória, ato que é expedido pelo Presidente da República.

Vale aqui enfatizar que a reserva de lei complementar instituída pelo artigo 146, III, da Constituição Federal, assim como o princípio da legalidade estrita em matéria tributária insculpido no artigo 150, inciso I, do Texto Maior – ambas verdadeiras reservas de Parlamento, além de inegável reserva material de lei –, atrelam-se à denominada *teoria da essencialidade*.

De acordo com essa teoria, o legislador é obrigado a tomar decisões essenciais em áreas normativas fundamentais, principalmente na seara que diz respeito aos direitos fundamentais, de maneira que o legislador não pode delegar essas decisões essenciais à Administração, o que efetivamente reforça o sentido de uma *reserva do Parlamento*<sup>92</sup>.

O fato de a redação original da Constituição Federal, no artigo 62, ter autorizado o manejo da medida provisória pelo Presidente da República em situações de relevância e urgência não implica afirmar que em qualquer caso os tributos pudessem ser instituídos ou majorados por tal instrumento normativo, sobretudo se for considerado que o próprio Texto, também em sua versão originária, condicionou à lei complementar a veiculação de normas gerais em matéria tributária, agregando-se a observância do princípio da legalidade estrita (art. 150, inciso I).

No que se refere especificamente à redação originária do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e do artigo 150, inciso I, do mesmo Texto, trata-se de postulados constitucionais que vedam a tributação pelo Poder Executivo e, também, porque expressamente prevêm a reserva do Parlamento como uma garantia do contribuinte, somando-se a isso a ideia de que a exigência da lei em

---

<sup>92</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134.

sentido formal e material vincula-se a uma expectativa de segurança jurídica do cidadão que paga tributos:

A existência de uma reserva legislativa do Parlamento pressupõe a definição de matérias subtraídas à acção legislativa primária de outros órgãos, porquanto são consideradas do domínio do Parlamento. Se o critério de definição adoptado, ou intuído, é um critério *material implícito* – de que foi exemplo o clássico conceito de “lei material” – tudo fica dependente do preenchimento dogmático doutrinal-jurisprudencial da *matéria* constitucionalmente carente da decisão parlamentar. Se o critério adoptado é um critério *material explícito*, as matérias carecidas da intervenção parlamentar estão expressamente indicadas no texto constitucional.<sup>93</sup>

Ademais, no tocante especificamente ao princípio da reserva do Parlamento, a vedação à tributação pelo Poder Executivo por meio de medida provisória decorre do próprio valor democrático perfilhado pela Assembleia Constituinte no preâmbulo da Constituição, além da expressa adoção do regime democrático, do Estado Democrático de Direito, da forma republicana de governo e, ainda, do princípio da separação dos poderes, este último uma cláusula pétrea também blindada pelo Poder Constituinte originário.

A partir deste ponto, portanto, busca-se iniciar uma investigação acerca uso da medida provisória como instrumento de tributação pelo Poder Executivo, com o objetivo de revelar como esse instrumento normativo viola um direito fundamental do indivíduo (a propriedade), além de uma garantia fundamental dos contribuintes (o princípio da legalidade e da segurança jurídica na tributação), ressaltando, ainda, como já antecipado no parágrafo anterior, a infringência de outra cláusula pétrea que o Constituinte originário quis manter incólume: a separação dos poderes.

A Emenda Constitucional nº 32/2001 permitiu que a medida provisória passasse a versar sobre matéria tributária, à revelia do que decidiu o Poder Constituinte originário, que impôs limites ao poder de tributar no artigo 146, III, alíneas a e b, da Constituição Federal – norma que já previa a lei complementar como espécie normativa adequada à instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação

---

<sup>93</sup> VAZ, Manuel Afonso. op. cit. p. 428-429.

aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – e também no artigo 150, inciso I.

Num primeiro momento, insta deixar claro que, ao se dizer que a decisão do Constituinte originário de 1988 em exigir que a criação ou majoração de tributos de natureza eminentemente fiscal se sujeitem à disciplina em lei complementar – pelos menos em seus principais aspectos principais da norma tributária imaginada por Ataliba (material, pessoal, espacial, temporal, base impositiva e alíquota)<sup>94</sup> –, está-se pretendendo afirmar que essa diretriz estabelecida pelo Poder Constituinte inicial e soberano exige uma reserva absoluta de lei.

Em sua perspectiva eminentemente formal, essa reserva absoluta de lei atribui exclusivamente ao Parlamento a criação ou majoração de normas gerais tributárias que digam respeito principalmente a questões que envolvam obrigações tributárias, locução que deve ser entendida em sua acepção mais ampla, compreendendo os fatos geradores, os sujeitos passivos, a base de cálculo e também as alíquotas dos tributos, exceto os casos expressamente autorizados pela Constituição que afastam a reserva do Parlamento.

## 2.2 RESERVA DE LEI: AS PERSPECTIVAS FORMAL E MATERIAL

O princípio da legalidade, como visto alhures, surge historicamente no contexto de um movimento político engendrado na Europa pelo estrato social então emergente, a burguesia, que desfragmenta a concentração monolítica do poder monárquico do Estado absolutista, fazendo emergir uma nova ordem jurídica, baseada fundamentalmente na liberdade de comércio e no direito de propriedade.

A publicização da receita estatal, desvincilhando-a do patrimônio do soberano, bem como a regularidade da obtenção de recursos por meio de um sistema de tributação regulamentado e impessoal somente foi possível a partir da identificação

---

<sup>94</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 119.

do princípio da legalidade, um marco importante na relação tributária que passou a se estabelecer entre o indivíduo e o Estado:

Para a unanimidade dos juristas de linhagem liberal, a legalidade trouxe consigo a liberdade, pois que, o tributo que antes era fruto do despotismo passa a ser consentido, em razão da vontade popular, que se interpõe entre o direito de propriedade do indivíduo e o exercício do poder tributário pelo Estado. Não resta dúvidas que determinação legal do perfil da receita pública (empréstimos autorizados e tributos) possibilitou a formação de uma burocracia fiscal, destinada a administrar os ingressos e, também, atingiu um alto grau de racionalidade funcional do Estado, coadunando-se com a própria característica do sistema capitalista: a calculabilidade do resultado da atividade empreendedora.<sup>95</sup>

Nesse contexto, o princípio da legalidade consubstancia-se, num primeiro momento, como uma contraofensiva ideológica da burguesia em face dos atos despóticos outrora praticados pelo Estado absolutista, o qual lançava mão desenfreadamente da figura do tributo para angariar receitas ao dirigir sua ação contra os súditos, buscando ingressos financeiros no patrimônio dos cidadãos, incluindo aí o estrato social burguês.

A reação contra a onipotência absolutista materializou-se nas grandes revoluções liberais do século XVIII, que apregoavam maior liberdade de comércio e respeito ao direito de propriedade, ideias que seriam fundamentais ao desenvolvimento do sistema capitalista e à consolidação da burguesia como estrato social que, doravante, passaria a controlar a estrutura do Estado, a ponto de se engendrar todo um aparato jurídico-estatal favorável ao comércio e à indústria.

Embora a burguesia tenha, a princípio, se valido de valores substanciais para desencadear o movimento de derrocada do absolutismo monárquico, com o passar do tempo o Estado burguês dá uma guinada em direção a uma perspectiva mais conservadora que passaria a orientar a política do Estado de Direito, o que redundaria, também, na atribuição de um sentido mais neutro à lei, transmudando-se a ideia inicial de Estado de Direito para outra traduzida na expressão “Direito do Estado”:

O projecto liberal de Estado de Direito – pelo menos na sua primeira fase, quando o *Estado de Direito* era um conceito de luta política – surge como uma construção acentuadamente material, uma vez que assentava tanto na ideia da limitação da forma de agir do Estado quanto, sobretudo, na da

---

<sup>95</sup> PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 72-73.

limitação do seu próprio querer por força da assunção de valores materiais cuja plena realização exigia a instauração de uma nova ordem. [...] uma vez que o projecto originário correspondia ao sentido da oposição revolucionária burguesa ao Estado absoluto e se legitimava, conseqüentemente, numa particular ideia de Direito ou de justiça material em ruptura com o *Ancien Régime*, é natural que essa intenção material se desvaneça à medida que a burguesia se vai instalando e se consolida o seu domínio. É que a anterior intenção revolucionária e prospectiva própria da caracterização material do Estado de Direito era agora tendencialmente incómoda, pois, proclamando o primado do Homem e dos seus direitos como valores universais, induzia a assunção das reivindicações de liberdade por parte de um *quarto-estado* que emergia em oposição à burguesia já dominante.<sup>96</sup>

Exatamente nesse diapasão é que a compreensão da lei em sua perspectiva formal, atribuindo ao Parlamento o exclusivo mister de legislar, é substituída pelo simples entendimento da lei em sentido lato, convertendo-se em legalidade genérica, que se abre ao preenchimento de qualquer conteúdo material, a qualquer matiz ideológico, podendo assumir uma orientação democrática ou, por outro lado, uma diretriz autocrática ou mesmo totalitária.

Essa mudança de paradigma do Estado de Direito que se observa no período pós-revolução francesa irá abandonar a concepção material de lei, conduzindo a um Estado de “mera legalidade”, em que a lei – que passa a ser compreendida em um sentido mais amplo – funcionará como sustentáculo dos mais diversos matizes ideológicos, instrumentalizados não apenas por meio de atos normativos emanados do Parlamento, mas também do próprio Executivo, que editará normas jurídicas por meio de decretos e outros atos desprovidos de legitimidade democrática.

Daí a necessidade de se perscrutar como se desenvolveu, sobretudo na Europa, o conceito constitucional de lei, que, de acordo com Carré de Malberg<sup>97</sup>, formula-se distintamente na Alemanha e na França, pois no país tedesco engendra-

---

<sup>96</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 27-28.

<sup>97</sup> CARRÉ DE MALBERG, R. **Teoría general del Estado**. Traducción de José Lión Depetre. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 290. Trecho traduzido: “Así, por ejemplo, en Alemania, donde se ha extendido tanto la doctrina de la ley-regla de derecho, dicha doctrina, desde el punto de vista político, se inspira en la idea de que el monarca puede desde luego, por virtud de su potestad administrativa, organizar y reglamentar por sus propias ordenanzas los servicios administrativos, pero que en cambio no puede admitirse que los derechos de los súbditos puedan ser modificados por el monarca al estatuir por su sola voluntad en forma de ordenanza administrativa; así como los impuestos no pueden establecerse sino mediante el consentimiento de la asamblea que representa el pueblo, así también se precisa en principio de una ley para la adopción de cualquier regla que alcance a los ciudadanos en sus derechos, lo que significa que semejante regla no podrá ser decretada por el monarca sino mediante la intervención y el consentimiento previo de las Cámaras”.

se a teoria da lei-regra de direito, que se inspira na ideia de que o monarca poderia, desde logo, em virtude de sua potestade administrativa, organizar e regulamentar os serviços administrativos, mas que, em contrapartida, não seria possível admitir-se que o governante estatuisse por sua própria vontade normas que afetassem os súditos, como é justamente o caso da instituição de tributos, sem que houvesse o consentimento da Assembleia representante do povo.

Essa perspectiva germânica do conceito constitucional de lei foi muito bem traduzida por Paul Laband, que atribuía apenas à lei a disciplina de matérias que de alguma maneira afetassem a esfera do cidadão ou do súdito, tudo o mais podendo ser objeto de mera regulamentação pelo monarca:

No se puede dar el nombre de ley a una regla sino en el caso de que ésta tenga un contenido jurídico, de que afecte en algún modo a la esfera jurídica del individuo o de la comunidad política. Por supuesto, es francamente difícil reconocer correctamente y observar en todos los casos los límites de las leyes. Hay muchas leyes que, junto a auténticas reglas de Derecho, contienen disposiciones de naturaleza puramente reglamentaria o meras instrucciones e indicaciones necesarias para la ejecución de las leyes. Más numerosas aún son las leyes que se limitan al establecimiento de principios generales y hacen necesarios unos decretos reales que no son, ni mucho menos, meros decretos de ejecución, sino que han de implicar forzosamente principios jurídicos propios e independientes.<sup>98</sup>

No sistema francês, por seu turno, o conceito constitucional de lei sinaliza que o monarca ou o chefe do Poder Executivo não detém poderes além daqueles conferidos pela Constituição, de maneira que a extensão do poder regulamentar do chefe do Estado é muito significativa e ao mesmo tempo de uma precisão muito rigorosa, à medida que os atos normativos presidenciais somente podem ser ditados em execução da lei<sup>99</sup>.

---

<sup>98</sup> LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Traducción de José Zamit. Madrid: Tecnos, 2012, p. 27. Tradução livre: “Não se pode dar o nome de lei a uma regra a não ser no caso de que esta tenha um conteúdo jurídico, afetando, de algum modo, a esfera jurídica do indivíduo ou da comunidade política. Realmente, é francamente difícil reconhecer de modo correto e observar em todos os casos os limites das leis. Há muitas leis que, junto a autênticas regras de Direito, contêm disposições de natureza puramente regulamentar ou meras instruções e indicações necessárias à execução das leis. Mais numerosas ainda são as leis que se limitam ao estabelecimento de princípios gerais e fazem necessários decretos reais que não são meros decretos de execução, mas que estabelecem forzosamente princípios jurídicos próprios e independentes”.

<sup>99</sup> CARRÉ DE MALBERG, R. op. cit., p. 299-300. Tradução do trecho : “Muy distinto es, a este respecto, el punto de partida del sistema francés. El rey después de 1789, y actualmente el Presidente de la República, no tiene más poderes que aquellos que le son conferidos especialmente por la Constitución. Esto ocurre, por ejemplo, en lo que concierne a su poder de reglamentación. Y la

Essas decorrências do sentido de lei no sistema alemão e francês, especialmente no germânico, resultou na distinção entre lei formal e material, a partir do conflito entre Bismarck e o Parlamento, uma vez que, antes disso, já no contexto histórico do Estado liberal, a capacidade legislativa era distribuída basicamente entre as assembleias legislativas:

El origen político – situado en el enfrentamiento entre el Rey y el órgano parlamentario – de la teoría material aparece con toda claridad. Ello se hace patente en el denominado conflicto presupuestario prusiano de 1862, en el que Monarca y Parlamento se enfrentaron con motivo de determinadas partidas presupuestarias militares. El artículo 99 de la mencionada Constitución de 1850 señalaba que los ingresos y gastos previstos por el Ejecutivo debían ser anualmente aprobados por ley. Esto fue interpretado por el Ejecutivo entendiendo que no hacía falta la aprobación del presupuesto por Ley formal y mediante decreto aprobó el presupuesto de guerra. A partir de aquí la configuración de la doctrina de la tesis diferenciadora de las leyes formales y materiales justificó la actuación concreta del Ejecutivo que se acaba de describir sucintamente, considerando que la ley de presupuestos era simplemente una ley formal.<sup>100</sup>

Em 1860, o governo da Prússia apresentou à Câmara um projeto de lei que implementava reformas, principalmente de caráter militar, que implicavam aumento dos efetivos em proporção à população, o qual foi rejeitado pelo Legislativo (*Landstag*), órgão que negou aprovação aos créditos orçamentários que ofereceriam cobertura às reformas não aprovadas, o que não impediu o governo monárquico de executá-las<sup>101</sup>.

A ação de Bismarck se contrapunha ao que estabelecia a Constituição imperial prussiana, a qual estatuiu que houvesse participação do Parlamento não

---

fórmula constitucional que determina el fundamento y la extensión del poder reglamentario del jefe del Estado [...] es [...] muy significativa, y al mismo tiempo de una precisión muy rigurosa, pues implica que los reglamentos presidenciales sólo pueden dictarse *en ejecución de las leyes*".

<sup>100</sup> PIGNATELLI, Concepción Martínez-Carrasco. **Naturaleza jurídica de las leyes "ad hoc"**. Generalitat de Catalunya – Escola d'Administració Pública de Catalunya. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1995, p. 46-48. Tradução livre: "A origem política – situada no enfrentamento entre o Rei e o órgão parlamentar – da teoria material surge com toda clareza. Isso se faz patente no denominado conflito orçamentário prussiano de 1862, no qual Monarca e Parlamento se enfrentaram em razão de determinadas rubricas orçamentárias militares. O artigo 99 da mencionada Constituição de 1850 assinalava que os ingressos e gastos previstos pelo Executivo deviam ser anualmente aprovados por lei. Isso foi interpretado pelo Executivo a partir do entendimento de que não havia necessidade de aprovação do orçamento por Lei formal e, assim, mediante decreto aprovou o orçamento de guerra. A partir de então, a configuração da doutrina da tese diferenciadora das leis formais e materiais justificou a atuação concreta do Executivo do modo como se acabou de descrever sucintamente, considerando-se que a lei orçamentária era simplesmente uma lei formal".

<sup>101</sup> ORFANEL, Germán Gómez. Soldados y ciudadanos, según Carl Schmitt. **Revista de estudios políticos**, n. 123, p. 251-270, 2004.

somente em relação à imposição de tributos, que se traduziam em invasão do direito de propriedade dos súditos, exigindo, portanto, uma lei autorizadora, bem como condicionava a aprovação do orçamento público à cooperação das Câmaras legislativas. Daí o conflito prussiano entre o monarca e o Parlamento.

A Constituição alemã, à época de Bismarck, não previa mecanismos para o resolver um conflito radical entre o governo e as Câmaras, pelo que o monarca aludiria à existência de uma lacuna (teoria das lacunas) e, sobretudo, à necessidade de manter a existência do Estado para exonerar-se da responsabilidade por sua atuação, superando a resistência da Câmara, o que o levaria às vitórias contra a Dinamarca e a Áustria, reconhecendo, por outro lado, que os gastos do Estado haviam sido efetuados sem amparo legislativo, tal como era previsto no texto constitucional alemão<sup>102</sup>.

O denominado “conflito prussiano” acarretou uma distinção entre lei material e lei formal, à medida que considerava no contexto da lei formal os decretos emitidos por Bismarck, visto que tais atos normativos, por se restringirem ao direito orçamentário, não seriam compreendidos como normas capazes de invadir a esfera do cidadão ou do súdito, daí porque não eram considerados pelo monarca como lei em sentido material.

Por outro lado, as revoluções liberais do século XIX que culminaram, sobretudo em França, com a derrocada do *Ancien Régime*, repercutiram também na Alemanha, onde a posição do monarca era ameaçada pelas teorias da tripartição do poder e ainda pelo dogma da soberania popular, razão pela qual, no contexto decimonônico alemão, exsurgia o princípio monárquico como uma contrapartida às teorias burguesas da separação das funções do Estado e da soberania do povo:

El principio monárquico se muestra, pues, principalmente, como una construcción jurídica con funciones específicas. Se trata de la formulación de un principio legitimador que presupone la justificación tradicional y divina del poder del Monarca, la incluye dentro de su contenido y la traduce en una fórmula jurídica. Trata de dar respuesta a la cuestión de la soberanía en el sentido del mantenimiento de la pretensión regia de poder, a pesar del necesario compromiso con las exigencias de un órgano representativo y de una Constitución. Por último, sirve como máxima interpretativa de la

---

<sup>102</sup> Idem.



Constitución y como presunción de competencia cuando la Constitución no ha adoptado reglas exactas sobre la distribución de competencias.<sup>103</sup>

Ou seja, quando houvesse uma situação duvidosa, valia a regra da competência do monarca, de modo que, nesse contexto, conseguia o princípio monárquico coexistir com a representação popular e convertia-se como regra geral do sistema constitucional prussiano, à medida que tal princípio tornava-se regra de interpretação e de integração de lacunas no ordenamento jurídico<sup>104</sup>.

Essa perspectiva assumida a partir do “conflito prussiano” destoa da tradicional compreensão existente na doutrina tributária brasileira acerca do conceito de lei formal, segundo o qual, no campo da tributação, exigir-se-ia que os tributos somente possam ser criados por lei formal, o que, na técnica da separação dos poderes, significaria que a criação de tributos seria da competência exclusiva das assembleias legislativas ou do Parlamento, embora, quanto à lei material, não haja distinção à medida que somente uma lei poderia autorizar intervenções na esfera de liberdade e de propriedade dos cidadãos, o que seria da essência mesma do conceito de *reserva de lei*<sup>105</sup>.

A lei material assume, assim, uma função de estabelecer os limites da liberdade de atuação natural do indivíduo, partindo da existência de uma multiplicidade de pessoas sujeitas a direitos e deveres que podem colidir entre si, pelo que a lei material tem a função de delimitar tais direitos e deveres, o que implica que há uma identificação entre norma jurídica e lei material, de modo que as normas internas estatais (v.g., os regulamentos administrativos, *Verwaltungsvorschriften*)

---

<sup>103</sup> HEUN, Werner. El principio monárquico y el constitucionalismo alemán del siglo XIX. **Fundamentos: Cuadernos monográficos de teoría del Estado, derecho público e historia constitucional**, n. 2, p. 559-586, 2000. Tradução livre: “O princípio monárquico se apresenta, pois, principalmente, como uma construção jurídica com funções específicas. Trata-se da formulação de um princípio legitimador que pressupõe a justificação tradicional e divina do poder do Monarca, incluindo-a dentro de seu conteúdo e traduzindo-a numa fórmula jurídica. Trata de dar resposta à questão da soberania no sentido da manutenção da pretensão régia de poder, em que pese o necessário compromisso com as exigências de um órgão representativo e de uma Constituição. Por fim, serve como máxima interpretativa da Constituição e como presunção de competência quando a Constituição não adota regras exatas sobre a distribuição de competências”.

<sup>104</sup> VAZ, Manuel Afonso. op. cit., p. 119.

<sup>105</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7.

seriam considerados como “não-Direito”, apesar de seu caráter vinculante e obrigatório dentro da Administração Pública<sup>106</sup>.

A ideia da reserva de lei, identificada em sua acepção material, a par de delimitar a liberdade natural do indivíduo, surge também como um limite à atuação do Estado em face do cidadão, à medida que estabelece a competência exclusiva do Parlamento para a deliberação e disciplina de conteúdos que dizem respeito à “cláusula de liberdade e de propriedade e dos direitos fundamentais”<sup>107</sup>.

Dessa forma, o princípio da reserva de lei exerce um papel fundamental no direito tributário, porquanto afasta a criação ou majoração de tributos por meio de mero ato emanado do Poder Executivo, sobretudo aqueles que sejam capazes de violar direitos fundamentais dos indivíduos constitucionalmente protegidos:

Sabemos ya que la reserva de Ley resultó inicialmente configurada, a la luz del Principio de autoimposición, como un instrumento garantista de respeto a la propiedad individual en base al cual nadie podía ser obligado al pago de aquellos tributos que previamente no hubiera consentido. A través del Principio de autoimposición quedó plasmada la garantía de la exclusiva regulación del tributo por el Parlamento, al constituir un acto de gravamen sobre la esfera jurídica de los individuos<sup>108</sup>

O princípio da reserva de lei – além da sua matriz constitucional (arts. 146, III e 150, I) – está positivado no Código Tributário Nacional<sup>109</sup>, que em seu artigo 97 determina que somente a lei pode estabelecer: a) a instituição de tributos, ou a sua extinção; b) a majoração de tributos, ou sua redução; c) a definição do fato gerador

---

<sup>106</sup> GARCÍA MACHO, Ricardo. op. cit., p. 38-39. Traducción de: “La ley material tiene la función de establecer los límites de la libertad de actuación natural del individuo. Partiendo de la existencia de una multiplicidad de personas, sujetos a derechos y deberes que pueden colisionar entre ellos, la ley material tiene la función de su delimitación. La identificación entre norma jurídica y ley en sentido material implica que todas las normas internas estatales, o sea los reglamentos administrativos (Verwaltungsvorschriften), se consideran como no Derecho, a pesar del carácter obligatorio y vinculante que estas disposiciones tienen en el ámbito de la Administración”

<sup>107</sup> Ibidem, p. 41.

<sup>108</sup> VÉRGEZ, Juan Calvo. **Reserva de ley estatal y autonomía tributaria**: cuestiones conflictivas. Madrid: Dykinson, 2006, p. 105. “Já sabemos que a reserva de lei resultou inicialmente configurada, à luz do Princípio de autoimposição, como um instrumento garantista de respeito à propriedade individual a partir do qual ninguém poderia ser obrigado ao pagamento daqueles tributos em relação aos quais não houvesse previamente consentido. Por meio do Princípio de autoimposição restou plasmada a garantia da exclusiva disciplina do tributo pelo Parlamento, ao constituir um ato de gravame sobre a esfera jurídica dos indivíduos”.

<sup>109</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 29/10/2016.

da obrigação tributária principal (lembrando que a Constituição Federal exige lei complementar para tal mister); d) a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; e f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

E, a partir da Constituição Federal de 1988, pode-se com segurança afirmar que, na esteira do pensamento de Sacha Calmon, o princípio da legalidade da tributação “exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória)”<sup>110</sup>.

Nada obstante seja vetusta a ideia de que os súditos ou contribuintes devam assentir direta ou indiretamente, por meio de seus representantes, com a criação de lei que institua ou majore os tributos, essa compreensão trouxe contornos específicos no contexto do Estado de Direito liberal, principalmente com a introdução da teoria da separação dos poderes.

Em síntese, o princípio da legalidade, especialmente na sua vertente da reserva de lei, está irmanado com a concepção segundo a qual, no direito tributário, impera um outro princípio também, qual seja o da *autoimposição*:

El principio de que los tributos deban ser establecidos mediante un acto formal del legislativo tiene, como es sabido, un claro fundamento histórico. Se trata, en definitiva, del principio de autoimposición, o de que los tributos hayan de ser consentidos por aquellos que han de satisfacerlos, o por sus representantes. *No taxation without representation*. La reserva de ley no sería más que la transposición en el esquema constitucionalista de este viejo principio, que, como se ha observado tantas veces, se halla en el nacimiento mismo de la institución parlamentaria.<sup>111</sup>

Atualmente, porém, nada obstante a tripartição das funções do Estado em Executivo, Legislativo e Judiciário, a reserva de lei ganha sentido, assevera

<sup>110</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit., p. 286.

<sup>111</sup> PEREZ ROYO, Fernando. Fundamento y ambito de la reserva de la ley en materia tributaria. **Hacienda Publica Española**, nº 14, p. 207-245, 1972. Tradução livre: “O princípio de que os tributos devam ser estabelecidos mediante um ato formal do legislativo tem, como é cediço, um claro fundamento histórico. Trata-se, em definitivo, do princípio de autoimposição, ou de que os tributos não de ser consentidos por aqueles que não de satisfazê-los ou por seus representantes. *No taxation without representation*. A reserva de lei não seria mais que a transposição no esquema constitucionalista deste velho princípio, o qual, como se observou tantas vezes, encontra-se no nascimento mesmo da instituição parlamentar”.

Canotilho<sup>112</sup>, como um princípio de legitimidade democrática das assembleias representativas, que se materializa na consagração constitucional da preferência e reserva de lei formal (no sentido de que apenas ao Parlamento cabe a edição de lei) para a disciplina de certas matérias que afetem a esfera individual fundamental dos cidadãos (reserva material).

Doravante, investigar-se-á como o Poder Constituinte originário intencionalmente optou por não reproduzir expressamente a famigerada regra existente no regime constitucional anterior, a qual viabilizava a criação ou majoração de tributos por decretos-lei, promulgando uma inafastável garantia constitucional de legalidade e de segurança jurídica em matéria tributária, especialmente no ponto que remeteu à lei complementar a disciplina exclusiva das normas gerais sobre legislação tributária que versasse acerca de fatos geradores, contribuintes de tributos, obrigação tributária, além de outros aspectos da relação jurídico-tributária, além, obviamente, de consagrar o princípio da legalidade estrita em matéria de criação ou majoração de tributos.

### **3 PODER CONSTITUINTE E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

#### **3.1 PODER CONSTITUINTE E A ASSEMBLEIA CONSTITUINTE DE 1987-1988**

Não se vai perscrutar, nesta oportunidade, se o poder constituinte efetivamente exercido pela Assembleia Nacional Constituinte (1987-1988) foi, de fato, um poder constituinte originário, soberano e ilimitado, ou se, ao contrário, esteve, em alguma medida, vinculado ao disposto na Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1985<sup>113</sup>, que a convocou.

---

<sup>112</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. op. cit., p. 725.

<sup>113</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1.985**: convoca a Assembléia Nacional Constituinte e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc26-85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc26-85.htm). Acesso em: 26/03/2016.

Assumir-se-á, peremptoriamente, que a Assembleia Nacional Constituinte exerceu originariamente, de modo soberano e ilimitado, o poder constituinte, culminando os seus trabalhos com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, em 05 de outubro de 1988, registrando-se, porém, a controvérsia existente na época<sup>114</sup>.

O que se pode afirmar, com segurança, é que o Poder Constituinte que deu origem à Constituição de 1988 não foi revolucionário, à medida que não houve uma ruptura, uma quebra dramática da ordem jurídica anterior, ou seja, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não foi obra de um poder engendrado a partir de uma revolução, de uma comoção social ou mesmo de uma guerra civil.

Segundo Barroso<sup>115</sup>, a transição democrática se inicia no governo Geisel, que, ao seu término, revoga os atos institucionais através da Emenda Constitucional nº 11, de 13 de outubro de 1978, e indica seu sucessor, João Baptista de Figueiredo, que viria a ser eleito indiretamente pelo Congresso Nacional e o último presidente da república do regime ditatorial que se instalou no país no período de 1964-1985.

Um outro ponto de extrema relevância para se compreender a erosão da ditadura militar foi o descontentamento da elite empresarial, sobretudo com o agravamento da conjuntura internacional e o início de uma fase francamente recessiva na economia brasileira, encerrando-se, assim, o ciclo do “milagre econômico”, fatores que tornaram frágil a retórica desenvolvimentista, o que levou o regime ditatorial a desgastar-se junto a amplos setores da sociedade, até se isolar de modo irremediável<sup>116</sup>.

No início do processo de redemocratização, à exceção do PT (Partido dos Trabalhadores), de base predominantemente operária, e do PCB/PCdoB, os outros partidos (PMDB, PDT e PTB) tinham (ou têm) sua origem radicada na burguesia, de

---

<sup>114</sup> A respeito da controvérsia: PILATTI, Adriano. **A ordem constituinte de 1987-1988: progressistas, conservadores, ordem econômica e regras do jogo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 233.

<sup>115</sup> BARROSO, Luís Roberto. Dez anos da Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, v. 214, p. 1-25, 1998.

<sup>116</sup> SOARES, Gláucio Ary Dillon; D'Araújo, Maria Celina (Orgs.). **21 anos de regime militar: balanços e perspectivas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1994, p. 217-218.

modo que praticamente essas organizações políticas foram as que efetivamente conduziram o movimento das “Diretas Já”<sup>117</sup>.

No embate pelo poder em Brasília, após intensa disputa interna, o Partido Democrático Social indicou Paulo Maluf como candidato à presidente, representando a base política do governo militar, mas Tancredo Neves, filiado à oposição moderada ao regime ditatorial, alcança a vitória no pleito realizado no Colégio Eleitoral de janeiro de 1985<sup>118</sup>.

Com a morte de Tancredo Neves, o vice da chapa denominada “Aliança Democrática”, José Sarney, um líder civil vinculado aos setores da ditadura militar, assume o cargo de Presidente da República, mantendo, porém, a promessa de campanha ao enviar ao Legislativo a Proposta de Emenda Constitucional nº 43, na qual se previa a atribuição de poderes constituintes ao Congresso Nacional, que se reuniria em 1º de fevereiro de 1987, e seria composto, na sua grande maioria, por parlamentares eleitos no pleito de 1986<sup>119</sup>.

Apesar do pleito realizado em 1986, que poderia sugerir que a Assembleia Nacional Constituinte (ANC) revestir-se-ia de um manto de legitimidade, é preciso lembrar que os grupos que efetivamente influenciaram no processo constituinte foram poucos, como alerta Florestan Fernandes:

[...] À impulsão de *querer ser gente* se associava uma consciência social atenta aos interesses dos trabalhadores e aos privilégios dos patrões. Dispersos em sindicatos, federações e partidos, distribuem-se por diversas correntes, grupos e subgrupos. [...] Uma ANC que se curvou à prepotência do sistema de poder existente e, por sua maioria conservadora, representa não o poder originário e soberano do povo, mas os particularismos das classes privilegiadas e as ambições das nações capitalistas hegemônicas, tem muito o que aprender e o que temer diante dos ressentimentos e frustrações da massa subalterna dos cidadãos. Ambos, ressentimentos e frustrações, acarretam violência e agressão. Seria melhor receber o recado e mudar o estilo de produção constitucional.<sup>120</sup>

---

<sup>117</sup> NERY, Vanderlei Elias. *Diretas Já: a busca pela democracia e seus limites*. **Lutas Sociais**, n. 24, p. 70-77, 2010.

<sup>118</sup> BARROSO, Luís Roberto. *op. cit.*

<sup>119</sup> SARMENTO, DANIEL. 21 Anos da Constituição de 1988: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a Experiência Constitucional Brasileira sob a Carta de 1988. **Dados**, v. 29, n. 2, p. 207, 1986.

<sup>120</sup> FERNANDES, Florestan. A percepção popular da Assembléia Nacional Constituinte. **Estudos Avançados**, v. 2, n. 2, p. 86-88, 1988.

Deveras, não havia, no rol dos membros que participaram da Assembleia Nacional Constituinte, uma representatividade efetiva das camadas historicamente excluídas do processo econômico e social brasileiro, do que se infere que houve precisamente uma continuidade da mesma elite que governava o país antes mesmo da redemocratização, como bem assinala Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

Ainda que a ascensão de um civil à Presidência, em 15 de março de 1985, seja um sinal de acomodação no seio da elite governante, esta é a mesma que já participava do poder antes daquela data. Sem dúvida, a subelite militar aparentemente perdeu força, deixando o papel dominante que até então exercera por muitos e muitos anos; sem dúvida, na própria elite política abriu-se campo importante para a antiga oposição, inclusive mais radical, todavia não se pode ocultar que grande parte dos atuais detentores do Poder dele partilharam durante todo o período posterior a 1964. Contudo, a oposição faz parte da elite política e governante, e a preponderância civil não marca simplesmente o advento de uma nova elite.<sup>121</sup>

Esse era o contexto em que o poder constituinte originário, soberano e ilimitado da Constituição Federal de 1988 foi exercido, retratando um período de transição, que era marcado pela passagem de um regime autoritário e elitista para um outro, um regime que se pretendia democrático, mas que, desde a sua origem, já se caracterizava pela preponderância de grupos que há muito dominavam as estruturas do poder e de *lobbies* de setores da sociedade que se faziam representar no cenário político nacional.

Essa conjuntura revela que, em Estados com grandes dimensões territoriais, que é justamente o caso do Brasil, não é possível imaginar-se o poder constituinte sendo exercido diretamente pelo povo, pois, como preleciona Bercovici<sup>122</sup>, o poder constituinte, no constitucionalismo, nunca é pensado como um poder diretamente proveniente e exercido pelo povo, mas apenas em termos indiretos, representativos, como um poder exercido de forma mediada pelo povo.

Esse exercício direto talvez tenha ocorrido na Grécia Antiga, tempo em que os cidadãos deliberavam de modo direto em praça pública sobre os assuntos de Estado (mesmo aqui nem todos participavam, pois nem todos recebiam o apanágio

---

<sup>121</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 178.

<sup>122</sup> BERCOVICI, Gilberto. O poder constituinte do povo no Brasil: um roteiro de pesquisa sobre a crise constituinte. **Lua Nova**, n. 88, p. 305-325, 2013.

de cidadãos) ou, como pensava o genebrino Jean-Jacques Rousseau, que, embora entendesse que a verdadeira democracia só poderia ser exercitada diretamente pelo povo, admitia que essa circunstância impossibilitava deliberações constantes:

A prendre le terme dans la rigueur de l'acception, il n'a jamais existé de véritable démocratie, et il n'en existera jamais. Il est contre l'ordre naturel que le grand nombre gouverne et que le petit soit gouverné. On ne peut imaginer que le peuple reste incessamment assemblé pour vaquer aux affaires publiques, et l'on voit aisément qu'il ne sauroit établir pour cela des commissions, sans que la forme de l'administration change.<sup>123</sup>

Sobre o poder, a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>124</sup>, em seu artigo 3º, orienta-se pelo princípio segundo o qual toda a soberania reside, essencialmente, na nação e que nenhum indivíduo pode exercer autoridade que dela não emane expressamente.

Por outro lado, no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, categoricamente consignou-se que os representantes do povo brasileiro reuniram-se em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, entre outras garantias e, ainda, no próprio Texto Constitucional estabeleceu-se que todo poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de seus representantes<sup>125</sup>.

Essa variação terminológica suscita a dúvida acerca da distinção entre povo e nação. O conceito de “povo” seria empregado num sentido jurídico-político, ao passo que o conceito de “nação” seria utilizado em sentido sociológico, mas não haveria efetiva distinção entre povo e nação, apesar de a maioria das Constituições utilizar a expressão “povo” em vez de “nação”<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Du contrat social ou principes du droit politique**. Paris: Garnier Frères. Tradução livre: “Tomando o termo em sua rigorosa aceção, jamais existiu uma verdadeira democracia, nem nunca existirá. É contra a ordem natural que o maior número governe e o menor número seja governado. Não se pode imaginar que o povo permaneça incessantemente reunido em assembleia para ocupar-se dos assuntos públicos, e é facilmente perceptível que não é possível estabelecer comissões sem mudar a forma de administração”.

<sup>124</sup> FRANÇA. **Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 03/11/2016.

<sup>125</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 30/03/2016.

<sup>126</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **Estado e Século XXI: a integração supranacional sob a ótica do Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.



Sièyes reivindicava uma identificação entre a nação e o *Terceiro Estado*, isto é, a burguesia então ascendente, que intentava desgarrar-se dos grilhões dos estratos dominantes do Estado absolutista (rei, nobreza e clero), apresentou-se historicamente como o elemento que viria representar a guinada liberal:

Qui donc oserait dire que le Tiers état n'a pas en lui tout ce qu'il faut pour former une nation complète? Il est l'homme fort et robuste dont un bras est encore enchaîné. Si l'on ôtait l'ordre privilégié, la nation ne serait pas quelque chose de moins, mais quelque chose de plus. Ainsi, qu'est-ce le Tiers? Tout, mais un tout entravé et opprimé. Que serait-il sans l'ordre privilégié? Tout, mais un tout libre et florissant. Rien ne peut aller sans lui; tout irait infiniment mieux sans les autres<sup>127</sup>.

A proeza de Sieyès, entretanto, foi equiparar a Assembleia Constituinte à ideia de soberania popular de Rousseau e, ao mesmo tempo, romper com o pensamento do genebrino – que repudiava a representação como instrumento legítimo para a realização da vontade do povo –, de tal modo que essa equiparação pudesse conferir aos resultados do processo constituinte as mesmas características das leis produzidas pela vontade geral: justiça e veracidade.<sup>128</sup>

Foi nesse contexto que se originou a Constituição Francesa de 1791, formando uma Assembleia Nacional que não havia sido eleita segundo os postulados democráticos fundamentais do Direito eleitoral geral, mas que surgiu quando, em 17 de junho de 1789, os representantes comissionados dos três estamentos (nobreza, clero e burguesia), constituíram-se em Assembleia Nacional Constituinte do terceiro estado<sup>129</sup>.

Assim, o reconhecimento do povo como titular do Poder Constituinte não significa que ele seja o elemento que efetivamente vá exercê-lo na prática, pois o povo pode ser reconhecido como titular desse poder, mas jamais o exerce, apresentando-

---

<sup>127</sup> SIEYÉS, Emmanuel Joseph. **Qu'est-ce que le Tiers état ?** Paris: Éditions du Boucher, 2002, p. 4. Tradução livre: “Quem ousaria, pois, dizer que o Terceiro Estado não tem, em si mesmo, o todo necessário para formar uma nação completa? É como um homem forte e robusto cujo braço ainda está acorrentado. Se retirada a ordem privilegiada, a nação não será algo de menos, mas algo a mais. Assim, o que é o Terceiro Estado? Tudo, mas um tudo agrilhado e oprimido. O que ele seria sem a ordem privilegiada? Tudo, mas um tudo livre e florescente. Nada pode funcionar sem ele; tudo iria infinitamente melhor sem os outros (sem o privilégio)”.

<sup>128</sup> VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça:** um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 58.

<sup>129</sup> SCHMITT, Carl. op. cit., p. 136.

se, portanto, como um titular *passivo*, "ao qual se imputa uma vontade constituinte sempre manifestada por uma *elite*"<sup>130</sup>.

E aqui são oportunas as críticas de Böckenförde<sup>131</sup> ao ideal de democracia direta, entre as quais se destacam: a) a experiência confirma que a vontade do povo existe e é capaz de expressar-se, com uma dimensão real e política, mas que não pode existir como algo separado e independente das vontades individuais; b) as análises empíricas levam a constatar a existência de uma estrutura baseada em elites, pois somente determinadas elites esgotam as possibilidades de participação dadas e articulam dessa maneira seus interesses; c) as unidades sociais e políticas não surgem nem se mantêm como unidades dotadas de substância própria, nem são baseadas meramente nas representações subjetivas, mas sim como unidades de ação e efetividade.

Para Friedrich Müller, entretanto, o povo apareceria como um sujeito *ativo*, como um "sujeito de dominação através da eleição de uma assembleia constituinte e/ou da votação sobre o texto de uma nova constituição, por intermédio de eleições"<sup>132</sup> e, em parte, também na iniciativa popular [*Volksbegehren*] e no referendo [*Volksentscheid*], em que "a totalidade dos eleitores é considerada – não importa quão direta ou indiretamente – a fonte da determinação do convívio social por meio de prescrições jurídicas"<sup>133</sup>.

Müller assevera que há empenho em unificar em "povo" a população diferenciada ou cindida em gênero, classes, camadas sociais, elementos étnicos, língua, cultura, religião, estratégia a partir da qual o povo "outorgaria" também a forma de organização do poder-violência, a constituição, não importando se ela pode ser posta ou mantida em vigor na realidade, do que resulta que a população heterogênea é "uni"ficada em benefício dos privilegiados e dos ocupantes do *establishment*, "é ungida como 'povo' e fingida – por meio do monopólio da linguagem e da definição

---

<sup>130</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 51.

<sup>131</sup> BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia**. Traducción de Rafael de Agapito Serrano, Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 136-140.

<sup>132</sup> MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. Tradução de Peter Naumann. Revisão de Paulo Bonavides. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 55.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 56.

nas mãos do(s) grupo(s) dominante(s) – como constituinte e mantenedora da constituição”<sup>134</sup>.

A existência de grupos corporativos de interesses na conformação da Constituição revelou a existência e a influência desses grupos dominantes, porém, por outro lado, também demonstrou uma continuidade com o processo anterior, de modo que todos os interesses do capital nacional e internacional foram preservados no texto, uma vez que é acolhido o direito de propriedade, a livre concorrência e a livre iniciativa, havendo, também, uma nítida continuidade nos âmbitos do Sistema Tributário Nacional e da Administração Pública<sup>135</sup>.

No caso da Comissão do Sistema Tributário e Finanças, a composição dos cargos de liderança era toda ela dirigida pelos partidos de direita, dela participando na condição de Presidente Francisco Dornelles-PFL-RJ, 1º Vice-Presidente Osmundo Rebouças-PMDB-CE, 2º Vice-Presidente. Ivo Vanderlinde-PMDB-SC e como Relator José Serra-PMDB-SP, não tendo havido uma presença significativa da esquerda, que apresentou poucas emendas através dos partidos PDT, PT, PCB e PC do B, que tiveram uma tímida influência na referida Comissão, se comparada, por exemplo, ao partido PDC, de José Maria Eymael<sup>136</sup>.

Deveras, a Emenda Constitucional de 1969<sup>137</sup>, em seu artigo 18, parágrafo 1º - reproduzindo uma norma que já constava da Constituição de 1967 – dispunha que a lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, versando também sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar.

Além disso, no bojo da Constituição de 1967, sob os auspícios do regime militar, era permitido ao chefe do Poder Executivo a edição de decretos com força de

---

<sup>134</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>135</sup> DANIELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Ianes. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto**. Trabalho publicado nos anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, Fortaleza-CE, 2010.

<sup>136</sup> BRASIL. **Senado Federal**. Assembleia Nacional Constituinte: Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a%20-%20SUBCOMISS%C3%83O%20DE%20TRIBUTOS,%20PARTICIPA%C3%87%C3%83O%20E%20DISTRIBUI%C3%87%C3%83O%20E%20RECEITAS%20.pdf>. Acesso em: 03/11/2016.

<sup>137</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1.969**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em: 01/04/2016.

lei, instrumento normativo do qual se valia o Presidente da República para disciplinar matérias relativas às finanças públicas, incluindo também normas tributárias.

Da mesma maneira, em seu artigo 46, inciso V, a Emenda Constitucional de 1969<sup>138</sup> previa o decreto-lei como fonte normativa no sistema constitucional da época e, em seu artigo 55, inciso II, estabelecia expressamente que o Presidente da República poderia expedir decretos-lei em matéria de finanças públicas, inclusive normas tributárias.

Como assevera Sacha Calmon, a Constituição de 1988 “eliminou o decreto-lei”<sup>139</sup>, de modo que, na redação original da Constituição de 1988, houve – intencionalmente ou não – uma tentativa de refrear os ímpetos autoritários do poder executivo em questão de tributos, pois o Constituinte originário tratou de especificar expressamente as limitações ao poder de tributar (art. 146)<sup>140</sup>, não reproduzindo de modo expreso a permissão de exercício da função legislativa pelo Presidente da República em matéria tributária, o que somente veio a acontecer com a introdução da Emenda Constitucional nº 32/2001<sup>141</sup>.

Nada obstante, ao longo da década de 1990, o que se constatou foi efetivamente um abuso na utilização da medida provisória como instrumento de normatização, estendendo-se a todos os ramos do direito, situação que foi muito bem retratada por Celso Antônio Bandeira de Mello em artigo publicado naquele período, no qual denunciava a conivência do Poder Judiciário com a manobra que se tornou praxe do Poder Executivo de então:

Deveras, sob prisma jurídico e lógico, é impossível duvidar que, suscitado o controle jurisdicional, o Poder Judiciário pode e sobretudo deve examinar se a expedição de determinada medida provisória encontra calço em situação relevante e urgente, autorizadora de sua válida expedição. O que não pode é evadir-se a sua missão constitucional, correr-se de proceder a tal exame, pôr-se ao largo da arena onde se fere a controvérsia jurídica, deixando os cidadãos ao desabrigo de proteção jurisdicional e a Sociedade à mercê dos caprichos do governante de turno.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> Idem.

<sup>139</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p. 309.

<sup>140</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>141</sup> Idem.

<sup>142</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle jurisdicional dos pressupostos de validade das medidas provisórias. **Revista dos Tribunais**, v. 758, p. 11-15, dez. 1998.

Deveras, o ranço autoritário sempre esteve presente no constitucionalismo brasileiro, desde seu nascedouro, impedindo que neste país vicejasse qualquer projeto verdadeiro de república, de governo efetivamente democrático, traço indelével da brasilidade que ainda hoje assola os pensamentos e as ações políticas, desde as mais altas cúpulas do poder até as manifestações mais comezinhas dos elementos populares.

O constitucionalismo brasileiro já nasce autoritário, com uma Constituição outorgada em 1824, a partir da qual emergem dois poderes constituintes, como preleciona Bonavides, cujas relações foram sempre marcadas de indissimulável tensão, de teor competitivo, e perpassadas de mútuos ressentimentos, disputas de supremacia e recíprocas desconfianças, inaugurando uma crise constituinte da qual os brasileiros nunca se libertaram:

Recidiva ao longo de nossa história constitucional, tal crise se assemelha a um vulcão, ora adormecido, ora em erupção, deitando não raro sua lava fumegante sobre as instituições, e calcinando os edifícios do Império e da República em distintas épocas constitucionais e políticas do passado. Chegou aos nossos dias como um fantasma que ronda a democracia, o sistema representativo, a separação de poderes. Quais foram esses dois poderes constituintes? O poder constituinte originário, dos governados, teve a sua soberania golpeada e embargada, não sendo portanto partícipe da obra criadora das nossas primeiras instituições públicas, como Estado e Nação; e o poder constituinte derivado do absolutismo, o poder constituinte do príncipe que fez a Carta Imperial; ao invés da promulgação, uma outorga; ao invés do ato de soberania de um colégio constituinte, o mesmo ato por obra da vontade e do livre arbítrio de um imperador, que na Carta Fundamental decretara a autolimitação de seus poderes. Em nenhum outro país da América Latina houve semelhante ato de poder. Ali as constituintes fundaram repúblicas; aqui, nesta parte do continente, a constituinte não pôde cumprir sua tarefa, dissolvida que foi pelo Golpe de Estado de 1823.<sup>143</sup>

Com efeito, essa crise constituinte se traduz, nas palavras de Bercovici, no enfrentamento entre poderes de exceção, ou seja, aqueles que se materializam nos “poderes de fato (seja do poder político “constituído”, seja do poder “constituinte”) entre si e com as circunstâncias históricas, políticas, sociais e econômicas de cada momento específico”<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> BONAVIDES, Paulo. A evolução constitucional do Brasil. **Estudos avançados**, v. 14, n. 40, p. 155-176, 2000.

<sup>144</sup> BERCOVICI, Gilberto. op. cit.

O que se consolida é um estado de coisas marcado pelas incontáveis resistências autoritárias, “pelo continuísmo e vocação de perpetuidade governista, bem como pelos interesses representativos comprometidos com um *status quo* de dominação que a classe política busca manter inalterável, debaixo de seu jugo”<sup>145</sup>, sem que o país avance na implementação de um regime efetivamente democrático, com um Parlamento forte e independente, que não tema a participação popular e que ouse conduzir os destinos políticos do Estado.

Essa onipresença do governante, da figura ocupante do mais alto posto do Poder Executivo, ainda assola as estruturas políticas brasileiras, a ponto de, mesmo no contexto que se seguiu à Constituição de 1988, a sociedade brasileira não ter se livrado da chaga do autoritarismo, apesar da sucessão de Presidentes eleitos pelo voto popular, os quais lançariam mão da medida provisória como instrumento de governabilidade, relegando o Parlamento à condição de marionete no contexto do jogo político.

Especialmente no que diz respeito à seara tributária, a Subcomissão de Tributação, Participação e Receitas em nenhum momento cogitou da possibilidade de o Presidente da República editar atos normativos primários em matéria tributária, tampouco o fez o Texto Constitucional emergido após a Assembleia Constituinte, que apenas previu a medida provisória em casos de relevância e urgência, inexistindo, de modo expresse (tal como sucedeu na Constituição de 1967 e na Emenda de 1969, forjadas sob a batuta do regime militar e, mais recentemente, na atividade do Constituinte derivado através da Emenda Constitucional nº 32/2001), autorização para o Executivo aumentar ou majorar tributos através dessa espécie normativa.

Nada obstante, o que se veria ao longo da década de 1990 até a primeira década do século XXI<sup>146</sup> seria a chancela, pelo STF, do uso da medida provisória em matéria tributária, seja para elevar a base de cálculo (RE 138.284-8/CE), seja para alterar a alíquota de tributo (RE 286292 AgR/PR; RE 403512/SC), ou ainda,

---

<sup>145</sup> BONAVIDES, Paulo. op. cit.

<sup>146</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Precedentes: RE 403512 / SC, 16/12/2008; RE 378191/RJ, 16/05/2006; RE 370451/MG, 21/03/2006; RE 237658/SP, 16/09/2003; RE 349920/PE, 26/11/2002; RE 286292 AgR/PR, 06/08/2002; AI 370209 AgR/MG, 14/05/2002; RE 272820/ DF, 14/11/2000; RE 232526/MG, 16/11/1999; RE 247243/MG, 16/11/1999; AI 236976 AgR/MG, 17/08/1999; ADI 1417, 07/03/1996; RE 138284/CE, 01/07/1992.** Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 05/11/2016.

simplesmente porque a Corte Excelsa vinha entendendo que a medida provisória tem força de lei, constituindo-se em instrumento hábil para instituir ou majorar tributos, à semelhança do que se sucedia com os decretos-lei no regime constitucional anterior à Carta Magna de 1988 (ADI 1417-0).

A medida provisória sacramentou-se como instrumento de governabilidade, acarretando uma constante instabilidade do ordenamento jurídico, frequentemente modificado por meio de atos emanados do Poder Executivo, especialmente em matéria tributária, o que revela a incapacidade das instituições brasileiras de se adequarem aos princípios originários da Constituição que foram escolhidos pelo próprio “povo”.

Nesse diapasão, infere-se que, apesar de o processo constituinte brasileiro ter sido conduzido pelas elites que protagonizaram a cena da transição democrática, logrando organizar-se e articular seus interesses de classe ou grupo, no que atine aos tributos, num primeiro momento o Texto original da Constituição de 1988 não previa expressamente qualquer função legislativa do Poder Executivo em matéria tributária, nem mesmo por delegação do Congresso Nacional (art. 68, §1º, da Constituição Federal)<sup>147</sup>.

Ou seja, em matéria tributária não houve a reedição da autorização expressa de o Poder Executivo emitir atos normativos primários no que se refere à fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, matérias que foram reservadas à lei complementar, que exige quórum qualificado para aprovação, exigência que se estendeu também às questões relativas à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Vale lembrar que o Texto originário do artigo 62 da Constituição Federal de 1988<sup>148</sup> não estabelecia expressamente a possibilidade de a medida provisória poder disciplinar matérias tributárias, cingindo-se a estatuir que, em caso de relevância e

---

<sup>147</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>148</sup> Idem.

urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

Essa situação, entretanto, somente veio a ser alterada com a aprovação da Emenda Constitucional nº 32/2001, que acabou por consolidar a panaceia da medida provisória como instrumento positivamente previsto na Constituição para fins de criação ou majoração de tributos, expediente que – apesar do silêncio eloquente da Assembleia Constituinte em relação à possibilidade de o Poder Executivo de expedir atos normativos primários em matéria tributária – mostrou-se como um verdadeiro retrocesso, confirmando a imaturidade civilizatória da sociedade brasileira, que não se desvencilha dos grilhões do continuísmo antidemocrático no âmbito tributário.

### 3.2 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A MEDIDA PROVISÓRIA: O CONFLITO ENTRE O ARTIGO 62 E O ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O preâmbulo da Constituição Federal de 1988, assim como seu primeiro artigo não deixam dúvidas acerca da adoção da democracia como regime adotado pela República Federativa do Brasil, que se constitui em Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos, entre outros, a soberania, a cidadania e a dignidade da pessoa humana.

A Constituição de 1988 ainda perfilhou a forma de democracia indireta, à medida em que todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos, admitindo, em situações específicas, que os cidadãos exerçam o poder por meio de instrumentos de democracia direta, como é o caso, por exemplo, do plebiscito e do referendo (alguns também incluem a iniciativa popular no processo legislativo).

Nesse diapasão, apenas o povo, diretamente ou por meio de seus representantes, pode criar normas cujo conteúdo implique a mitigação dos princípios da liberdade e da propriedade, não se concebendo, numa realidade democrática, que um único indivíduo, sob o pretexto do interesse geral ou coletivo, possa, tirânica e despoticamente, restringir a efetividade de direitos inicialmente assegurados pelo



Poder Constituinte originário, que é a própria voz do povo, independentemente da conotação política que se confira a este vocábulo.

A limitação da liberdade ou da propriedade, no contexto histórico do Estado Democrático de Direito, sempre esteve atrelada a disposições hauridas diretamente da Constituição. Nesse sentido, Clève informa que a ordem liberal trouxe com ela a ideia de que o poder estatal está limitado pelo conteúdo da Constituição, resguardando a liberdade do indivíduo e da sociedade frente ao Estado.<sup>149</sup>

Os limites traçados pelo poder excepcional da Assembleia Constituinte vedam que a atividade legislativa posterior, ainda que tenha *status* constitucional, desborde as fronteiras estabelecidas previamente pelo poder constituinte soberano, principalmente no que tange ao núcleo intangível dos direitos e garantias individuais, delineados originalmente pelo povo, pois, segundo afirma Paulo Ricardo Schier<sup>150</sup>, o Poder Constituinte derivado “não pode modificar a essência da Constituição”, tendo em vista que, se modificá-la, deixa de ser derivado e passa a ser originário.

As decisões políticas do Poder Constituinte originário, máxime no que tange aos direitos e garantias fundamentais, não podem ser modificadas pelo Poder Constituinte derivado, sob pena de se incorrer em violação ao núcleo intangível dos direitos individuais, na forma do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal<sup>151</sup>.

E essa vedação impõe expressamente limites materiais ao poder de reformar a Constituição, de modo que, em qualquer caso, não poderá haver supressão dos direitos fundamentais, tampouco de garantias individuais previstas no Texto Constitucional, que são instrumentos de proteção do indivíduo contra a ação do Estado eventualmente dirigida a cercear direitos como a liberdade e a propriedade do cidadão.

Seguindo essa diretriz, a permissão para o Estado coletar tributos, buscando recursos no patrimônio do cidadão-contribuinte, deve obedecer aos limites previamente traçados pelo Poder Constituinte originário, pois, do contrário, a atividade

---

<sup>149</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 34.

<sup>150</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito Constitucional: anotações nucleares**. 1. ed. 8. tir. Curitiba: Juruá, 2008, p. 90.

<sup>151</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988...**

legislativa primária do Poder Executivo estará malferindo um direito fundamental traduzido numa cláusula pétrea, que, por sua vez, constitui-se num limite material ao exercício do Poder Constituinte reformador.

E aqui exsurge a importância do princípio da reserva legal, cujo conteúdo é apresentado da seguinte maneira por José Afonso da Silva:

Nem todas as normas jurídicas entram no conceito de lei, em sentido técnico, quer no material quer no formal. No sentido material, a lei consiste num ato normativo de caráter geral, abstrato e obrigatório, tendo como finalidade o ordenamento da vida coletiva, no sentido de trazer certeza, precisão e garantia às relações jurídicas (...) Considerando-se, pois, a lei tão-só quanto à forma em que é editada, é o ato jurídico votado pelo Congresso, pelo Parlamento, abstração feita do seu conteúdo (...) Em consequência, a lei material deve ser elaborada por um órgão independente do Executivo: o Parlamento. Esta exigência tende a fazer coincidir a lei material e a lei formal, na medida em que o legislador se vê reservar a criação do direito objetivo<sup>152</sup>

Ou seja, somente aqueles atos oriundos do Poder Legislativo, que tenham sido submetidos ao devido processo legislativo constitucional seriam portadores de legitimidade democrática para onerar o cidadão-contribuinte com o dever de pagar tributos, especialmente aquelas exações de caráter exclusivamente fiscal, do que se deduz que ao Poder Executivo não seria franqueada a função de legislar acerca de tal matéria, ainda que, desde a promulgação da Constituição, tenha havido a introjeção da locução “força de lei” no texto normativo original que disciplinou o instituto da medida provisória.

Em razão dessa reserva absoluta de lei – aqui identificada como reserva do Parlamento ou, mais precisamente, como reserva de lei formal e material –, a redação da Emenda Constitucional nº 32/2001, que permitiu a instituição ou majoração de tributos por medida provisória, colide frontalmente com os limites materiais prévia e expressamente consignados pelo Poder Constituinte originário, haja vista que autorizou o Poder Executivo, por meio de ato de duvidosa constitucionalidade, a tratar de assunto que, deste o texto constitucional original, estava reservado à disciplina por lei.

---

<sup>152</sup> SILVA, José Afonso. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 26-27.

Essa alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 32/2001 não se coaduna com a vontade manifestada pelo Poder Constituinte originário, soberano e incondicionado de 05 de outubro de 1988, que, na redação original do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, previu apenas o requisito da relevância e urgência, nada dispondo sobre quais matérias seriam disciplinadas por medida provisória.

Em que pese a inexistência de disciplina exaustiva acerca das matérias que poderiam ser objeto de medida provisória, o Poder Constituinte originário já havia introduzido no sistema jurídico brasileiro, *ab initio*, o artigo 146, inciso III, no Texto Maior, cuja redação primeira estabelecia, ao tempo da promulgação da Carta Magna, que somente a lei complementar poderia estabelecer normas gerais sobre tributos, em particular sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, bem como sobre prescrição, decadência, crédito, obrigação e lançamento tributários:

Demonstrou-se, anteriormente, a impossibilidade de medida provisória incidir sobre matéria reservada à lei complementar (art. 68, §1º, CF); depois, porque exige para sua aprovação *quorum* qualificado, ao passo que as medidas provisórias podem ser rejeitadas, aprovadas ou convertidas em lei por maioria simples; e, finalmente, porque, uma vez exigido, pelo Constituinte, *quorum* qualificado, está, desde logo, afastada a possibilidade de invocação de urgência para sustentar a edição da medida provisória. [...] As medidas provisórias não se prestam nem mesmo para instituir empréstimos compulsórios extraordinários de guerra ou empréstimos compulsórios emergenciais.<sup>153</sup>

Ora, a medida provisória que institui ou majora tributos é um instrumento utilizado pelo Poder Executivo que se dirige contra o patrimônio do cidadão-contribuinte, em particular a propriedade privada, que, além de ser um direito individual (e fundamental), também é um dos princípios da ordem econômica.

O Estado, para viabilizar a concretização de políticas públicas, necessita angariar receitas a fim de fomentar o desenvolvimento do país e também para ampliar o acesso da população aos direitos sociais, ao bem-estar e à qualidade de vida. Entretanto, ao buscar recursos no patrimônio do cidadão, o Estado agride o patrimônio do contribuinte, de maneira que tal agressão, para ser considerada legítima, há de

---

<sup>153</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Medidas provisórias**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 144.

observar os limites que o próprio povo soberano, por meio do Poder Constituinte originário, estabeleceu ao poder de reforma.

E é justamente nesse ponto que a Emenda Constitucional nº 32/2001 afronta a redação original da Constituição Federal de 1988, pois o Poder Constituinte originário já havia estabelecido que, em matéria tributária, somente poderia haver disciplina por lei complementar, sobretudo no que concerne às normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, bem como sobre prescrição, decadência, crédito, obrigação e lançamento tributários, o que revela uma reserva absoluta de lei (formal e material) no trato da questão.

Não basta que um instituto tenha “força de lei” para que possa invadir a esfera dos direitos fundamentais do indivíduo, pois somente sob a perspectiva formal e material podem ser exigidos deveres que oneram o cidadão, conforme elucida Del Vecchio:

Distinguem-se assim das leis meramente ‘formais’ as chamadas leis ‘materiais’ ou ‘substanciais’, que não só foram aprovadas pelos órgãos competentes em legislar, mas encerram conteúdo jurídico próprio e verdadeiro, enquanto atribuem faculdades e impõem deveres correspondentes (...) Chamamos a atenção para o fato de, em rigor, não quadram o nome de lei aos decretos que, embora contendo normas jurídicas, emanaram de órgãos diferentes dos legislativos.<sup>154</sup>

A exigência de reserva legal – ou mais especificamente, a reserva formal e material de lei – para tributação, principalmente a de caráter fiscal, bem como a necessidade de disciplina por lei complementar em relação às normas gerais em matéria de legislação tributária, estão em perfeita harmonia com o espírito republicano, que requer do governante a observância dos estritos limites delineados pelo Poder Constituinte originário, que representa a vontade soberana do povo.

E aqui repousa o caráter instrumental do direito tributário para efetivação do Estado Democrático de Direito, conforme observa Fischer:

Neste ponto é que surge o direito tributário como o principal instrumento para a concretização do Estado Democrático de Direito. Como um todo, a Teoria da Tributação da segunda metade do século XX firmou orientação de que o conjunto de normas que formam o direito tributário tem por precípua função

---

<sup>154</sup> DEL VECCHIO, Giorgio. op. cit., p. 60.

a defesa do contribuinte. Estaríamos diante de um conjunto protetivo de normas frente às arbitrariedades do Fisco. No embate das forças *Fisco x Contribuinte*, este estaria garantido por uma série de regras e princípios que balizam a atividade daquele.<sup>155</sup>

Não se está a dizer aqui que haveria uma impossibilidade da elevação da carga tributária. De modo algum. Até porque o Estado Democrático de Direito deve ser compreendido não apenas sob a perspectiva dos direitos de primeira dimensão, mas também deve prover as prestações sociais provenientes das conquistas de segunda, terceira e outras dimensões, garantindo os direitos sociais, o bem-estar, a inclusão dos cidadãos, o meio ambiente equilibrado.

Entretanto, não se pode pretender dar efetividade aos direitos sociais às custas da violação de princípios ou mesmo de regras expressas pelo Poder Constituinte soberano, as quais visam resguardar notadamente a propriedade do indivíduo contra a atuação despótica e autoritária do Estado, sob pena de violar-se, também, um limite material ao poder de reforma, que é justamente a cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988).

O instituto da medida provisória, introduzido em sua nova roupagem pela Emenda Constitucional nº 32/2001, deve ser concebido como um retrocesso em matéria de direito constitucional e também no que diz respeito ao direito tributário, sobretudo no ponto em que permitiu a tributação por meio do famigerado instrumento normativo primário oriundo do Poder Executivo.

Com efeito, o Poder Constituinte derivado intentou, em burla à própria vontade do Constituinte originário, conferir aparência de constitucionalidade a um instrumento que nitidamente implica em violação material de direitos fundamentais, em particular o direito de o cidadão-contribuinte ser tributado apenas por atos emanados do Parlamento.

Ataliba corrobora essa compreensão, ao discorrer sobre medida provisória sob uma perspectiva republicana:

---

<sup>155</sup> FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31.

Criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever legislativamente os fatos que, se acontecidos e quando acontecidos, fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço que circunstanciam esses fatos. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. É estabelecer a base impositiva (perspectiva mensurável da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada. Isto está constitucionalmente posto sob estrita e absoluta reserva de lei. Só e exclusivamente a lei pode dispor sobre essas matérias (...) a medida provisória não pode ter tal objeto. Aumentar tributo é alterar a base impositiva de modo a alargá-la ou ampliá-la; ou, ainda, incrementar a alíquota tributária. Isto só a lei pode. Deveras, entender que o Executivo pode instituir tributos (ou aumentá-los a carga) é repudiar tudo que de mais significativo tem o princípio republicano como exigência.<sup>156</sup>

Ou seja, em relação a todos os aspectos da norma jurídica tributária (aspectos subjetivo, material, temporal, territorial, além da base de cálculo e alíquota), há uma absoluta reserva de lei – formal e material – que condiciona, no contexto do Estado Democrático de Direito, não só a validade do tributo, como também a legitimidade de sua cobrança pelo poder público:

A Constituição vigente, com o detalhamento que dá a este inciso III, nas suas três alíneas, deixa muito claro que, à lei complementar cabe não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas.<sup>157</sup>

Pensar de outra maneira seria cancelar, à revelia das conquistas democráticas incorporadas no Texto Constitucional, a perspectiva de um “Direito do Estado” em detrimento do cidadão-contribuinte, que não teria como resistir ao ímpeto autocrático do governante de ocasião, o qual, sob as mais variegadas justificativas (necessidade econômica, superávit primário, pagamento da dívida pública, etc.), poderia alavancar a arrecadação através de instrumento normativo primário solipsista, antidemocrático, que é justamente o caso da medida provisória.

Daí ganha relevo a exigência de reserva absoluta de lei – seja do ponto de vista formal, seja sob o prisma material – em matéria tributária, resguardando

---

<sup>156</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 132.

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 73.

exclusivamente ao Parlamento a possibilidade de criar ou majorar tributos, como decorrência inarredável do Estado Democrático de Direito:

La base imponible ha de encontrarse tan protegida por la reserva de Ley como cualquier otro de los elementos que intervienen en la cuantificación de la deuda tributaria. Y en ningún caso debe admitirse que a través de una Ley en blanco pueda habilitarse al Gobierno para modular cualquier factor o elemento integrante de la base imponible. En consecuencia estimamos que la regulación de la base imponible, como elemento esencial del tributo que es, ha de realizarse mediante Ley. [...] La extensión de la reserva de Ley tributaria sobre la figura del contribuyente no debe limitarse exclusivamente al sujeto pasivo. Por el contrario, resulta ampliable al sustituto, al responsable y al tercero repercutido. Todos ellos quedan incluidos en la categoría de los obligados tributarios. Y sobre los mismos ha de imponerse una determinada carga tributaria derivada, bien del cumplimiento de unas obligaciones materiales y formales exigidas por la realización del hecho imponible, o bien de la condición de deudor tributario que surge de la realización del presupuesto de hecho de la sustitución, de la previsión de responsabilidad o de la repercusión como garantía del cobro de la deuda tributaria.<sup>158</sup>

Fischer refere-se a um dever moral de o Poder Público, na sua atividade fiscal, informar com clareza, probidade e previsibilidade as suas intenções legislativas, principalmente à luz do Estado Democrático de Direito, sob pena de se instalar uma corrosão moral na relação do Estado com a sociedade:

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. (...) 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,

---

<sup>158</sup> VÉRGEZ, Juan Calvo. op. cit., p. 89-93. Tradução livre: “A base imponible há de encontrar-se tão protegida pela reserva de lei como qualquer outro dos elementos que intervêm na quantificação da dívida tributária. E em nenhum caso deve ser admitido que por meio de uma lei em branco se possa habilitar o Governo para modular qualquer fator ou elemento integrante da base imponible. Em consequência, estimamos que a regulação da base imponible, como elemento essencial do tributo que é, há de se realizar mediante lei. [...] A extensão da reserva de Lei tributária sobre a figura do contribuinte não deve se limitar exclusivamente ao sujeito passivo. Pelo contrário, resulta ampliable ao substituto, ao responsável e ao terceiro repercutido. Todos eles restam incluídos na categoria dos obrigados tributários E sobre os mesmos há de se impor uma determinada carga tributária derivada, seja no cumprimento de obrigações materiais e formais exigidas em virtude da realização do fato imponible, seja em razão da condição de devedor tributário que exsurge da realização do pressuposto de fato da substituição, da previsão da responsabilidade ou da repercussão como garantia da cobrança da dívida tributária”

mas do Estado; tem-se, portanto, *um Direito do Estado e não um Estado de Direito*.<sup>159</sup>

Não se coaduna com a ideia de democracia a instituição ou majoração de tributo por medida provisória, principalmente aqueles que possuem caráter eminentemente fiscal, como o imposto de renda, por exemplo, visto que a atividade de legislar em matéria tributária há muito nos povos civilizados constitui-se em atribuição exclusiva do Poder Legislativo.

O autoritarismo que ainda remanesce no contexto político e jurídico deste país reflete o desrespeito aos limites ao poder de tributar estabelecidos pelo Poder Constituinte originário no artigo 146, III, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal, preceito que já garantia a lei complementar como espécie normativa adequada à instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o mesmo podendo ser dito em relação à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários.<sup>160</sup>

Também no contexto da redação original da Constituição Federal de 1988, o Poder Constituinte originário estabeleceu, no artigo 62 do Texto Maior original, que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderia adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.<sup>161</sup>

Ora, desde o texto original da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito à matéria tributária, apenas em relação aos impostos discriminados no artigo 153, § 1º, da Carta Magna<sup>162</sup> é que poderia excogitar-se a disciplina por medida provisória, ou seja, somente para os impostos com natureza extrafiscal e, ainda, unicamente no que se refere à alteração de suas alíquotas, mas não em relação ao

---

<sup>159</sup> FISCHER, Octávio Campos. Medidas provisórias no direito tributário brasileiro: uma leitura a partir do princípio do estado democrático de direito. **Revista do Instituto de Direito Brasileiro**, ano 1, nº 11, p. 6652, 2012.

<sup>160</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988...**

<sup>161</sup> Idem.

<sup>162</sup> Idem.



fato gerador, base de cálculo, contribuintes, lançamento, obrigação tributária, crédito, prescrição, decadência e a definição desses tributos.

Uma outra hipótese de utilização do instituto da medida provisória expressamente consignada no Texto Constitucional é a situação do imposto extraordinário de guerra, cuja fato gerador, por si só, autoriza a adoção de medidas de urgência, dada a notória relevância e premência de tal providência por parte do governo.

Em outras palavras, a disciplina por medida provisória em matéria tributária cinge-se à alteração de alíquotas de impostos de natureza extrafiscal, como instrumento de atuação no domínio econômico, e à hipótese de iminência ou de guerra externa, situação que, *de per se*, já se revela como portadora dos requisitos de relevância e urgência, pressupostos da medida provisória.

Fato é que o uso da medida provisória para a disciplina de impostos extrafiscais seria esvaziado, porquanto a própria Constituição admite, observadas as condições consignadas em lei, que as alíquotas de tais tributos sejam alteradas por mero ato do Poder Executivo, podendo ser modificadas por mero decreto inclusive.

Entretanto, Baleeiro vai mais longe e, ao versar sobre o princípio da anterioridade tributária, sequer admite a utilização de medida provisória para a disciplina em matéria de quaisquer tributos:

Como vimos, instituir tributo ou majorar os já existentes não é considerado relevante e urgente pela Constituição Federal. A regra geral, não obstante, sofre exceções, previstas no art. 150, § 1º e outros. Referem-se elas: 1. aos impostos incidentes sobre a importação e a exportação, sobre produtos industrializados e sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, I, II, IV e V); 2. aos empréstimos compulsórios, instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 154, II); 3. aos impostos instituídos em caso de guerra ou sua iminência (art. 154, II); 4. às contribuições sociais, para o custeio da Seguridade Social, previstas no art. 195. São essas as únicas exceções, admitidas na Constituição Federal, ao princípio da anterioridade tributária. Nem por isso se habilitam as medidas provisórias à regulação da matéria excepcionada, sendo veículo que, mesmo em tais circunstâncias, se apresenta tecnicamente inadequado.<sup>163</sup>

---

<sup>163</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 120-121.

Todavia, o esvaziamento do uso da medida provisória em relação aos impostos ou tributos com natureza extrafiscal, por si só, não autoriza, sob o pretexto de dar-lhe funcionalidade no direito tributário, a instituição ou majoração de tributos de cunho eminentemente fiscal por meio do referido veículo normativo. Isso porque o uso da medida provisória implica manifesta violação ao princípio da separação dos poderes e também da denominada reserva de lei que, mais do que um princípio, constitui-se numa garantia fundamental do cidadão-contribuinte que integra o núcleo intangível das cláusulas pétreas sacramentadas na Constituição de 1988 e que tem, como finalidade última, proteger o direito individual de propriedade em face das ações abusivas do Estado:

El principio de reserva de ley en materia tributaria conserva, en cambio, su carácter de defensa de la propiedad de los ciudadanos. En este sentido sí puede hablarse de la exigencia de la autoimposición como algo actual. Efectivamente, la garantía de la propiedad de los ciudadanos viene asegurada por el hecho de que la ley formal presenta características que la hacen aparecer como el acto más idóneo para proteger los intereses de los particulares, pero sobre todo por el hecho de que la aprobación de los tributos por ley equivale a decir que dichas prestaciones coactivas vendrán impuestas por el órgano que constituye la representación política de aquellos que eventualmente deberán soportar la carga derivada de tales prestaciones.<sup>164</sup>

Essa exigência da autoimposição no campo tributário visa resguardar os princípios, as garantias e os direitos fundamentais do contribuinte já reconhecidos desde o advento da promulgação da Constituição de 1988, de modo que o instituto da medida provisória vai na contramão da conjuntura democrática que inspirou a Assembleia Constituinte de 1988.

Deveras, a possibilidade de criação ou majoração de tributos por intermédio do instituto da medida provisória foi indiscutivelmente um retrocesso no cenário democrático brasileiro, instalando-se na realidade política e jurídica do Brasil o que Fischer cunhou como “constante situação de relevância e urgência”:

---

<sup>164</sup> PEREZ ROYO, Fernando. op. cit. Tradução livre: “O princípio da reserva de lei em matéria tributária conserva, ao contrário, seu caráter de defesa da propriedade dos cidadãos. Neste sentido, pode-se falar da exigência da autoimposição como algo atual. Efectivamente, a garantia da propriedade dos cidadãos vem assegurada pelo fato de que a lei formal apresenta características que a fazem aparecer como o ato mais idóneo para proteger os interesses dos particulares, mas sobretudo pelo fato de que a aprovação dos tributos por lei equivale a dizer que ditas prestações coativas virão impostas pelo órgão que constitui a representação política daqueles que eventualmente deverão suportar a carga derivada de tais prestações”.

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.<sup>165</sup>

Essa constante situação de relevância e urgência em matéria tributária, para aqueles que admitem o uso da medida provisória, gera insegurança jurídica aos contribuintes-cidadãos, à proporção que instala o que Giorgio Agamben<sup>166</sup> denominou de “estado de exceção”, o qual separa a norma da sua aplicação, para tornar esta última possível, o que acaba introduzindo no direito uma “zona de anomia”, para possibilitar a normatização efetiva do real.

Nesse diapasão, o princípio da reserva legal, como garantia fundamental a proteger o direito de propriedade do contribuinte em face da ação do Estado e, também, como materialização da garantia institucional da separação dos poderes, integra o núcleo intangível do rol de e garantias individuais que não são passíveis de Emenda à Constituição (art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1.988).

## 4 MEDIDA PROVISORIA E SEGURANÇA JURÍDICA

### 4.1 MEDIDA PROVISÓRIA: ASPECTOS LEGAIS E A CONTROVÉRSIA EM TORNO DE SEU USO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

#### 4.1.1 Aspectos normativos e procedimento

---

<sup>165</sup> FISCHER, Octávio Campos. Medidas provisórias no direito tributário..., p. 6642.

<sup>166</sup> AGAMBEN, Giorgio. **Estado de exceção**. Tradução de Miguel Freitas da Costa. Lisboa: Edições 70, 2003, p. 61.

Inicialmente, pode-se definir a medida provisória como um dos atos normativos que compreendem o processo legislativo constitucional (art. 59, inciso V)<sup>167</sup>, adotado pelo Presidente da República, em caso de relevância e urgência, que possui força de lei, mas que se caracteriza por sua precariedade e por estar sujeita a uma condição resolutiva que condiciona sua conversão em lei à aprovação do Congresso Nacional.

A introdução da medida provisória como um ato normativo primário remonta à inspiração haurida da Constituição da República Italiana de 1947, que previa a figura do *decreto-legge* existente no ordenamento constitucional daquele país, mas que era aplicado num contexto diferente, especialmente por se tratar de um regime parlamentarista, no qual o governo italiano tomava medidas, sob sua responsabilidade, em casos extraordinários de necessidade e urgência, sem, contudo, que fosse afastado o princípio democrático ou coassociativo entre Executivo e Parlamento<sup>168</sup>.

No ordenamento constitucional brasileiro, a disciplina constitucional da medida provisória foi profundamente alterada, nomeadamente pela introdução no ordenamento jurídico do texto da Emenda Constitucional nº 32/2001, que além de reafirmar a necessidade de relevância e urgência como pressupostos para a edição do referido ato normativo primário expedido pelo Presidente da República, também impôs limites expressos ao uso da medida provisória, além de alargar o prazo para sua conversão em lei.

O atual Texto Constitucional veda a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo e também é vedada a edição de medida provisória que diga respeito às seguintes matérias: 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; e) que vise a detenção ou

---

<sup>167</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>168</sup> ÁVILA, Humberto. **Medida provisória na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997, p. 35-36.

sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; f) reservada a lei complementar; g) já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República<sup>169</sup>.

Perderá eficácia, desde a edição, a medida provisória que não for convertida no prazo de sessenta dias, o qual poderá ser prorrogado uma vez por igual período, devendo o Parlamento disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes, caso não tenha a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional e, se não for editado o decreto legislativo acima mencionado 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<sup>170</sup>.

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, incumbindo também à comissão mista apreciar as emendas às medidas provisórias, bem como, no prazo de oferecimento de emendas, apreciar pedido de autor de projeto de lei sob exame de qualquer das Casas do Congresso Nacional em que o autor solicita à Comissão que ele tramite, sob a forma de emenda, em conjunto com a Medida Provisória<sup>171</sup>.

O projeto que tramitar na forma de emenda à medida provisória, ao final da apreciação desta, será declarado prejudicado e arquivado, exceto se a Medida Provisória for rejeitada por ser inconstitucional, hipótese em que o projeto retornará ao seu curso normal, lembrando também que é vedada a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na medida provisória, cabendo ao Presidente da Comissão o seu indeferimento liminar.

Aprovada na Câmara dos Deputados, a matéria será encaminhada ao Senado Federal, que terá até o quadragésimo segundo dia de vigência da medida provisória

---

<sup>169</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>170</sup> Idem.

<sup>171</sup> BRASIL. Congresso Nacional. **Resolução nº 01, de 08 de maio de 2002**: dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das Medidas Provisórias a que se refere o art. 62 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2002/resolucao-1-8-maio-2002-497942-norma-171-pl.html>. Acesso em: 17/10/2016.

para apreciá-la, contado esse prazo da publicação da medida provisória no Diário Oficial da União, seguindo o texto aprovado pela Câmara dos Deputados ao Senado Federal em autógrafos, acompanhado do respectivo processo, que incluirá matéria eventualmente rejeitada naquela Casa<sup>172</sup>.

Havendo modificação no Senado Federal, ainda que decorrente de restabelecimento de matéria ou emenda rejeitada na Câmara dos Deputados, ou de destaque supressivo, será esta encaminhada para exame na Casa iniciadora, sob a forma de emenda, a ser apreciada em turno único, vedadas quaisquer novas alterações, tendo a Câmara dos Deputados o prazo de três dias para apreciar as modificações do Senado Federal<sup>173</sup>.

Aprovada pelo Senado Federal a medida provisória, em decorrência de preferência sobre projeto de lei de conversão aprovado pela Câmara dos Deputados, o processo retornará à esta Casa, que deliberará, exclusivamente, sobre a Medida Provisória ou o projeto de lei de conversão oferecido a esta pelo Senado Federal e, caso seja aprovado pelo Senado Federal, com emendas, projeto de lei de conversão oferecido pela Câmara dos Deputados, o processo retornará à Câmara dos Deputados, que deliberará sobre as emendas, vedada, neste caso, a apresentação, pelo Senado Federal, de projeto de lei de conversão<sup>174</sup>.

Se a Medida Provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação no Diário Oficial da União, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas do Plenário da Casa em que estiver tramitando e se a Medida Provisória não tiver sua votação encerrada nas 2 (duas) Casas do Congresso Nacional, no prazo de 60 (sessenta) dias de sua publicação no Diário Oficial da União, estará automaticamente prorrogada uma única vez a sua vigência por igual período, registrando-se que a prorrogação do prazo de vigência de medida provisória será comunicada em Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional publicado no Diário Oficial da União<sup>175</sup>.

---

<sup>172</sup> Idem.

<sup>173</sup> Idem.

<sup>174</sup> Idem.

<sup>175</sup> Idem.

Durante o recesso do Congresso Nacional, os prazos estabelecidos na Resolução 1/2002, ficam suspensos, mas a plena eficácia da medida provisória não é rasurada, de modo que, se esta for editada durante o recesso parlamentar, suspender-se-á a contagem desses prazos e iniciar-se-á no primeiro dia da sessão ordinária ou extraordinária imediata à publicação da medida provisória<sup>176</sup>.

Aprovada a medida provisória, sem alteração de mérito, será o seu texto promulgado pelo Presidente da Mesa do Congresso Nacional para publicação, como lei, no Diário Oficial da União ou, se aprovado projeto de lei de conversão, será ele enviado, pela Casa onde houver sido concluída a votação, à sanção do Presidente da República e, no caso de ser rejeitada a medida provisória por qualquer das Casas, o Presidente da Casa que assim se pronunciar comunicará o fato imediatamente ao Presidente da República, fazendo publicar no Diário Oficial da União ato declaratório de rejeição<sup>177</sup>.

Também deverá a Comissão Mista pronunciar-se quanto à adequação orçamentária e financeira da medida provisória, lembrando que a relevância e a urgência devem ser justificadas, impondo-se um dever obrigatório de motivação, mesmo a Constituição não exigindo de modo expresso, uma vez que isso defluiria do próprio contexto, já que aqueles requisitos devem ser demonstrados, sob pena de se contraria o espírito da Carta, tendo em vista a imprescindibilidade da presença desses dois requisitos para a validade do ato<sup>178</sup>.

Também importa destacar que na ADI 4.029/AM, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 6º da Resolução nº 1 de 2002 do Congresso Nacional, que permitia a emissão do parecer por meio de Relator nomeado pela Comissão Mista, diretamente ao Plenário da Câmara dos Deputados, entendendo que o parecer prévio da Comissão assumiria condição de instrumento indispensável para regularizar o processo legislativo porque proporcionaria a discussão da matéria, uniformidade de votação e celeridade na apreciação das medidas provisórias,

---

<sup>176</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Processo legislativo: processo das medidas provisórias no Congresso Nacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 51, p. 39-55, jul.-ago. 2003.

<sup>177</sup> BRASIL. Congresso Nacional. op. cit.

<sup>178</sup> SZLAROWKSY, Leon Frejda. op. cit.

ressaltando o caráter inconstitucional de qualquer ato que vise afastar ou frustrar os trabalhos da Comissão<sup>179</sup>.

Estabelecidas essas premissas normativas, assim como os aspectos procedimentais inerentes à tramitação da medida provisória, bem como a menção perfunctória a seus pressupostos e às vedações que impedem sua edição, calha agora aprofundar a questão acerca dos argumentos que depõem em favor da inconstitucionalidade, especialmente no que tange ao tratamento da matéria tributária.

#### 4.1.2 A controvérsia sobre o uso da medida provisória em matéria tributária

A Emenda Constitucional nº 32/2001<sup>180</sup> introduziu o parágrafo 2º ao artigo 62 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo que a 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.

Em outras palavras, a referida Emenda à Constituição admitiu, de maneira expressa, que medida provisória passasse a versar sobre matéria tributária, submetendo-se ao princípio da anterioridade, com as exceções dos impostos que incidem sobre a exportação, importação, produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

*Ab initio*, impende enfatizar que a Emenda Constitucional nº 32/2001 trouxe consigo uma contradição expressa em sua redação, uma vez que permitiu a edição de medidas provisórias para tratar de matéria tributária e vedou, por outro lado, o uso de tais atos normativos na disciplina de matérias reservadas à lei complementar,

---

<sup>179</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.029**. Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, julgamento: 08/03/2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4029%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4029%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a96kpra>. Acesso em: 17/10/2016.

<sup>180</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**



proibição que se ajusta ao próprio Texto original da Constituição – *a contrario sensu* da permissão da edição de medida provisória em matéria tributária.

A vedação do uso de medida provisória para a regulação de matérias reservadas à lei complementar segue a orientação da redação original da Constituição Federal de 1988, que, *ab ovo*, consignou que somente a lei complementar poderia estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes e, ainda, sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Além disso, uma interpretação meramente gramatical do texto da Emenda Constitucional nº 32/2001 levaria à conclusão de que apenas a espécie tributária dos “impostos” poderia ser instituída ou majorada por medida provisória, limitação ou restrição que, entretanto, não é acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, como visto anteriormente nas referências aos precedentes da Corte Excelsa sobre a questão ora controvertida (item 3.1), os quais admitem que a medida provisória crie ou majore tributo – aqui entendido como gênero.

Noutro giro, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>181</sup>, em diversas ocasiões, encarece a exigência de lei ou de lei complementar para a disciplina de aspectos da relação jurídico-tributária, tal como se verifica nalguns casos emblemáticos:

- a) RE 595838/SP, 23/04/2014 e RE 546065 AgR/RS, 14/05/2013 (exigência de lei complementar para criação nova fonte de custeio, art. 195, §4º, da Constituição Federal);
- b) RE 562276/PR, 03/11/2010 (todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário, estabelecendo o Código Tributário Nacional algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça

---

<sup>181</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 05/11/2016.

outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128; além disso, o art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta, pois, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF);

- c) ACO 1098 AgR-TA/MG, 08/10/2009 (o artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, exige lei em sentido formal e material para ter-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória, mostrando-se relevante pedido de tutela antecipada veiculado por Estado, visando a afastar sanções, considerado o que previsto em instrução da Receita Federal);
- d) ADI 124, 01/08/2008 (violação do art. 146, III, b, da Constituição federal, norma que estabelece que a hipótese de decadência do crédito tributário deve estar prevista em lei complementar federal);
- e) RE 560626/RS, 12/06/2008 (as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita – art. 18, § 1º, da CF de 1967/69 – quanto sob a Constituição atual, em seu art. 146, III, b, da CF de 1988; a interpretação preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários);
- f) RE 403205/RS, 28/03/2006 (o Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar, conforme precedentes do STF);
- g) ADI 1.247 MC/PA, 17/08/1995 (a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução de base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei

específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa).

Entre todos os casos acima mencionados, nos quais o Supremo Tribunal Federal exigiu lei ou lei complementar para a disciplina de algum aspecto da relação jurídico-tributária, destaca-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562276/PR, 03/11/2010, que teve reconhecida a repercussão geral, em que a Corte Excelsa declarou a inconstitucionalidade formal e material da regra do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, que ampliava o rol de sujeitos passivos da obrigação tributária concernente a contribuições para o financiamento da Seguridade Social.

Tal regra (prevista numa lei ordinária) foi declarada inconstitucional particularmente por violar a norma prevista no artigo 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, a qual exige que somente a lei complementar estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, ou seja, considerou-se que a ampliação do rol de devedores não poderia ser feita por simples lei ordinária, uma vez que a solidariedade passiva está inserida na abrangência conceitual do vocábulo “obrigação tributária”.

Como se nota, apesar de vários precedentes admitindo o uso da medida provisória em matéria de tributos (item 3.1, *supra*), fato é que a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, em outros casos, exige a presença de lei específica ou mesmo de lei complementar para a disciplina dos aspectos da relação jurídico-tributária, revelando-se, dessa forma, que há, no mínimo, uma ausência de coerência no trato da questão.

Essa falta de coerência, entretanto, não deve ser encarada como um problema, mas sim como uma oportunidade para que o Supremo Tribunal Federal possa, sobremaneira a partir do julgamento proferido no RE 562276/PR, superar o entendimento que esposou em relação à possibilidade de a medida provisória tratar de matérias tributárias, a ponto de ratificar, de modo peremptório, que tais matérias

são reservadas à lei complementar, tal qual estabelece o art. 146, inciso III, da Constituição Federal, presente desde a redação original.

Isso porque tal questão diz respeito ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, nos moldes do que foi decidido no RE 562276/PR, no qual expressamente restou consignado que a extensão do rol de devedores de contribuições para a seguridade social – isto é, a definição dos devedores solidários – somente poderia ser tratada e disciplinada por lei complementar, sob pena de violação ao Texto Constitucional (art. 146, III, b).

Porém, até o presente momento, como bem alerta Clèmerson Merlin Clève<sup>182</sup>, o Supremo Tribunal Federal não se sensibilizou a respeito da delimitação do âmbito material de incidência da medida provisória. Nada obstante, sobretudo com o advento do julgamento do RE 562276/PR, poderia vislumbrar-se uma revisão da jurisprudência reiterada da Corte e, numa visão otimista e democrática, rechaçar-se o uso da medida provisória para a disciplina de matérias tributárias ou, ao menos, dissipar a incoerência dos julgados – embora, nessa última hipótese, pudesse também haver um efeito deletério, notadamente se o STF definisse peremptoriamente que todo e qualquer tributo possa ser criado ou majorado por medida provisória, fazendo letra morta o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal e também o artigo 150, inciso I, do Texto Magno.

Com efeito, a medida provisória, por uma questão de expressa previsão na própria Emenda Constitucional nº 32/2001, que lhe estabeleceu os limites materiais, jamais poderia versar sobre uma matéria reservada à lei complementar, porquanto, na esteira do pensamento de Rothenburg, após transformar-se em lei, a medida provisória terá *status* de lei ordinária e não de lei complementar:

Tudo que a Constituição reserva a modalidades legislativas "especiais" (que não leis ordinárias), é de trato reservado a essas espécies e está, portanto, fora do alcance das medidas provisórias. Até porque estas são aprovadas por lei ordinária (quer dizer: se aprovadas, transforma-se em leis ordinárias), e não se pode conceber tema de lei complementar, de decreto legislativo ou de

---

<sup>182</sup> CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Medidas provisórias...**, p. 215-216. “Análise-se o problema do tratamento, por medida provisória, de determinado campo substantivo. Como visto, antes da EC 32/2001, a doutrina procurava delimitar de modo geral o âmbito material de incidência das medidas provisórias. No entanto, o esforço não sensibilizou o STF. Nesse campo, os julgadores preferiam, ao que tudo indica, a segurança da interpretação literal ao eventual risco de uma lógica hermenêutica mais sofisticada. É indubitável que a exagerada cautela no tratamento das questões constitucionais contribuiu, e muito, para o recorrente abuso do Executivo no desempenho da função legiferante”.

resolução veiculado por lei simples. Uma medida provisória não pode modificar a Constituição, não em razão do assunto (eis que não existe tema reservado mas somente vedado - CF (LGL\1988\3). art. 60, § 4.º - à emenda Constitucional), senão que em função do procedimento, que há de ser muito mais solene para a reforma constitucional.<sup>183</sup>

Muitos doutrinadores negam a equiparação da medida provisória à lei, e apontam uma infinidade de razões para não admitir essa identidade entre um instituto e outro. Entre os que advogam a total dessemelhança entre medida provisória e a lei, está Celso Antônio Bandeira de Mello, que considera erro gravíssimo considerar aquela como se fosse lei “expedida pelo Executivo” e, em conseqüência, seria equivocado atribuir às medidas provisórias regime jurídico ou possibilidades normalizadoras equivalentes às das leis:

Convém desde logo acentuar que as medidas provisórias são profundamente diferentes das leis – e não apenas pelo órgão que as emana. Nem mesmo se pode dizer que a Constituição foi tecnicamente precisa ao dizer que têm “força de lei”. A compositura que a própria Lei Magna lhes conferiu desmente a assertiva ou exige que seja recebida *cum grano salis*. A *primeira diferença* entre umas e outras reside em que as medidas provisórias correspondem a uma forma *excepcional* de regular certos assuntos, ao passo que as leis são a via normal de discipliná-los. A *segunda diferença* está em que as medidas provisórias são, por definição, *efêmeras*, de vida curtíssima, enquanto as leis, além de perdurarem normalmente por tempo indeterminado, quando temporárias têm seu prazo por elas mesmo fixado, ao contrário das medidas provisórias cuja duração máxima já está preestabelecida na Constituição [...]. A *terceira diferença* consiste em que as medidas provisórias são *precárias*, isto é, podem ser infirmadas pelo Congresso a qualquer momento dentro do prazo em que deve apreciá-las, em contraste com a lei cuja persistência só depende do próprio órgão que as emanou (Congresso). A *quarta diferença* resulta de que a medida provisória não confirmada, isto é, não transformada em lei, perde sua eficácia desde o início; esta, diversamente, ao ser revogada, apenas cessa seus efeitos *ex nunc*. Por tudo isto se vê que a força jurídica de ambas *não é a mesma*. Finalmente, a *quinta e importantíssima diferença* procede de que a medida provisória, para ser expedida, depende da ocorrência de certos pressupostos; especificamente os de “relevância e urgência”, enquanto, no caso da lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida antes, passa a ser de direito relevante tudo o que a lei houver estabelecido. Demais disso, inexistente o requisito de urgência.<sup>184</sup>

Essa diferença entre a medida provisória e lei é, a propósito, ressaltada pelo atual Presidente da República Federativa do Brasil, jurista de grande projeção na doutrina constitucionalista brasileira, que, pelo menos à época em que sua importante

---

<sup>183</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. Medidas provisórias e suas necessárias limitações. **Revista dos Tribunais**, v. 690, p. 313 – 319, Abr.1993.

<sup>184</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Perfil constitucional das medidas provisórias. **Revista de Direito Público**, v. 95, p. 30, 1990.

obra de direito constitucional foi publicada, acentuava a distinção entre uma e outra espécie normativa:

As medidas provisórias estão previstas no art. 62 da Constituição. É exceção ao princípio de que ao Legislativo incumbe editar atos que obriguem. A medida provisória não é lei, é ato que tem a “força de lei”. Por que não é lei? Lei é ato nascido no Poder Legislativo que se submete a um regime jurídico predeterminado na Constituição, capaz de inovar originariamente a ordem jurídica, ou seja, criar direitos e deveres. Notem a primeira afirmação: “é ato nascido no Legislativo”, capaz de criar direitos e obrigações. A medida provisória também cria direitos e obrigações, também obriga, porque o constituinte permitiu uma exceção ao princípio doutrinário segundo o qual legislar incumbe ao Legislativo. Não é lei, porque não nasce no Legislativo. Tem a força de lei, embora emane de uma única pessoa, é unipessoal, não é fruto de representação popular, estabelecida no art. 1º, parágrafo único (todo o poder emana do povo). Medida provisória não é lei.<sup>185</sup>

Aliás, o perigo do excesso ou do abuso na utilização da medida provisória, sobretudo na seara tributária, há muito já foi alardeado, tendo lugar na crítica percuciente da lavra do Exmo. Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello, que em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 239.286/PR assim se pronunciou acerca do ato normativo primário oriundo do Poder Executivo:

[...] Na linha do voto vencido que proferi, em 13/8/97, no julgamento final da ADI 1.135-DF, Rel. p/ o acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, a minha posição pessoal, que, estimulada por permanente reflexão sobre o tema, repudia a possibilidade constitucional de o Presidente da República, mediante edição de medida provisória, dispor sobre a instituição ou a majoração de qualquer tributo. A crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de Governo, torna necessário - em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático - que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República.<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 151.

<sup>186</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 239.286/PR**, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento: 09/11/1999. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+239286%2E+NUMERO%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/nre4ptm>. Acesso em 14/12/2016.

O uso da medida provisória em questões de fundo, especialmente no que atine à matéria tributária, não encontra guarida entre expressivo número de doutrinadores nacionais, podendo-se afirmar que uma grande parte deles repudiam o seu uso para a criação ou majoração de tributos, em que pese o Supremo Tribunal Federal tenha se posicionado favoravelmente ao emprego da medida provisória como ato normativo primário na regulação de relações jurídico-tributárias.

Porém, como visto anteriormente, a própria Corte Excelsa também perfilha, em outros julgados, a tese segundo a qual aspectos da relação tributária – ex. gr., criação de nova fonte de custeio de tributo; prazos de decadência e prescrição tributários; outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução de base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária; etc. – somente podem ser veiculados por lei complementar ou lei ordinária específica, agasalhando, assim, o princípio da reserva legal.

Realmente, o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição)<sup>187</sup> é uma garantia do contribuinte, especialmente em sua vertente da reserva legal, o qual, aplicado à matéria tributária, é uma conquista dos povos civilizados, sobretudo das democracias contemporâneas, uma verdadeira proteção contra o autoritarismo ou mesmo contra governos oportunistas, que sob o pálio da “necessidade” do momento ou sob o argumento de solucionar “graves crises econômicas”, as quais muitas vezes geradas por eles mesmos, utilizam-se do patrimônio do contribuinte para fazer frente a déficits que surgem em razão da própria incompetência administrativa do governo ou mesmo – o que é mais grave – da corrupção.

Os pressupostos de relevância e urgência que autorizam o uso da medida provisória como instrumento normativo primário do Poder Executivo estão diretamente vinculados ao que José Roberto Vieira identificou como a inviabilidade ou a “impossibilidade do parlamento tomar as providências nela contidas em tempo hábil para fazê-las eficazes, em virtude dos procedimentos e prazos mínimos que são inerentes à disciplina do agir parlamentar”<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>188</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilínarias brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese de Doutorado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 259.

A reserva legal em matéria tributária tem essa função importantíssima de proteger o cidadão contra as decisões inopinadas dos governantes, avessos à discussão ou à ampliação do debate público, visto que o caminho dos decretos ou mesmo da medida provisória é muito mais fácil, trazendo consigo o efeito desejado de modo imediato, sem a oposição das ruas ou mesmo de setores organizados dentro da sociedade.

Não se pode pretender legitimar o uso das medidas provisórias em matéria tributária através da adoção de algumas das teorias que intentam justificar a atividade legislativa pelo Poder Executivo, sobretudo porque as razões que foram externadas alhures estão mais afinadas com a perspectiva ideológica do Estado Democrático de Direito brasileiro, contexto no qual necessariamente exigir-se-ia para a criação ou aumento de tributo a edição de uma lei formal e material ou, em outras palavras, uma reserva de lei (reserva formal ou de Parlamento e reserva material).

Assim, não se pode aceitar a “teoria dos fatos consentidos”, que advoga que, se a medida provisória é mero fato consentido pela normatividade constitucional, a sua edição seria intrinsecamente ilícita apenas até o momento de sua conversão em lei, a qual operaria na qualidade de verdadeiro ‘*bill of indemnity*’ a sanar o vício adquirido pela simples emissão daqueles atos com força legal<sup>189</sup>. No caso da criação ou majoração de tributos, como visto, a lei complementar ou a lei em sentido estrito é que se constitui no instrumento normativo adequado constitucionalmente para o trato da matéria tributária, repudiando-se o uso da medida provisória para a instituição ou aumento de tributo.

Tampouco há de se adotar a “teoria do poder delegado”, de acordo com a qual a emissão de medidas provisórias também se apresenta como um poder jurídico atribuído constitucionalmente ao Poder Executivo, o qual, embora detenha o poder de emitir atos com valor de lei, o faz em caráter secundário, substituindo a figura do Parlamento, o titular único do poder legislativo<sup>190</sup>. Essa teoria soçobra pelos mesmos motivos expostos no parágrafo anterior e também porque, na prática, a medida

---

<sup>189</sup> DAMOUS, Wadih; DINO, Flávio. **Medidas provisórias no Brasil: origem, evolução e novo regime constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 72.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 76.



provisória não tem sido um recurso secundário do Poder Executivo no trato de questões relativas à relação jurídico-tributária.

Também não podem ser as medidas provisórias entendidas como meros atos administrativos *lato sensu*, dotados de alguns atributos de lei, que o Presidente da República poderia expedir em casos de relevância e urgência<sup>191</sup>, isso porque a Constituição Federal de 1988 expressamente consigna a medida provisória no rol dos atos normativos primários (art. 59, da CF/88).

Não parece adequada, a ponto de justificar a criação ou majoração de tributos, a “teoria do poder cautelar geral”, que seria conferido ao Presidente da República, no exercício de competência constitucional extraordinária, que autorizaria o governante, em caso de estado de necessidade, adotar providências de caráter legislativo (medidas provisórias), com efeito imediato, justificadas pela presença do *periculum in mora*<sup>192</sup>. Pudesse o governante de ocasião criar ou majorar tributos sob o fundamento do “poder cautelar geral”, ter-se-ia, em verdade, um regime autocrático, que não seria controlado pelo povo ou por qualquer outro poder.

A “teoria da delegação constitucionalmente ignorada” também não deve ser aceita “Por delegação constitucionalmente ignorada pode ser chamada aquela não expressamente prevista no texto da Constituição, mas de qualquer forma praticada”<sup>193</sup>. Isso porque após a Emenda Constitucional nº 32/2001 passou a haver a possibilidade, ainda que em conflito com o Texto original da Constituição, de o chefe do Poder Executivo expedir medidas provisórias para disciplinar tributos.

A partir da introdução ao ordenamento jurídico da Emenda Constitucional nº 32/2001, poder-se-ia defender o uso da medida provisória em matéria tributária por meio da adoção da “teoria do poder próprio”, segundo a qual o poder de emitir medidas provisórias tratar-se-ia de uma atribuição constitucional direta dada pelo Poder Constituinte derivado, não configurando, pois, delegação:

A atribuição deferida ao Executivo da função de legislar, excepcional e condicionada, repita-se, é uma decorrência da evolução histórica dos

---

<sup>191</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 288.

<sup>192</sup> RAMOS, J. Saulo. Constituição Federal-Medida provisória-Regime jurídico. **Revista de Direito Administrativo**, v. 176, p. 97-110.

<sup>193</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **As medidas provisórias e a Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Juruá, 1991, p. 26.

sistemas políticos, a qual não escapou à percepção e à sensibilidade do constituinte, que a outorgou como poder jurídico próprio, em perfeita consonância com as necessidades sentidas pelos Governos de enfrentar, a tempo e à hora, situações de crise, hoje em dia quase que constantes.<sup>194</sup>

Todavia, não seduz o argumento que justifica o uso das medidas provisórias em matéria tributária sob a razão das necessidades urgentes, que emergem em situações de crises quase que constantes, apelando para motivos de instabilidade e ingovernabilidade a fim de legitimar um instrumento flagrantemente antidemocrático, o qual – se é que tem a sua funcionalidade inabalada no país de onde adveio (Itália), em que poderia eventualmente não haver, dada a intervenção do Parlamento, déficit democrático – serve aqui aos governantes brasileiros para motivar seus comportamentos desviantes ao controle popular que é próprio da democracia.

Como já ponderava José Roberto Vieira, ao tempo ainda da redação original do artigo 62 da Constituição Federal, o conceito de urgência seria relacional, à medida que o que justificaria o uso da medida provisória seria aquela situação urgente que não pudesse aguardar o curso normal do processo legislativo:

Cumpre-nos, no patamar do normativo, estabelecer que o vínculo entre os dispositivos que correspondem à mencionada relação. Em nossa Carta Máxima, significa conjugarmos o dispositivo que faz nossas maiores preocupações (artigo 62) com outro que completa a noção ora perquirida (artigo 64, §§ 1º ao 4º). Estabelecida a relação, temos que o Presidente da República dispõe da faculdade de solicitar urgência ao Legislativo para projetos de lei de sua iniciativa (§1º), hipótese em que os parágrafos seguintes fixam prazos, para manifestação das casas do Congresso Nacional (45 dias), sob pena de inclusão obrigatória do projeto de lei na ordem do dia, e para a apreciação de emendas (10 dias). Ora, computados tais prazos, ter-se-á a exata dimensão da urgência. Vale dizer: **urgente é a medida provisória que não possa aguardar o curso normal, ou com pedido de urgência (45 dias, normalmente), de projeto de lei apresentado pelo Presidente da República;** caso contrário não o será, tornando-se assim inadmissível. Entender diversamente seria aceitar a configuração da medida provisória como alternativa à lei, o que se choca vigorosamente com sua conotação de medida excepcional e com todo o sistema constitucional. (grifos do autor)<sup>195</sup>

A Emenda Constitucional nº 32/2001, ao introduzir o parágrafo 2º ao artigo 62 da Constituição, estabeleceu que a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só

<sup>194</sup> DAMOUS, Wadih; DINO, Flávio. op. cit., p. 78.

<sup>195</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária...**, p. 259-260.

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

Daí a pertinência da indagação feita por Ivo Dantas<sup>196</sup>, que questiona onde encontrar-se-iam os pressupostos da relevância e urgência da medida provisória em matéria tributária, uma vez que, apesar de sua vigência imediata, a eficácia do referido ato normativo presidencial somente repercutiria no exercício financeiro seguinte se for convertida em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada?

Caio Tácito, nos primeiros meses a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, já alertava sobre o abuso na edição de medidas provisórias pelo governo federal daquela época:

A amplitude ilimitada de cabimento das medidas provisórias tem conduzido, aliás, à frequência de sua utilização pelo Presidente da República, com intensidade que se equipara, ou mesmo excede, à dos decretos-leis no extinto sistema constitucional. Em oito meses de vigência da nova Constituição, foram adotadas 66 Medidas Provisórias sobre matérias diversas, sendo que as nove primeiras eram decretos-leis baixados a partir de 3 de setembro de 1989, convertidos em medidas provisórias, conforme o § 2º, do art. 25 da ADCT.<sup>197</sup>

No que concerne ao pressuposto da relevância, existe uma certa vagueza conceitual em torno do que realmente seria relevante para fins de se justificar o uso da medida provisória, apesar de haver uma diretriz inarredável que vincula a compreensão da relevância diretamente ao atendimento do interesse público:

Possui *relevância* aquilo que é importante, proeminente, essencial, exigível, fundamental ou indispensável. 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 um interesse público.<sup>198</sup>

Ademais, como ensina Regina Maria Ferrari<sup>199</sup>, a relevância é da matéria motivo da Medida Provisória, a qual representa "valores básicos" para a sociedade,

---

<sup>196</sup> DANTAS, Ivo. Medida provisória: uma manifestação de vontade imperial do poder executivo à luz de uma análise crítica da EC 32. **Anuário iberoamericano de justiça constitucional**, n. 13, p. 181-206, 2009.

<sup>197</sup> TÁCITO, Caio. As medidas provisórias na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, v. 176, p. 1-8, 1989.

<sup>198</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Medidas provisórias...**, p. 89.

<sup>199</sup> FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Medidas provisórias: Estados e Municípios. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 15/1996, p. 32 – 46, Abr – Jun, 1996.

consagrados, expressa ou implicitamente, no Texto da Constituição e não aquelas prioridades momentâneas, assim consideradas pelo Governo, de acordo com seu objetivo ou programa de ação.

Deveras, embora exista uma indeterminação conceitual no que atine ao que é e ao que não é relevante, a relevância que justifica o uso da medida provisória não pode estar atrelada a uma situação ordinária, porquanto deve necessariamente tratar-se de uma “relevância extraordinária, excepcional, especialmente qualificada, contaminada pela contingência, acidentalidade, imprevisibilidade”<sup>200</sup>

Dessa maneira, como restou assentado ao longo desse trabalho, as situações de relevância e urgência em matéria tributária foram exaustivamente positivadas pelo o Poder Constituinte originário, que adotou, fora dos contextos de premência relativa aos tributos, o princípio da reserva legal como uma garantia individual do contribuinte (artigo 150, inciso I, CF/88) e também já havia, no que diz respeito à matéria tributária, condicionado à edição de lei complementar a criação ou majoração de tributos, exigindo tal instrumento normativo primário para elaboração de normas gerais em matéria de obrigação tributária.

#### 4.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

A função do direito é a pacificação dos conflitos e a instauração de uma ordem pública em que a pessoa humana possa minimamente ter condições de sobreviver, desenvolver-se e conviver com os demais membros da comunidade, sem o que instala-se um cenário de insegurança total, voltando-se ao que os filósofos contratualistas da Era Moderna denominaram de “estado de natureza”.

Justamente para se evitar essa situação de conflito permanente ou de guerra de todos contra todos (*bellum omnium contra omnes*) é que o direito cumpre sua função pacificadora, pois enquanto perdurar o direito de cada homem a todas as

---

<sup>200</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Medidas provisórias...**, p. 89-90.

coisas, não poderá haver para nenhum homem (mais forte ou mais sábio) a segurança de viver em paz<sup>201</sup>.

Entretanto, essa visão do contratualismo sob a perspectiva hobbesiana justificava o poder absoluto dos monarcas europeus, do que se pode concluir que essa segurança dada pelo Estado ou pelo príncipe, e que é retratada no *Leviatã*, não se tratava de uma segurança propriamente jurídica, à medida que tencionava apenas justificar o poder real e a ordem estabelecida pelo soberano, a cuja vontade e arbítrio estavam subordinadas todas as outras pessoas.

A ideia de um poder absoluto e ilimitado de um só indivíduo converte-se, com o passar do tempo, em uma compreensão do poder que terá sua legitimidade na vontade geral, que teria o condão de delimitar a ação do governante, concepção a partir da qual a segurança jurídica encontra sua sustentação no consentimento estabelecido entre os homens, o qual dá origem à fundação da sociedade civil por meio do *contrato social*:

Si l'État ou la cité n'est qu'une personne morale dont la vie consiste dans l'union de ses membres, et si le plus important de ses soins est celui de sa propre conservation, il lui faut une force universelle et compulsive pour mouvoir et disposer chaque partie de la manière la plus convenable au tout. Comme la nature donne à chaque homme un pouvoir absolu sur tous ses membres, le pacte social donne au corps politique un pouvoir absolu sur tous les siens ; et c'est ce même pouvoir qui, dirigé par la volonté générale, porte, comme j'ai dit, le nom de souveraineté.<sup>202</sup>

Na modernidade rompe-se o monismo ideológico – o qual havia sido engendrado em razão de uma rigidez social e comunitária que diminuíram a importância do pluralismo jurídico medieval – e o controle da teologia católica fragmenta-se com o pluralismo religioso originado pelo protestantismo e pela proliferação de igrejas e seitas, circunstância que contribuirá, juntamente com o individualismo burguês nascente, para a mudança de paradigma da segurança, a qual

---

<sup>201</sup> HOBBS, Thomas. op. cit., p. 113-114.

<sup>202</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. op. cit., p. 253. Tradução livre : “Não sendo o Estado ou a Cidade mais que uma pessoa moral, cuja vida consiste na união de seus membros, e se o mais importante de seus cuidados é o de sua própria conservação, é necessária uma força universal e compulsiva para mover e dispor cada parte da maneira mais conveniente a todos. Assim como a natureza dá a cada homem poder absoluto sobre todos os seus membros, o pacto social dá ao corpo político um poder absoluto sobre todos os cidadãos, e é esse mesmo poder que, dirigido pela vontade geral, tem, como já se disse, o nome de soberania”.

troca o seu signo e passa a ser “segurança jurídica”, no contexto da origem do Direito Moderno<sup>203</sup>.

A segurança jurídica ganha importância no contexto do direito burguês, sobretudo porque o ambiente das relações comerciais não podia estar sujeito aos humores imprevisíveis de uma pessoa despótica, movida pelos seus próprios apetites, ignorando toda a lógica operacional da economia de mercado que começava a florescer no continente europeu.

Dessa forma, a calculabilidade e a previsibilidade das decisões do Estado, que passam a se reportar ao conteúdo abstrato da lei ou da norma jurídica, foram fatores que se mostraram caros à economia burguesa, especialmente no que se refere ao direito de propriedade, um aspecto muito importante ao bom funcionamento do sistema capitalista.

Ou seja, a lei abstrata, geral, calculável e previsível constitui-se na garantia da liberdade de comércio e da obtenção do lucro, o que era impossível numa estrutura estatal absolutista-patrimonial, daí porque se passou a vislumbrar a “segurança jurídica” como um princípio ou valor jurídico extremamente relevante para a consolidação da economia capitalista e do Estado de Direito:

A segurança torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava no patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de Hobbes, como segurança contra a violência praticada pelos outros, e de Locke, como proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Foi apelidada por Marx de “segurança do egoísmo” burguês. Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito do seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastígio do Estado de Bem-estar Social, mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a justiça também recuperou a sua importância.<sup>204</sup>

---

<sup>203</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. **La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho**, 1990.

<sup>204</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, 2005.

Apesar de a segurança ter sido consagrada como um valor fundamental pela Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, ela inicialmente vinculou-se a um princípio mais atrelado ao contexto ideológico do positivismo jurídico, o qual notadamente se irmanava ao Estado de Direito burguês, de cunho eminentemente liberal, em que a segurança jurídica identificava-se indissociavelmente com o ordenamento jurídico, isto é, na dimensão exclusivamente liberal o aspecto formal da segurança jurídica é enfatizado, à medida que coincide com o sistema normativo e institucional de um determinado Estado.

Entretanto, para que o ordenamento jurídico possa ser concebido como o garantidor da segurança jurídica dos cidadãos, é necessário, tal qual pensava Schmitt, introduzir ao conceito de lei certas qualidades que viabilizem a distinção entre uma norma jurídica e um simples mandato ou medida:

“Imperio de la ley” sería una expresión vacua, de no recibir su sentido propio mediante una determinada *contraposición*. Esta concepción básica del Estado de Derecho envuelve, tanto desde el punto de vista histórico como desde el lógico, una recusación del “imperio de *hombres*”, se trate de un individuo, o de una asamblea o corporación, cuya *voluntad* se coloca en el lugar de una norma *general*, fijada de antemano e igual para todos. Imperio de la ley significa, ante todo y en primer término, que el legislador mismo queda vinculado a su propia ley y que su facultad de legislar no es el medio para una dominación arbitraria.<sup>205</sup>

No contexto da segurança jurídica, especialmente para fins de interpretação das normas constitucionais-tributárias e no âmbito do “império da lei” como limite a uma atuação arbitrária do Estado, ressalta-se a relevância da previsibilidade normativa e também da regulação da ação estatal, que passam a disciplinar o modo como os governantes poderiam buscar os recursos do Estado no patrimônio dos súditos ou dos cidadãos:

Las doctrinas actualmente dominantes tienden a considerar como esencia de la seguridad jurídica, la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, de sus propias situaciones jurídicas, de modo tal que puedan

---

<sup>205</sup> SCHMITT, Carl. op. cit., p. 197-198. Tradução livre: “‘Império da lei’ seria uma expressão vazia, não recebendo seu sentido próprio mediante uma determinada contraposição. Esta concepção básica do Estado de Direito envolve, tanto do ponto de vista histórico como do ponto de vista lógico, uma recusa do ‘império dos homens’, trata-se de um indivíduo ou de uma assembleia ou corporação, cuja vontade coloca-se no lugar de uma norma geral, fixada de antemão e igual para todos. Império da lei significa, antes de tudo e em primeiro lugar, que o legislador mesmo fica vinculado a sua própria lei e que sua faculdade de legislar não é o meio para uma dominação arbitrária”.

tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que les serán otorgados o de las cargas que habrán de soportar.<sup>206</sup>

Nessa ordem de ideias, a Constituição é que estabelecerá as regras e os princípios elementares de convivência, estruturados sob os pilares dos direitos e deveres fundamentais, os quais nortearão a fixação dos direitos e dos deveres, sem que haja surpresa ou inovação legislativa de última hora, impondo-se um verdadeiro dever de previsibilidade, por parte do Estado, em relação aos seus atos governamentais:

[...] los preceptos establecidos por el constituyente señalan los objetivos, consagran las directrices y fijan las reglas que generan para el legislador ordinario un estatuto similar a la relación de administración, en el sentido de que son los fines constitucionalmente consagrados – y no la libre voluntad del legislador – quienes dominan las formas de legislación.<sup>207</sup>

E a maior segurança jurídica que se pode conceber dentro de um contexto democrático é justamente a identidade, ainda que parcial, entre o sujeito criador do Direito e os sujeitos destinatários das normas jurídicas, as quais serão estabelecidas pelas instituições, órgãos, agentes habilitados pelo Direito a criar normas (poder jurídico) e, também, pela existência de um procedimento legislativo, regulado pela Constituição ou em normas de outra hierarquia, que fornece as diretrizes para a produção de normas jurídicas, cenário em que a garantia central da segurança jurídica é o império da lei ou do Estado de Direito<sup>208</sup>.

A perspectivação formal do Estado de Direito, por outro lado, tornou-se historicamente o pretexto perfeito para o autoritarismo, notadamente a partir do abandono de todos os elementos materiais que marcavam o liberalismo em seu limiar,

---

<sup>206</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. El contenido de la seguridad jurídica. **Revista Impuestos - LEGIS**, Bogotá: Colombia, nov.-dez. 1993. Tradução livre: “As doutrinas atualmente dominantes tendem a considerar como essência da segurança jurídica a susceptibilidade de previsão objetiva pelos particulares das suas próprias situações jurídicas, de modo que eles possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou das cargas que haverão de suportar”.

<sup>207</sup> ATALIBA, Geraldo. Seguridad jurídica. **Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario**, v. 22, 1988. Tradução livre: “[...] os preceitos estabelecidos pelo constituinte assinalam os objetivos, consagram as diretrizes e fixam as regras que geram para o legislador ordinário um estatuto similar à relação de administração, no sentido de que são os fins constitucionalmente consagrados – e não a livre vontade do legislador – que dominam as formas de legislação”.

<sup>208</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. op. cit.



reduzido posteriormente a um esquema meramente formal, a um Estado de mera legalidade que perdeu progressivamente qualquer referência, explícita ou implícita, às garantias das liberdades e à proteção dos direitos individuais<sup>209</sup>.

Sem olvidar a importância do princípio da legalidade estrita, a segurança jurídica, como resultado da própria evolução histórica do direito, concretiza-se de modo efetivo apenas num contexto democrático material, em que o titular do poder, o povo, possa ter acesso aos mecanismos de controle dos fins do Estado, participando e influenciando nas decisões governamentais que afetam os destinos de uma determinada comunidade política:

É só a democracia que garante ao máximo a plena satisfação dos legítimos interesses de indivíduos, grupos e da própria nação como um todo. Quanto a esta última, aliás, convém notar que uma das grandes dimensões da segurança – a econômica – é mais adequadamente garantida quando o poder político se funda na vontade majoritária do povo, do que quando ele pertence a classes ou grupos minoritários da sociedade. [...] Mas a segurança não é, apenas, um dos valores a serem realizados na democracia. Ela deve também ligar-se ao próprio processo de democratização. A ordem jurídica há de conter mecanismos de controle que garantam a sucessão regular de etapas conducentes à democracia. Temos, portanto, a *segurança como resultado da democratização*, a par da *segurança do processo de democratização*.<sup>210</sup>

Não haverá segurança jurídica fora do contexto do Estado Democrático de Direito, pois necessário se faz garantir que o próprio destinatário das normas terá a titularidade efetiva da atividade legiferante, além da inarredável obrigação de se respeitar às diretrizes normativas, principalmente em nível constitucional, que estabelecem o devido processo legislativo, ou seja, apenas a concretização do princípio do Estado Democrático de Direito em sua perspectiva material é que poderá assegurar a participação e a influência do povo nas decisões políticas do Estado.

Deveras, o princípio do Estado Democrático de Direito (art. 1º, caput, da Constituição Federal de 1.988<sup>211</sup>) constitui-se em pilar sob o qual deve repousar toda a ação política governamental, ganhando dimensão jurídica material-procedimental, pelo que deve “servir de *estrutura* para toda a construção jurídica do Estado, que se

---

<sup>209</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma teoria...**, p. 112.

<sup>210</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Democratização e segurança. **Revista de Direito Público – RDP**, 71/76, jul.-set., 1984.

<sup>211</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

define, na atualidade, como um Estado de *segurança jurídica material* de direitos, logo, que não se basta pela segurança formal do ‘Estado de Direito’<sup>212</sup>.

Nessa senda, a segurança jurídica está intimamente ligada à ideia material-procedimental do Estado Democrático de Direito, em que o povo, seja diretamente ou por meio de seus representantes, é o agente produtor das normas jurídicas (reserva de lei formal), particularmente aquelas que afetam os direitos de liberdade e de propriedade (reserva de lei material), sem se olvidar que, no processo de produção legislativa, o legislador deve necessariamente respeitar as normas do devido processo legislativo estabelecido pela Constituição.

#### 4.3 ASPECTOS E CONTEÚDO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O ser humano aspira por segurança. Trata-se de uma necessidade antropológica, que tem raízes instintivas, pois a segurança permite ao homem conduzir de forma autônoma e responsável sua vida, buscando, com o mínimo de previsibilidade, amenizar as incertezas e as inquietudes que o acometem nas suas relações com outros indivíduos, à medida que somente a segurança pode viabilizar uma existência pacífica entre os seres humanos<sup>213</sup>.

A segurança reconhecida juridicamente, aqui entendida num contexto mais amplo, não exsurge a partir de sua introdução em vários artigos da Carta Magna de 1988, remontando as primeiras alusões a ela já na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1793, um documento que está impregnado de notório conteúdo jusnaturalista, como se percebe já no seu preâmbulo<sup>214</sup>.

---

<sup>212</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 126-127.

<sup>213</sup> MELO, Lúcia Maria Silva de. Segurança jurídica: fundamento do Estado de Direito. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, ano 6, nº 25, jul./set. 2006.

<sup>214</sup> FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1793**. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/les-constitutions-de-la-france/constitution-du-24-juin-1793.5084.html>>. Acesso em: 08/09/2016. Texto original: “Le peuple français, convaincu que l’oubli et le mépris des droits naturels de l’homme, sont les seules causes des malheurs du monde, a résolu d’exposer dans une déclaration solennelle, ces droits sacrés et inaliénables, afin que tous les citoyens pouvant comparer sans cesse les actes du gouvernement

No caso específico da Constituição Federal de 1988, a segurança emerge, entre outras partes do Texto Constitucional, no preâmbulo, no artigo 1º (Estado Democrático de Direito), no *caput* dos artigos 5º, nos princípios tributários da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade<sup>215</sup>, além de também aparecer no *caput* do artigo 6º, no capítulo II (Da Seguridade Social) e ainda na cláusula geral de garantia assegurada aos contribuintes na seção das limitações ao poder de tributar (art. 150, *caput*, da Constituição Federal)<sup>216</sup>.

Sem prejuízo do inventário de artigos que remetem à segurança jurídica na Constituição brasileira de 1988 anteriormente mencionado, deve-se frisar que a segurança jurídica, muito além das manifestações expressas no Texto Constitucional, integra os elementos nucleares da noção de Estado de Direito, de maneira que nem o princípio fundamental da segurança jurídica nem o complexo de direitos fundamentais albergados pelo Constituinte exaurem o rol de possibilidades de aplicação do direito à segurança jurídica, não lhes sendo possível delimitar o âmbito de proteção desse direito<sup>217</sup>.

Assim entendida, a exigência da segurança jurídica é objeto de um processo de constitucionalização que, em primeiro lugar, deita suas raízes no modelo sobre o qual está fundada, por exemplo, a ordem jurídica francesa (e também a brasileira), a saber: o Estado de Direito. Este processo é analisado mais precisamente como uma autonomização da exigência da segurança jurídica em comparação à noção do Estado de Direito: inicialmente concebido como consubstancial ao Estado de Direito, a segurança jurídica tende a se emancipar, em reação à insegurança

---

avec le but de toute institution sociale, ne se laissent jamais opprimer, avilir par la tyrannie ; afin que le peuple ait toujours devant les yeux les bases de sa liberté et de son bonheur ; le magistrat la règle de ses devoirs ; le législateur l'objet de sa mission. - En conséquence, il proclame, en présence de l'Etre suprême, la déclaration suivante des droits de l'homme et du citoyen. Article 1. - Le but de la société est le bonheur commun. - Le gouvernement est institué pour garantir à l'homme la jouissance de ses droits naturels et imprescriptibles. Article 2. - Ces droits sont l'égalité, la liberté, la sûreté, la propriété. [...] Article 8. - La sûreté consiste dans la protection accordée par la société à chacun de ses membres pour la conservation de sa personne, de ses droits et de ses propriétés. [...] Article 21. - Les secours publics sont une dette sacrée. La société doit la subsistance aux citoyens malheureux, soit en leur procurant du travail, soit en assurant les moyens d'exister à ceux qui sont hors d'état de travailler”.

<sup>215</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 40.

<sup>216</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>217</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, nº 21, mar./mai. 2010.

necessariamente gerada por todo o sistema jurídico – o que, para Valembois, é uma certa forma de regressão – e que tende a crescer nas sociedades modernas<sup>218</sup>.

Todavia, para efeito de estudo da segurança jurídica, no contexto desse processo de constitucionalização da segurança jurídica, impende assentar que, em que pese possa ser considerada como fato ou como valor, doravante será entendida como “norma-princípio”, porquanto, como assevera Humberto Ávila, trata-se de uma norma “que prescreve que a instituição e a aplicação de normas sejam realizadas de maneira a incrementar a capacidade de o cidadão antecipar efeitos jurídicos futuros de atos presentes”<sup>219</sup>.

Conforme preleciona Barroso, no seu desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial, a expressão segurança jurídica passou a designar um conjunto abrangente de ideias e conteúdos, entre os quais se incluem:

1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; 5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.<sup>220</sup>

Nada obstante a polissemia que o princípio da segurança jurídica pode assumir, além propriamente da abrangência das ideias e conteúdos, a proposta de Humberto Ávila<sup>221</sup> intenta sistematizar o estudo do referido princípio, destacando seus vários aspectos, entre os quais (a lista não esgota a classificação de Ávila) se

---

<sup>218</sup> VALEMBOIS, Anne-Laure. La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français. **Cahiers du Conseil constitutionnel**, n° 17 (Prix de thèse 2004), mars 2005. Traduction libre du texte: “[...] L'évolution de la notion de sécurité juridique résulte de la perte par le droit de sa faculté a assurer la sécurité juridique, ce qui constitue une certaine forme de régression. [...] Ainsi entendue, l'exigence de sécurité juridique fait l'objet d'un processus de constitutionnalisation, qui plonge tout d'abord ses racines dans le modèle sur lequel est fondé l'ordre juridique français, à savoir l'État de droit. Ce processus s'analyse plus précisément comme une autonomisation de l'exigence de sécurité juridique par rapport à la notion d'État de droit : initialement conçue comme consubstantielle à l'État de droit, la sécurité juridique tend à s'en émanciper, en réaction à l'insécurité nécessairement secrétée par tout système juridique et qui tend à croître dans les sociétés modernes.

<sup>219</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 114-116.

<sup>220</sup> BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. **Temas de direito constitucional**, v. 3, 2004.

<sup>221</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 128-148.

destacam o material (quanto à finalidade, enfatiza-se as perspectivas *estática* – determinação e cognoscibilidade – e *dinâmica-intertemporal* – com vistas ao passado, imutabilidade vs. confiabilidade; com vistas ao futuro, previsibilidade vs. calculabilidade), objetivo (*segurança normativa*: segurança do ordenamento jurídico, em sua dimensão objetiva e subjetiva, e segurança de uma norma; e *segurança da aplicação de normas*).

Outros aspectos ressaltados por Ávila<sup>222</sup> mostram-se também importantes para a questão que ora se propõe, especialmente o aspecto subjetivo (*segurança para um cidadão, para cidadão e para o Estado; segurança de quem irá garantir a segurança jurídica*: Executivo, Judiciário ou Legislativo), além dos aspectos temporal (*segurança hoje, amanhã ou ontem*) e quantitativo (*segurança como certeza e determinabilidade*) e ainda ressaltando o aspecto instrumental.

A segurança jurídica, como destaca Heleno Taveira Torres<sup>223</sup>, é uma garantia que, apesar de sua variação semântica, é uma norma constitucional que tem a função de servir como *mandamento de proteção* dos princípios e de seus valores; em outras palavras, é norma constitucional que tem por finalidade garantir a concretização de determinados direitos.

Essa garantia, no seu aspecto material-estático, refere-se à cognoscibilidade e determinação, em que a última seria a total capacidade de conhecimento de conteúdos normativos e a primeira a capacidade, formal ou material, de conhecimento de conteúdos normativos possíveis de um dado texto normativo ou de práticas argumentativas destinadas a reconstruí-los<sup>224</sup>.

No seu aspecto dinâmico-intertemporal, a segurança jurídica lidaria com o passado e o futuro por meio dos binômios imutabilidade (também podendo ser denominada como estabilidade)-confiabilidade e previsibilidade-calculabilidade:

[...] pouco adianta enunciar a segurança jurídica como princípio constitucional do Estado de Direito, se a ideia de segurança nega diretamente a noção de risco, inerente à sociedade moderna. Diferente disso, para lidar com o futuro, o máximo que pode ser feito é a construção de estruturas de estabilização das expectativas, que sejam capazes de resolver conflitos surgidos e que

---

<sup>222</sup> Ibidem. p. 159-188.

<sup>223</sup> TORRES, Heleno Taveira. op. cit., p. 193.

<sup>224</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 129.

também consigam lidar com as desilusões inevitáveis dentro de uma sociedade complexa e de risco.<sup>225</sup>

Para Taveira Torres, a segurança jurídica como medida de estabilidade teria um aspecto subjetivo – equivalente à certeza como previsibilidade ou expectativas de condutas individuais, sobretudo nas relações jurídicas intersubjetivas, traduzida na conservação de atos e negócios jurídicos – e outro aspecto objetivo, que atrelar-se-ia à segurança do ordenamento jurídico, como segurança sistêmica (estabilidade sistêmica), enquanto a confiabilidade vincular-se-ia a uma ideia de um “estado de confiança” no ordenamento, habilitando-se uma série de meios para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrente de condutas do Estado, à medida que o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras<sup>226</sup>.

No que se refere ao tempo futuro, Ávila assevera que a segurança jurídica garante o direito de o cidadão, com exatidão, conhecer, hoje, o direito do porvir, antecipando o seu conteúdo:

[...] a segurança jurídica garante que se possa, em larga medida, antecipar alternativas interpretativas e efeitos normativos de normas jurídicas. A palavra mais correta para denotar esse sentido, em vez de “previsibilidade” (*Voraussehbarkeit*), é “calculabilidade” (*Berechenbarkeit*). Calculabilidade significa, pois, a capacidade de o cidadão prever, em grande medida, os limites da intervenção do Poder Público sobre os atos que pratica, conhecendo antecipadamente o âmbito de discricionariedade existente para os atos estatais.<sup>227</sup>

Para Canotilho, porém, a ideia da calculabilidade estaria afeta ao princípio da proteção da confiança, por se tratar de um componente subjetivo da segurança, enquanto a segurança em si estaria atrelada aos elementos objetivos da ordem jurídica:

Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a **segurança**

---

<sup>225</sup> PRADO, Maria da Graça de Almeida. A segurança jurídica na sociedade de risco e seus reflexos sobre políticas de desenvolvimento. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 10, nº 38, abr./jun. 2012.

<sup>226</sup> TORRES, Heleno Taveira. op. cit., p. 204-209.

<sup>227</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 131-132.

**jurídica** está conexas com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a **protecção da confiança** se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a protecção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos.<sup>228</sup>

Ávila<sup>229</sup> também explica que segurança jurídica e protecção da confiança não se identificam completamente, esclarecendo que o princípio da segurança jurídica revelaria a face geral da segurança jurídica, protegendo o interesse de todos, ainda que, eventualmente, possa proteger o interesse de alguns, enquanto o princípio da protecção da confiança garantiria o interesse de um ou de alguns apesar de, eventualmente, garantir o interesse de todos, sem contar que os dois princípios possuem âmbito normativo, âmbito pessoal, nível de concretização, amplitude subjectiva de protecção e protetividade individual diferentes.

Quanto ao aspecto objectivo, e aqui reside o ponto mais caro ao presente estudo, remete-se à segurança do ordenamento jurídico, à segurança do direito que se refere à protecção do direito objectivo, à sua positividade; exige o seguro conhecimento das normas jurídicas, a possibilidade de comprovar com firmeza os fatos dos quais depende sua aplicação, a segura aplicabilidade do direito estabelecido<sup>230</sup>, caso em que, como preleciona Ávila<sup>231</sup>, a cognoscibilidade dirige-se ao ordenamento jurídico em geral, devendo ser inteligível formal e materialmente, enquanto a estabilidade indica que o ordenamento deve ter durabilidade e, por fim, a calculabilidade assegura que a ordem jurídica, em sua totalidade, não pode ser objeto de modificações abruptas, drásticas e incoerentes.

Já adentrando o aspecto subjectivo, a resposta sobre quem irá garantir a segurança jurídica para o cidadão em geral (um, vários ou todos) não parece ser alvo de muita complexidade, à medida que incumbe aos Poderes Executivo, Legislativo e

---

<sup>228</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. op. cit., p. 257.

<sup>229</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 368-369.

<sup>230</sup> SILVA, José Afonso. Constituição e segurança jurídica. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, ano 6, nº 59, jan. 2006.

<sup>231</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 145.

Judiciário garanti-la, a partir do que se desenvolvem as ideias nucleares da segurança jurídica em dois conceitos:

(1) *estabilidade* ou eficácia *ex post* da segurança jurídica dado que as decisões dos poderes públicos uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável a alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes; (2) *previsibilidade* ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos.<sup>232</sup>

A segurança jurídica pode referir-se ao ordenamento jurídico como instituição globalmente considerada, sob o ponto de vista da coletividade, assim como pode aludir-se à sua aplicação individual e concreta, sob o prisma de um indivíduo especificamente determinado<sup>233</sup>.

Em relação ao conteúdo do princípio da segurança jurídica, sobretudo no que diz respeito ao direito tributário, pode-se afirmar que está identificado a partir do respeito ao princípio da legalidade – hierarquia das leis e consentimento daqueles que suportarão a carga tributária –, bem como aos princípios da não-retroatividade, certeza, não-arbitrariedade na aplicação das leis<sup>234</sup>.

O princípio da legalidade ganha relevo num sistema económico capitalista em que a previsibilidade dos atos estatais, a confiabilidade e a calculabilidade das ações políticas do governo contribuem para o estímulo da livre iniciativa, da livre concorrência e da propriedade privada, de maneira que é desejável eliminar-se no maior grau possível os “fatores que possam traduzir-se em incertezas económicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica”<sup>235</sup>.

Não há dúvidas de que o princípio da legalidade tributária, se comparado aos Textos Constitucionais anteriores, foi notoriamente reforçado na Constituição Federal de 1988, especialmente no que atine à matéria tributária:

A legalidade tributária, juntamente com o princípio da anterioridade que se lhe agrega, é instrumento de preservação da segurança jurídica, tendo sido

---

<sup>232</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. op. cit., p. 264.

<sup>233</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 146.

<sup>234</sup> VILLEGAS, Hector Belisario. op. cit.

<sup>235</sup> XAVIER, Alberto. op. cit., p. 50.



consagrado em todas as constituições brasileiras; [...] na CF, esse princípio, além de ser consagrado expressamente, viu-se fortalecido, tanto pela atribuição de maior poder ao Congresso Nacional (e.g.: art. 49, V, poder de sustar atos normativos do Poder Executivo), como pela vedação de delegação legislativa em matéria reservada à lei complementar (art. 68, I), ao contrário da omissão constante do art. 52 da EC 1/69; ainda, pela inexistência de competência privativa do Presidente da República de iniciativa de leis em matéria tributária, ao contrário do previsto no art. 57, IV da EC 1/69<sup>236</sup>.

O princípio da legalidade apresenta-se fortemente vinculado ao princípio da segurança jurídica, à medida que afasta a incerteza, a imprevisibilidade e a insegurança do ordenamento jurídico, sobretudo se for compreendido à luz do subprincípio da reserva legal em suas perspectivas formal – aqui entendido como reserva do Parlamento – e material – normas jurídicas gerais e impessoais, abstratas e obrigatórias, às quais reserva-se o tratamento de matérias que afetam direitos fundamentais do cidadão, como, por exemplo, a liberdade e a propriedade.

Ao contrário do que sucede com o instituto da medida provisória, o princípio da reserva legal, tanto em seu sentido formal quanto material, enfatiza a ideia de previsibilidade, que se traduz num elemento fundamental do sistema jurídico tributário, corolário do processo de constitucionalização do direito, incluindo aí as relações jurídicas tributárias, pois somente a segurança jurídica de um ordenamento jurídico com consequências previsíveis, que se materializa através da aplicação efetiva e observância da reserva legal, “garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho”<sup>237</sup>.

Somente através do princípio da legalidade, em especial na vertente da reserva legal formal e material, é que o princípio da segurança jurídica se concretiza na seara tributária, à medida que fortalece a previsibilidade, a certeza, a estabilidade, a cognoscibilidade e também a calculabilidade, elementos caros ao direito, que visa implementar uma ordem jurídica justa, democrática e legítima, em que os atos do poder público não provenham da surpresa, da instabilidade ou do mero talante de um governante de ocasião.

---

<sup>236</sup> ÁVILA, Humberto. **Medida provisória na Constituição...**, p. 123.

<sup>237</sup> NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**: direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p.71.

Desse modo, o princípio da segurança jurídica se manifesta em uma variada gama de aspectos, exigindo, por parte do Estado, através da atuação de todos os seus poderes, o respeito aos direitos fundamentais e, no caso específico do direito tributário, a salvaguarda desses direitos através do rigor da certeza, determinabilidade, previsibilidade, calculabilidade, confiabilidade, estabilidade do ordenamento jurídico, além do dever de dar concretude ao conteúdo a esse cânone constitucional, por meio da observância de outros princípios, como a legalidade, a não-retroatividade, a não-arbitrariedade, além de outros que tenham a virtude de assegurar os direitos fundamentais do contribuinte.

#### 4.4 MEDIDA PROVISÓRIA E SEGURANÇA JURÍDICA: OS PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Além da forma federativa de governo, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, no qual todo poder emana do povo, que o exerce por si mesmo ou através de seus representantes, tendo o Estado brasileiro como fundamentos, entre outros, a soberania, a cidadania e a dignidade da pessoa humana.

Agregam-se à forma republicana e ao regime democrático, a perspectiva liberal da tripartição das funções estatais precípua, tendo a República Federativa do Brasil como poderes independentes e harmônicos entre si o Legislativo, o Executivo e o Poder Judiciário e, ainda, assumindo como objetivo fundamental, a partir do influxo do Estado Social e Democrático de Direito, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Em toda essa conjuntura política, apenas o povo, diretamente ou por meio de seus representantes, pode criar normas cujo conteúdo implique a mitigação dos princípios da liberdade e da propriedade, não se concebendo, numa realidade democrática, que um único indivíduo, sob o pretexto do interesse geral ou coletivo, possa, individualmente, restringir a efetividade de direitos inicialmente assegurados pelo Poder Constituinte originário.

A limitação da liberdade ou da propriedade, no contexto histórico do Estado Democrático de Direito, e principalmente nos contornos traçados pelo neoconstitucionalismo, sempre esteve atrelada a disposições hauridas diretamente da Constituição. Os limites desenhados pelo poder constituinte originário vedam que a atividade legislativa posterior, ainda que tenha *status* de Emenda Constitucional, desborde os lindes fronteiriços estabelecidos pelo regime das denominadas “cláusulas pétreas”.

As decisões políticas do Poder Constituinte originário, máxime no que tange aos direitos e garantias fundamentais, não podem ser modificadas pelo Poder Constituinte derivado se importarem em violação ao núcleo intangível dos direitos individuais, na forma do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal<sup>238</sup>, ainda que se manifeste sob a forma de Emenda à Constituição.

E essa vedação impõe expressamente limites materiais ao poder de reformar a Constituição, não podendo haver supressão dos direitos fundamentais, tampouco de garantias individuais que se projetam como cláusulas pétreas previstas no Texto Constitucional, que são instrumentos de proteção do indivíduo contra a ação do Estado.

Na seara da tributação, a busca pelos recursos necessários à implementação de políticas públicas pelo Estado encontra limites constitucionais expressos e implícitos na Constituição, de modo que o patrimônio do cidadão-contribuinte não pode ser desfalcado sem a observância de determinados princípios ou mesmo de procedimentos expressamente consignados na Carta Constitucional, sob pena de, eventualmente, ocorrer uma violação a um direito fundamental traduzido numa cláusula pétrea.

Ou seja, somente aqueles atos oriundos do Poder Legislativo, que tenham sido submetidos ao devido processo legislativo constitucional, seriam portadores de legitimidade democrática para onerar o cidadão-contribuinte com o dever de pagar tributos, especialmente aquelas exações de caráter exclusivamente fiscal.

Como visto alhures, haveria uma reserva absoluta de lei – formal e material – para a criação ou majoração de tributos, condição que foi estabelecida expressamente

---

<sup>238</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

pelo Texto Originário da Constituição de 1988, em que pese a redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001 ter permitido a instituição ou majoração de tributos por medida provisória, vislumbrando-se, desde já, uma notória violação a cláusulas pétreas estatuídas *ab initio* pelo Constituinte originário: separação dos poderes e direitos e garantias individuais do cidadão.

Desde sua redação originária, o artigo 146, inciso III, no Texto Maior, já previa que somente a lei complementar poderia estabelecer normas gerais sobre tributos, em particular sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, bem como sobre prescrição, decadência, crédito, obrigação e lançamento tributários.

A redação originária do Texto Constitucional de 1988, por meio do princípio da reserva legal em matéria tributária (art. 146, III, c/c art. 150, I, todos da Constituição de 1988), trouxe a lume uma garantia fundamental aos direitos individuais do contribuinte (sobretudo a propriedade), bem como preservou o cânone da separação dos poderes no que atine à questão da criação ou majoração de tributos, em particular os impostos de natureza eminentemente fiscal:

O que se viu, entretanto, ao longo da década de 1990 até os dias de hoje (vide apêndice na parte final deste trabalho), como enfatizado em momento anterior, foi a utilização da medida provisória como instrumento normativo reiteradamente empregado pelo Poder Executivo para o tratamento da matéria tributária.

Algumas das medidas provisórias expedidas pelo Presidente da República em matéria tributária desde a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 32/2001 trataram efetivamente sobre a instituição (por exemplo, as Medidas Provisórias nº 153, de 23.12.2003 e nº 179, de 1º.4.2004) ou a majoração de tributos (Medidas Provisórias nº 340, de 29.12.2006; nº 528, de 25.3.2011; nº 668, de 30.1.2015; nº 670, de 10.3.2015) – vide apêndice ao final da dissertação.

Em todos esses casos era desnecessário o recurso à medida provisória, posto que a instituição ou majoração desses tributos poderia muito bem ter observado o processo legislativo ordinário, o que sugere que não têm sido observados os pressupostos de relevância e urgência que vinculavam sua edição, pelo que se transformou em verdadeira panaceia da qual se valeram os sucessivos Presidentes

da República para assegurar uma frágil governabilidade que marca a instável democracia brasileira.

E é justamente nesse ponto que a Emenda Constitucional nº 32/2001 afronta cláusulas pétreas presentes já na redação original da Constituição Federal de 1988, pois o Poder Constituinte originário, desde a promulgação da Carta Cidadã, havia estabelecido que, em matéria de normas gerais sobre legislação tributária, somente poderia haver disciplina por lei complementar, além da observância da legalidade estrita em questões de tributação, o que revela uma reserva absoluta de lei, tanto sob o prisma formal quanto material.

A exigência de reserva legal – reserva formal e material – para tributação, principalmente a de caráter fiscal, bem como a necessidade de disciplina por lei complementar, estão em perfeita harmonia com o espírito republicano, que requer do governante a observância dos estritos limites delineados pelo Poder Constituinte originário, que representa a vontade soberana do povo, independente da acepção que este vocábulo possa assumir de acordo com os diversos matizes políticos ou ideológicos:

O princípio republicano, fulcro de nosso sistema jurídico, vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a idéia de República deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades. [...] É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de *todas* as competências e de *todas* as formas de poder.<sup>239</sup>

Humberto Ávila, porém, apesar de também repudiar o uso da medida provisória como instrumento para a instituição ou majoração de tributos, afirma que a Constituição não exige lei material para o fim de criar ou aumentar exações tributárias, pois apenas “determina que isso seja feito por lei formal, resultante do procedimento constitucional democrático estabelecido, do qual a medida provisória se extrema”<sup>240</sup>.

Nesse ponto parece não assistir razão ao ilustre autor, sobretudo a partir da compreensão que se adota neste trabalho. Se de um lado, assim como também

---

<sup>239</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 32.

<sup>240</sup> ÁVILA, Humberto. **Medidas provisórias na Constituição...**, p. 122.

explica Humberto Ávila, a lei formal é aquela oriunda de um órgão parlamentar, que possui representatividade democrática, de outro a lei material não deve ser entendida da maneira como Ávila a compreende, tão-somente como um comando abstrato e geral, pois, no sentido preconizado ao longo deste estudo, principalmente ao se revisitar as obras germânicas e francesas e também os autores espanhóis, a lei material teria aquele sentido de norma que, além de ser um comando geral e abstrato, poderia, em alguma medida, restringir ou limitar a esfera de direitos do cidadão. Nessa acepção, a lei ou a norma que institui ou aumenta tributos afeta diretamente a propriedade, o patrimônio e até mesmo – nalgumas situações – a liberdade dos indivíduos. Daí porque trata-se de uma lei material.

Partindo desses pressupostos, a norma jurídica tributária, nos moldes como foi forjada pelo Poder Constituinte originário no Texto Constitucional de 1988, além de ser uma lei formal, isto é, ter sua origem em um órgão com origem democrática (o Parlamento), também é uma lei material, à medida que afeta a esfera jurídica dos cidadãos, podendo privá-los total ou parcialmente de seu patrimônio, propriedade ou liberdade. E a exigência de lei complementar para a disciplina de normas gerais relativas a tributos coaduna-se perfeitamente com essa exigência dupla de lei formal e material num único instrumento normativo.

Nesse passo, a introdução no mundo jurídico de uma norma jurídica de natureza tributária requer a efetiva participação do titular do poder, que nas democracias se traduz na figura do povo, qualquer que seja a conotação que se confira a este vocábulo, o qual tem o direito de influir, no contexto da ordem do Estado Democrático de Direito, nas decisões políticas que o afetam diretamente, como é justamente o caso das normas tributárias, havendo, portanto, uma notória reserva de lei.

Excedeu-se o Poder Constituinte derivado ao intentar, com a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, conferir aparência de constitucionalidade a um instrumento que nitidamente conflita com a redação originária dos artigos 146, inciso III, e 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, especialmente se for considerado que a primeira regra exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de obrigação tributária.

Ora, o Constituinte originário também introduziu no bojo do Texto Constitucional elementos intocáveis, denominados “cláusulas pétreas”, um “núcleo duro” presente na Carta de 1988, em relação ao qual os representantes do povo reunidos em Assembleia Constituinte decidiram conferir um manto protetor contra as mudanças e as instabilidades trazidas pelo tempo e pela história.

Não se está aqui, por óbvio, a afirmar que o tempo ou mesmo a história não possam, como sói acontecer, provocar uma comoção, um movimento, uma mudança radical ou mesmo o esgotamento de um sistema político. Por certo, a possibilidade de uma revolução ou uma reviravolta na ordem jurídica dos Estados nacionais ou mesmo do próprio mundo pode ocorrer a qualquer momento e, talvez, já esteja em franco progresso.

Se é verdade que a instituição de cláusulas pétreas pode, em alguma medida, engessar mudanças necessárias e urgentes nas instituições ou mesmo na própria Constituição, consolidando, por vezes, um indesejável “governo dos mortos”<sup>241</sup>, por outro lado, no processo histórico do constitucionalismo democrático, a intangibilidade, sobretudo dos direitos individuais do cidadão, materializa-se numa incontestável cláusula de proibição de retrocesso.

As lutas, as reivindicações, as batalhas, os movimentos, as ações humanas que resultaram no reconhecimento de uma miríade de direitos dos cidadãos ao longo principalmente dos últimos três séculos não podem ser simplesmente ignoradas repentinamente por motivos de conveniência, da necessidade ou da urgência do momento. Há de ser muito grave o distúrbio, a comoção ou a instabilidade para que esses direitos sejam, em caráter provisório, excepcionados, sob pena de a exceção virar regra e a regra não ser mais a democracia.

Ao menos na seara tributária, ao que parece, o Poder Constituinte originário previu essas situações extraordinárias, seja atribuindo um caráter de extrafiscalidade a algumas espécies tributárias (ex. gr., IPI, IE, II, IOF), além do imposto extraordinário

---

<sup>241</sup> PAINE, Thomas. **The Rights of Man**. Adelaide: University of Adelaide, 2014. Disponível em: <https://ebooks.adelaide.edu.au/p/paine/thomas/p147r/complete.html>. Acesso em: 25/11/2016. “The Parliament or the people of 1688, or of any other period, had no more right to dispose of the people of the present day, or to bind or to control them in any shape whatever, than the parliament or the people of the present day have to dispose of, bind or control those who are to live a hundred or a thousand years hence. Every generation is, and must be, competent to all the purposes which its occasions require. It is the living, and not the dead, that are to be accommodated”.

de guerra ou de sua iminência, pois o estopim de um conflito bélico é uma circunstância que, por si só, revela um estado de excepcionalidade que justifica o afastamento de garantias fundamentais temporariamente em matéria de tributação.

Se por um lado a espécie tributária “imposto extraordinário de guerra ou sua iminência” não se sujeita, por razões de excepcionalidade, ao princípio da reserva legal formal e material, tal qual delineado ao longo deste estudo, por outro lado vale registrar que o Poder Constituinte originário – em relação ao empréstimo compulsório eventualmente criado para cobrir despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência – exigiu que tal figura seja instituída por lei complementar (art. 148, inciso I, CF/88)<sup>242</sup>.

Daí a necessidade de se preservar a decisão do Poder Constituinte originário, que foi sábio e soberano para definir as situações em que seria possível afastar o parâmetro de normalidade democrática, de modo que somente nesses casos afastou expressamente a aplicação do princípio da reserva legal em matéria tributária. Como bem ressalta Daniel Sarmiento<sup>243</sup>, a história da derrocada da Constituição de Weimar, retalhada pelas diversas alterações promovidas durante o regime nazista, é uma boa lição que mostra a todos a necessidade de se impor limites materiais ao poder de reforma constitucional, como mecanismo de garantia da integridade do núcleo axiológico da Constituição.

Fato é que, pelo menos no contexto brasileiro, ainda estamos sob a égide de um regime jurídico marcado pelo Estado Democrático de Direito, no qual a legitimidade do poder associa-se à escolha livre dos ocupantes de cargos eletivos pelo povo, que elege seus representantes no Parlamento, os quais ainda são, apesar do novo e importante papel desenvolvido pelo Poder Judiciário, os legitimados para a elaboração de leis que governam o país.

Nada obstante, hodiernamente cresce a influência política do Poder Judiciário principalmente a partir da atividade própria dos juízes de interpretar e dar significado às normas jurídicas, as quais se sujeitam ao crivo de constitucionalidade, além do que

---

<sup>242</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>243</sup> SARMENTO, Daniel. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e justiça social. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Instituto Brasileiro de Direito Público**, n. 12, 2008.



aumenta, dentro do contexto processual brasileiro, os casos de vinculação a precedentes judiciais, uma medida necessária e que deve, por outro lado, ser exercida de maneira íntegra, motivada e coerente.

A partir dessas premissas, é inteiramente pertinente discutir o poder normativo atribuído ao Poder Executivo pela Emenda Constitucional nº 32/2001, não apenas à luz da tradicional teoria da tripartição dos poderes e dos direitos e garantias individuais, mas também sob o enfoque do neoconstitucionalismo, que, entre suas várias conotações, amplia o papel do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, não importando quem as tenha produzido.

Não se coaduna com a ideia de democracia a instituição ou majoração de tributo por medida provisória, principalmente em relação aqueles tributos que possuem caráter eminentemente fiscal, como é caso do imposto de renda, por exemplo, visto que a atividade de legislar em matéria tributária há muito nos povos civilizados constitui-se em atribuição essencialmente cometida ao Poder Legislativo, embora a Constituição, como é o caso da Carta brasileira, possa conceder ao Poder Executivo excepcionais poderes em matéria tributária, que não podem, é bom frisar, deixar de revestir o caráter de excepcionalidade.

Não se nega que também no contexto da redação original da Constituição Federal de 1988, o Poder Constituinte originário estabeleceu, no artigo 62 do Texto Maior original, que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderia adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.<sup>244</sup>

Desde o texto original da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito à matéria tributária, apenas em relação aos impostos discriminados no artigo 153, § 1º, da Carta Magna<sup>245</sup> é que poderia excogitar-se a disciplina por medida provisória, além, por certo, o imposto extraordinário de guerra ou sua iminência, ou seja, somente em tais situações o uso da medida provisória seria de todo conveniente e consentâneo com o Estado Democrático de Direito, mas não em relação a outras espécies e aspectos da norma tributária.

---

<sup>244</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>245</sup> *Idem.*

Esse mesmo Poder Constituinte originário conferiu ao Poder Executivo em casos extremos, como guerra externa ou sua iminência (art. 154, inciso II, da Constituição de 1988)<sup>246</sup>, hipótese em que a União poderá instituir impostos extraordinários, e poderá fazê-lo tanto por lei ordinária quanto por medida provisória, pois indiscutivelmente trata-se de uma situação de notória relevância e urgência que autorizaria o uso do referido instrumento normativo em matéria tributária.

Vale enfatizar, ainda, no que concerne aos impostos extrafiscais, que o uso da medida provisória seria esvaziado, porquanto a própria Constituição admite, observadas as condições e limites consignados em lei, que as alíquotas de tais tributos sejam alteradas por mero ato do Poder Executivo, podendo ser modificadas por mero decreto inclusive ou mesmo por ato do Ministro da Fazenda.

O esvaziamento do uso da medida provisória em relação aos impostos ou tributos com natureza extrafiscal, por si só, não autoriza, sob o pretexto de dar-lhe funcionalidade no direito tributário, a instituição ou majoração de tributos de cunho eminentemente fiscal por meio do referido veículo normativo. Isso porque o uso da medida provisória implica manifesta violação ao princípio da separação dos poderes e também da denominada reserva legal que, mais do que um princípio, constitui-se numa garantia fundamental do cidadão-contribuinte que integra o núcleo intangível das cláusulas pétreas sacramentadas na Constituição de 1988, porquanto hominiza outros direitos de igual importância, como o direito de propriedade e de liberdade:

A razão é bastante ponderável. Trata-se do fato de que **a tributação põe em cena, contrapostos, a competência estatal e os direitos à liberdade e à propriedade dos cidadãos**. Ora, são esses dois dos mais eminentes direitos individuais, e acerca deles não é dada ao executivo a possibilidade de avançar providências de caráter normativo, seja pela via da delegação legislativa (artigo 68, §1º, II), seja, com mais substanciais razões, pela vereda da medida provisória.(grifo do autor)<sup>247</sup>

Essa relação entre o princípio da separação dos poderes e o princípio da reserva legal, principalmente no direito tributário, é ressaltada por Perez Royo, à medida que a representatividade se traduz num elemento que designa a opção política de um Estado:

---

<sup>246</sup> Idem.

<sup>247</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária...**, p. 293.

La reserva de ley, en su formulación moderna, constituye un límite, no solamente para el ejercicio del poder reglamentario, sino también para el mismo legislativo, que no puede dejar de respetarlo [...]. El instituto de la reserva de ley, que constituye una de las piezas fundamentales en el Estado liberal de Derecho, se halla íntimamente relacionado con el principio de separación de poderes, como es obvio. Por otra parte, aunque se presente una institución de carácter puramente formal, en realidad no tiene sentido más que referido a un sistema jurídico-político, en el que el Parlamento sea un órgano efectivamente representativo, o sea electivo.<sup>248</sup>

Assentado que o Constituinte originário expressamente impôs um limite ao poder de tributar do Estado, resta agora perscrutar se a Emenda Constitucional nº 32/2001 (art. 62, §2º, da Constituição Federal)<sup>249</sup>, ao autorizar a majoração ou instituição de tributos por medida provisória, não violou um direito fundamental estabelecido na Carta Magna, em particular o direito de propriedade (art. 5º, caput, da Constituição Federal)<sup>250</sup> e, ao fazê-lo, cabe a pergunta se não acabou por infringir também o princípio da segurança jurídica.

Num primeiro momento, insta deixar claro que, ao se dizer que o Constituinte originário de 1988 exigiu que a criação ou majoração de tributos de natureza eminentemente fiscal se sujeite apenas à disciplina em lei complementar – pelos menos em seus principais aspectos principais da norma tributária (fato gerador, contribuintes, elementos espaciais e temporais, base de cálculo e alíquota) –, está-se pretendendo afirmar que essa imposição estabelecida pelo Poder Constituinte inicial e soberano atrela-se ao que se denomina reserva de lei em sentido formal e material.

Há de se superar, outrossim, aquela outra concepção que envolve a compreensão do instituto da reserva de lei, de acordo com a qual seria possível, de maneira indiscriminada, atribuir a regulamentação de fatos ou matérias a órgãos não-parlamentares, desde que a disciplina se fizesse por ato “com força de lei”, bastando que apresentasse os requisitos da generalidade e da abstração, entendimento que

---

<sup>248</sup> PEREZ ROYO, Fernando. Fundamento y ambito de la reserva... Tradução livre: “A reserva de lei, em sua formulação moderna, constitui um limite, não só para o exercício do poder regulamentar, mas também para o legislativo, que não pode deixar de respeitá-la [...]. O instituto da reserva legal, que constitui uma das peças fundamentais no Estado liberal de Direito, encontra-se intimamente relacionado com o princípio da separação de poderes, como é óbvio. Além disso, embora apresente-se como uma instituição de carácter puramente formal, deveras não tem sentido a não ser que se refira a um sistema jurídico-político em que o Parlamento seja um órgão efetivamente representativo ou eletivo”.

<sup>249</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>250</sup> Idem.

estaria em descompasso com o que dispõe a Constituição, sobretudo quando a norma constitucional determina que, via de regra, apenas um órgão específico deteria a competência para exercer a função legislativa.

Por tal razão é que a tributação deve estar justificada em uma lei em sentido formal e material (ato parlamentar vinculado a uma representação popular que disponha sobre matérias reservadas à disciplina por lei), pois somente assim o Estado estaria autorizado, em um regime democrático, a buscar recursos no patrimônio do cidadão-contribuinte, agredindo um direito individual e natural da pessoa (propriedade).

O princípio da reserva legal – em suas vertentes formal e material – em matéria tributária, portanto, surge como um elemento que garante não só os direitos fundamentais do contribuinte-cidadão, como também impede a surpresa da tributação, constituindo-se num importante elemento concretizador de outro princípio, o da segurança jurídica:

A obrigatoriedade de edição prévia de lei para a instituição e para o aumento de tributos é instrumento de promoção dos ideais de confiabilidade e de previsibilidade do (e pelo) ordenamento jurídico, porquanto a exigência de lei favorece: a inteligibilidade do ordenamento jurídico, já que o contribuinte possui maiores condições de acesso às normas a que deverá obedecer e de compreensão do seu conteúdo; a confiabilidade do ordenamento jurídico, porque as normas legais só poderão ser modificadas por meio de outras normas legais – o que contribui para a sua estabilidade; a calculabilidade do ordenamento, visto que o contribuinte apresenta melhores condições de prever as obrigações tributárias futuras.<sup>251</sup>

Nesse contexto, o preceito estabelecido pelo Poder Constituinte originário no artigo 146, III, *a* e *b*, do texto original da Constituição de 1988 nunca autorizou a instituição ou majoração de tributos, principalmente aqueles de natureza eminentemente fiscal, por meio de medida provisória, seja porque se trata de uma regra constitucional que veda a tributação pelo Poder Executivo, seja porque expressamente prevê uma reserva formal (lei complementar editada pelo Parlamento) e uma reserva material (matéria concernente a normas gerais sobre obrigação tributária), ambas constituindo-se em garantia individual do contribuinte.

---

<sup>251</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica...**, p. 241.

Ademais, no tocante especificamente ao princípio da reserva de lei, a vedação à tributação pelo Poder Executivo por meio de medida provisória decorre do próprio valor democrático perfilhado pela Assembleia Constituinte no preâmbulo da Constituição, além da expressa adoção da forma democrática de governo, do Estado Democrático de Direito, consubstanciando-se, além do princípio da separação dos poderes, em cláusulas pétreas também blindadas pelo Poder Constituinte originário, porque se traduz em elemento garantidor de direitos individuais do contribuinte, à medida que protege o seu patrimônio do cidadão contra a ação invasiva e indevida do Estado.

Assume-se aqui a premissa de que a reserva de lei, tanto em sua perspectiva formal quanto material, é uma garantia fundamental vinculada indissociavelmente, no que respeita à matéria tributária, ao direito de propriedade, de maneira que quadra perquirir em que extensão a introdução no ordenamento jurídico brasileiro da Emenda Constitucional nº 32/2001, que autorizou a medida provisória a criar ou majorar tributos, violou ou não garantias ou direitos individuais do cidadão-contribuinte.

Dessa forma, mister, neste ponto, estabelecer uma importante premissa que tem os seus contornos definidos do seguinte modo: a reserva legal, desde a aprovação do Texto Constitucional de 1988, sempre esteve expressamente consignada no catálogo dos direitos fundamentais, do que se infere que nenhuma proposta de emenda à Constituição poderia ter a pretensão de abolir direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988)<sup>252</sup>.

Nada obstante, a tributação por meio de ato do Poder Executivo autorizada por uma emenda à Constituição, resultado da insurgência do Poder Constituinte derivado, infringe o princípio da segurança jurídica, principalmente no que diz respeito ao dever de estabilidade e de não-arbitrariedade do ordenamento jurídico, apesar de o Supremo Tribunal Federal, em vários precedentes, como visto anteriormente neste trabalho (fls. 69-70), ter chancelado o uso da medida provisória em matéria tributária.

Entretanto, existem outros julgados que poderiam trazer à baila a incoerência dos julgamentos da Corte Excelsa. O próprio Supremo Tribunal Federal, a título de

---

<sup>252</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

exemplo, no Recurso Extraordinário nº 562.276<sup>253</sup>, datado de 03/11/2010, declarou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei ordinária nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993, sob o fundamento de que a matéria relacionada à responsabilidade tributária estaria contida na relação das normas gerais, ressaltando-se que o artigo 146, III, b, da Constituição Federal, ao se referir a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, teria apresentado relação meramente exemplificativa, que se somaria aos conteúdos indicados nas outras alíneas desse inciso e a tudo o que se poderia entender alcançado pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária.

Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal salientou que as normas gerais orientariam o exercício da tributação, sendo passíveis de aplicação por todos os entes tributantes e que o Código Tributário Nacional - CTN teria sido recepcionado pela CF/88 com nível de lei complementar por apresentar normas que cumpririam essa função, de modo que considerou-se que a definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, estaria incluída no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos e a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontraria no âmbito das normas gerais<sup>254</sup>.

Isso se coaduna perfeitamente com o que Tipke e Lang, ao se referirem ao princípio da legalidade tributária, classificam como *tipicidade da imposição*:

Legalidade da imposição na forma de reserva legal significa: Executivo e Judiciário não podem inventar nenhum tributo. Todo tributo precisa de um fundamento legal. A legalidade da imposição exige que tanto o *tipo* como as *consequências jurídicas* precisam ser previstos na lei. Por isso o conceito de *tipicidade da imposição* frequentemente utilizado na literatura tributária é muito superficial. [...] Entretanto ao conceito de tipicidade da imposição também está ligado um outro sentido: sujeito passivo (Steuersubjekt), objeto imponible (Steuerobjekt), base imponible (Steuerbemessungsgrundlage) e alíquota (Steuersatz) devem resultar de uma *lei formal* – não de uma norma jurídica qualquer. Isso redundará em uma reserva parlamentar.<sup>255</sup>

---

<sup>253</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276**, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento: 18/09/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2555009>. Acesso em 11/09/2016..

<sup>254</sup> Idem.

<sup>255</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 238-239.

Ou seja, os elementos que caracterizam a obrigação tributária – sujeito ativo e passivo, objeto imponível da obrigação, base de cálculo e alíquota – devem ter os seus traços delineados por uma lei formal, isto é, há uma reserva de Parlamento no desenho jurídico do tributo, sem o qual a forma apresenta-se estranha, a ponto de se refutar que tal figura seja considerada efetivamente uma exação tributária:

*E no que tange ao Direito Tributário? Caberia cogitar de uma legalidade intensa ou mitigada em seu seio? É evidente que a resposta dependerá da forma como a constituição de cada estado disciplina a matéria. Se a Lei Maior não dá espaço a interpretações mais brandas, seja por sua rigidez, seja pela forma complexa com que os temas tributários nela são regulados, como no caso brasileiro, prevalece o conceito ortodoxo segundo o qual a lei deve conter todos os critérios da norma jurídica tributária de incidência, tanto da hipótese quanto da consequência tributárias [...].<sup>256</sup>*

Somente o legislador – e aqui entenda-se lei em sentido formal e materialmente – pode criar a hipótese tributária, que, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>257</sup>, é descritora de fatos de possível ocorrência, tendo validade antes mesmo que os fatos ocorram ou mesmo que os eventos jamais se concretizem, cabendo também ao legislador estabelecer o prescritor da norma, que é uma proposição relacional que vincula dois sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Daí porque a técnica da tipicidade é a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta, e a partir da qual é possível a análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos elementos da tipologia tributária, vislumbrando-se com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e também delimitando as matérias que estão reservadas à disciplina por lei<sup>258</sup>.

E aqui, pode-se agregar à ideia anterior, além da exigência de uma lei em sentido formal, a figura do tributo também requer um colorido especial, um matiz com tonalidade própria, que remete justamente àquilo que outrora se denominou de

---

<sup>256</sup> VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 189.

<sup>257</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 47-51.

<sup>258</sup> XAVIER, Alberto. op. cit., p. 70.

“reserva de lei em sentido material”, isto é, como a norma tributária necessariamente tem o condão de afetar direitos e garantias individuais dos cidadãos, ela necessariamente tem de ser veiculada por lei, pois apenas esse instrumento normativo é adequado para preencher o requisito associado à questão de legitimidade democrática da exação.

E como foi exaustivamente ressaltado em momentos anteriores, apesar da incoerência em julgamentos do Supremo Tribunal Federal, que ora exige lei complementar para disciplina de normas gerais em matéria tributária, ora admite que a medida provisória seja o instrumento adequado para tal regramento, partindo-se da redação originária da Constituição Federal, o princípio da reserva de lei, em suas dimensões formal e material, desde o início figurou como uma cláusula pétrea que não pode ser relativizada pelo Poder Constituinte derivado.

No caso do ordenamento jurídico pátrio, essa reserva seria de lei complementar, na forma do que dispõe o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, conforme visto em várias passagens anteriores, norma que se constitui em verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, ou seja, em relação ao sujeito passivo, objeto imponível, base imponível e alíquota, salvo os casos previstos originalmente na Constituição, haveria uma reserva de lei complementar:

Por apreço à segurança jurídica, portanto, é preferível admitirmos que o Congresso Nacional, ao elaborar uma lei, entende estar tratando de matéria como, por exemplo, conflitos de competências, ou limitações constitucionais ao poder de tributar, ou normas gerais em matéria de legislação tributária, e por isto opta pela forma de lei complementar e observa, em sua elaboração, as normas definidoras do procedimento próprio para a aprovação dessa espécie legislativa, sua opção deve ser respeitada, não se podendo questionar o conteúdo de cada um dos dispositivos da lei então aprovada com o propósito de demonstrar que não se trata de matéria reservada à lei complementar.<sup>259</sup>

Considerando a incoerência dos julgados do STF em matéria tributária, mas sobretudo a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 562.276, proferido com efeitos de repercussão geral, indagar-se-ia: teria o Supremo Tribunal Federal superado, a partir do julgamento no RE nº 562.276, a sua jurisprudência anterior que

---

<sup>259</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006.



admitia o uso de medida provisória em matéria tributária? O caso julgado no RE nº 562.276 seria um precedente de observância obrigatória, a ponto de surgir o dever de o Supremo uniformizar sua jurisprudência a fim de mantê-la estável, íntegra e coerente?

O precedente, segundo Marinoni, “atua de forma obrigatória em virtude da autoridade que está em sua base, a qual, na verdade, é indispensável à sua configuração”<sup>260</sup>, devendo ser, assim, levado em consideração em razão do seu próprio *status* e autoridade, o que implica a sua observância e aplicação a um caso futuro que tenha identidade com aquele objeto do precedente.

Para Estefânia Barboza, o precedente consubstanciar-se-ia, por definição, na “prática de decidir casos com base nas decisões tomadas em casos similares no passado por meio de mecanismos que identificam a experiência comum ou questões semelhantes entre os casos”<sup>261</sup>.

O precedente judicial ainda difere-se do termo “jurisprudência”, pois enquanto esta última representa um conjunto de decisões que retratam um mesmo entendimento a respeito de determinada questão, o precedente expressa a ideia de *uma* decisão, isto é, uma decisão que, independentemente de força vinculativa formal, tem potencial para influenciar na solução dos casos futuros, de modo que toda a decisão que tenha esse potencial pode ser considerada, de maneira ampla, como um precedente judicial<sup>262</sup>.

Nota-se aqui, de maneira incontestável, a influência que o direito brasileiro, apesar de ter suas raízes tradicionalmente atreladas ao *civil law*, vem gradativamente sofrendo do sistema jurídico do *common law*, em que os precedentes judiciais exercem força vinculante a partir da atividade de juízes, sobretudo aqueles pertencentes a Cortes Superiores, que têm o poder de interpretar o sentido ou o significado da norma jurídica, o que é atualmente reforçado em tempos de

---

<sup>260</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 84.

<sup>261</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 198.

<sup>262</sup> SANTOS, Evaristo Aragão. Em torno do conceito e da formação do precedente judicial. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

neoconstitucionalismo, em que é possível empreender a exegese não só pela aplicação da principiologia da Constituição, mas também proceder-se a uma leitura moral do direito.

Nesse contexto, ganham projeção os precedentes judiciais num sistema jurídico misto – no caso, o sistema brasileiro cada vez mais é simultaneamente um modelo de *civil law* com derrogações operadas pela influência do *common law* – que ainda tem suas estruturas de criação normativa originária atribuídas essencialmente ao Parlamento e ao Executivo, principalmente através da legislação em sentido amplo, mas que, por outro lado, vem permitindo que institutos típicos do *common law* e a própria ideia de *rule of law* se desenvolvam num cenário histórica e tradicionalmente marcado pelo direito europeu continental, que sempre foi caracterizado em grande medida pela codificação.

No direito brasileiro cada vez mais tem se aplicado a doutrina do *stare decisis*, que remete ao respeito aos precedentes judiciais, isto é, a decisões que já foram tomadas anteriormente por outros tribunais e que resolveram questões semelhantes<sup>263</sup>. Trata-se da ideia traduzida na expressão *treat like cases alike*, ou seja, tratar casos semelhantes da mesma maneira.

Mas isso não significa tão-somente seguir os precedentes anteriores, porquanto a doutrina do *stare decisis* requer que sejam observados alguns elementos imprescindíveis, tais como a integridade e a coerência, que devem ser levadas em consideração no momento em que os juízes tomam suas decisões, principalmente nos denominados “casos difíceis”.

Consoante afirma Dworkin, o direito como integridade é um princípio que “instrui os juízes a identificar direitos e deveres legais, até onde for possível, a partir do pressuposto de que foram todos criados por um único autor – a comunidade personificada –, expressando uma concepção coerente de justiça”<sup>264</sup>:

O direito como integridade é, portanto, mais inflexivelmente interpretativo do que o convencionalismo ou o pragmatismo. Essas últimas teorias se oferecem *como* interpretações. São concepções de direito que pretendem mostrar nossas práticas jurídicas sob sua melhor luz, e recomendam, em suas conclusões pós-interpretativas, estilos ou programas diferentes de

---

<sup>263</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. op. cit., p. 199.

<sup>264</sup> DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo, revisão técnica de Gilson Sá Leitão Rios, 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 271-272

deliberação judicial. Mas os programas que recomendam não são, em si, programas *de* interpretação; não pedem aos juízes encarregados da decisão de casos difíceis que façam novos exames, essencialmente interpretativos, da doutrina jurídica. [...] O direito como integridade é diferente: é tanto o produto da interpretação abrangente da prática jurídica quanto sua fonte de inspiração. O programa que apresenta aos juízes que decidem casos difíceis é essencialmente, não apenas contingentemente, interpretativo; o direito como integridade pede-lhes que continuem interpretando o mesmo material que ele próprio afirma ter interpretado com sucesso. Oferece-se como a continuidade – e como origem – das interpretações mais detalhadas que recomenda.<sup>265</sup>

Porém, não basta que as decisões judiciais sejam íntegras, haja vista que elas também devem ser coerentes, sobretudo num contexto de Estado Democrático de Direito que prima pela segurança jurídica no exercício das funções dos três poderes da República, incluída aí a atividade tipicamente exercida pelo Poder Judiciário:

[...] No momento em que o juiz deixa de ser a boca da lei ou a boca de um ser inanimado – como queria Montesquieu – e passa a ser a boca de alguém que confere feição ao direito, fica claro que a produção normativa também deriva do Poder Judiciário. O Judiciário torna-se o principal responsável pela coerência do direito, daí advindo a obviedade de que não há Estado de Direito sem um Judiciário instituidor de um direito coerente. Porém, a coerência do direito afirmado pelo Judiciário constitui um problema bastante diverso do da coerência do ordenamento jurídico. Cada dispositivo legal é e apenas pode ser uma única norma legal, sempre devendo ser compatível com o restante do ordenamento jurídico, de modo que ele seja coerente.<sup>266</sup>

Segundo Hershovitz<sup>267</sup>, há uma boa razão para pensar a doutrina do *stare decisis* como uma prática mais abrangente do que simplesmente uma atividade que se resume a seguir um precedente, de maneira que, se uma Corte ou Tribunal procura agir com integridade e já tenha pronunciado uma regra de direito, esse órgão colegiado terá três opções: poderá continuar seguindo essa regra de direito, poderá superá-la (*overruling*) ou poderá aplicar o *distinguishing*.

Nesse passo, os juízes podem pretender não seguir o precedente, o qual muitas vezes não encontra sequer ressonância na comunidade jurídica ou, por um

---

<sup>265</sup> Ibidem, p. 272-273.

<sup>266</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. op. cit., p. 127.

<sup>267</sup> HERSHOVITZ, Scott. Integrity and Stare Decisis. In: HERSHOVITZ, Scott. **Exploring Law's Empire: the jurisprudence of Ronald Dworkin**. Oxford: Oxford University Press, 2006, p. 116. Tradução livre de: "There is good reason to think of stare decisis as a broader practice than simply following precedent. If a court seeking to act with integrity has previously announced a rule of law, it has three options: it can follow it, it can overrule it, or it can distinguish the case".

motivo ou por outro, não guarda uma coerência sistêmica, ou mesmo destoa de um sistema de princípios e regras constitucionais, do que se infere que poderão “tanto distinguir (*distinguishing*) o precedente do caso atual quanto superá-lo (*overrule*) com base em razão ou conjunto de razões bastante convincentes”<sup>268</sup>.

Decisões divergentes, julgados incoerentes ou mesmo a mudança repentina da orientação jurisprudencial podem causar incerteza, instabilidade e imprevisibilidade para quem está sujeito aos efeitos da decisão judicial, situação que, por consequência, pode provocar insegurança jurídica para os cidadãos e também para o direito de um modo geral, mas, da mesma maneira, a manutenção de precedentes destituídos de integridade, de coerência sistêmica, de confiança justificada e incapazes de prevenir contra a surpresa injusta violam o cânone da segurança jurídica.

Portanto, não restam dúvidas de que o princípio da segurança jurídica também deve ser aplicado aos atos jurisdicionais, porquanto o sistema brasileiro, a partir da entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, incorporou ainda mais elementos do *common law* (é possível que, no futuro, a prática diuturna dos Tribunais resulte numa realidade que não se identifique totalmente com o *common law* e acabe por engendrar um *tertium genus*, que não se identifique completamente nem com o sistema jurídico anglo-saxão, tampouco de forma integral com o de origem romano-germânica), apesar de nossa tradição jurídica estar mais vinculada ao sistema romano-germânico do *civil law*.

Sobre esse dever de segurança jurídica em relação aos atos jurisdicionais, Canotilho preleciona:

A segurança jurídica no âmbito dos actos jurisdicionais aponta para o *caso julgado*. O instituto do **caso julgado** assenta na estabilidade definitiva das decisões judiciais, quer porque está excluída a possibilidade de recurso ou a reapreciação de questões já decididas e incidentes sobre a relação processual dentro do mesmo processo – *caso julgado formal* –, quer porque a relação material controvertida (“questão de mérito” “questão de fundo”) é decidida em termos definitivos e irretroatáveis, impondo-se a todos os tribunais e a todas as autoridades – *caso julgado material*.<sup>269</sup>

---

<sup>268</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. op. cit. p. 201.

<sup>269</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. op. cit., p. 264-265.

O caso do Recurso Extraordinário nº 562.276 – em que houve declaração da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei ordinária nº 8.620, de 05 de janeiro de 1993, sob o fundamento de que a matéria relacionada à responsabilidade tributária estaria contida na relação das normas gerais, sujeitando-se à reserva de lei complementar, na forma artigo 146, III, b, da Constituição Federal – pode ser perfeitamente confrontado à jurisprudência anterior que admitia o uso de medidas provisórias para disciplina de tributos.

Não há que se falar, na hipótese, que se trata de casos diferentes e que o julgado proferido em sede de repercussão geral no RE nº 562.276 não teria o condão de superar a jurisprudência do próprio STF que até então autorizava o uso de medida provisória em matéria tributária.

Impende ressaltar que o precedente materializado no RE nº 562.276 vincula a criação de normas tributárias, especialmente aquelas que tenham por objeto ampliar o rol de devedores de um determinado tributo, à exigência de lei complementar, com base na redação do artigo 146, III, da Constituição Federal, uma garantia fundamental do contribuinte em face do Estado.

A partir dessa compreensão dada pelo precedente supracitado, que afastou a disciplina do instituto da solidariedade tributária por meio de *lei ordinária*, torna-se uma tarefa árdua justificar o uso da medida provisória – um ato normativo primário que sequer provém do Poder Legislativo – como um instrumento adequado a disciplinar aspectos da relação jurídico-tributária.

E importa aqui estabelecer o que é e o que não é relevante para a comparação das causas, ou seja, é preciso demonstrar que os casos que embasaram a jurisprudência que autoriza o uso da medida provisória em matéria tributária são *suficientemente iguais* ao precedente retratado no RE nº 562.276 e, por isso, a resposta judiciária merece ser idêntica ou, ao reverso, que os casos *não são suficientemente iguais* e, por tal motivo, a decisão tem que ser diferente:

Para que dois casos sejam iguais *não* é necessário que a igualdade seja absoluta isto é, em todos os aspectos, em todos os detalhes. Diante de um novo caso, é preciso identificar o *ponto efetivamente nuclear* do precedente invocado de modo a possibilitar ou não o seu enquadramento ao caso em exame, pois, como sempre há uma ou outra minúcia a distinguir dois processos, a imposição da condição de ocorrência de exata, total e irrestrita similitude entre o novo caso e caso paradigma, inviabilizaria totalmente o

sistema de respeito aos precedentes. [...] Por exemplo, imagine-se a existência de um precedente que imponha a divisão de despesas em um *condomínio atípico*, ou seja, em um *condomínio informal* de casas que estão todas numa mesma região. Se um tribunal optar por ordenar a divisão de despesas neste caso, idêntico tratamento deve ser dispensado para demandas futuras que tratem da mesma questão, ainda que nos casos subsequentes o condomínio informal seja, por exemplo, *de lojas comerciais* ou *de escritórios*<sup>270</sup>.

É sabido que a famigerada medida provisória tem “força de lei”. Como já bosquejado em momentos anteriores, isso não significa que seja lei, afirmação que tem respaldo em diversas opiniões doutrinárias já mencionadas. No caso do Recurso Extraordinário nº 562.276, considerou-se inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/1993, norma emanada de uma lei ordinária, expedida por órgão legitimado democraticamente para tanto (o Poder Legislativo), que estabelecia que o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Tal regra foi considerada inconstitucional, porquanto a relação jurídica de solidariedade (obrigação tributária) entre os sócios da sociedade limitada está compreendida no contexto de normas gerais em matéria tributária, sujeitando-se, desse modo, ao tratamento e disciplina por lei complementar. Pergunta-se: se lei ordinária – ato proveniente do Poder Legislativo, democraticamente eleito para a função de produzir leis – foi considerada inconstitucional ao dispor sobre responsabilidade tributária, por qual motivo uma medida provisória – que tem apenas “força de lei”, e que lei não é e sequer provém do Parlamento (é ato do Executivo) – poderia tratar de sujeição passiva tributária e de todas as outras matérias versadas no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal?

Há uma nítida sinalização, com o julgamento do RE nº 562.276/PR, que não é mais possível a utilização de medidas provisórias como normas primárias capazes de disciplinar aspectos relevantes da obrigação tributária, principalmente alguns de supina relevância, tais como definição de contribuintes, do fato gerador, da base de

---

<sup>270</sup> CAMARGO, Luiz Henrique Volpe. A força dos precedentes no moderno processo civil brasileiro. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Direito jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais**, 2012, p. 553-673.

cálculo e também da alíquota, além de outras questões que podem ser compreendidas dentro do espectro conceitual das “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Numa determinada perspectiva interpretativa (*implied overruling*, teoria não acolhida pelo Código de Processo Civil de 2015), é lícito afirmar que houve a superação (*overruling*) da jurisprudência anterior sobre “o ponto efetivamente nuclear” da questão relativa ao instrumento normativo adequado para dispor sobre sujeição tributária, isto é, somente a lei complementar é que poderia disciplinar responsabilidade tributária – e, via de consequência, a partir do precedente consignado no RE nº 562.276, qualquer matéria que possa ser enquadrada no domínio do artigo 146, inciso III, da Constituição, sujeita-se (como sempre se sujeitou) à disciplina por lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Isso porque tanto o precedente retratado no RE nº 562.276 quanto a jurisprudência que admite o uso da medida provisória em matéria tributária, ainda que não se trate de casos rigorosamente iguais, têm a mesma *ratio decidendi*.

A *ratio decidendi* é a regra ou princípio de decisão que é a fonte que autoriza que um caso seja compreendido como um precedente, quando então essa regra ou princípio de decisão deve ser tratado como vinculativo (*doctrine of strictly binding*) ou apenas como persuasivo em alguma medida (*doctrine of persuasive precedente*) para outras decisões posteriores em questões semelhantes<sup>271</sup>:

Pode-se definir como regra geral que o precedente é a parte da decisão de um Tribunal que vincula Tribunais de mesma hierarquia ou Tribunais inferiores, ou seja, seria aquela parte cujo enunciado contenha a razão ou o princípio segundo o qual a questão foi decidida perante a Corte. Esse princípio que fundamenta a decisão e forma a parte impositiva dela, formando um precedente, é que é considerado a *ratio decidendi*. Um precedente é, destarte, uma decisão judicial que contém em si mesma um princípio. O princípio subjacente que forma a parte impositiva da decisão é chamado *ratio decidendi*. Veja-se que a decisão concreta é vinculante para as partes, mas

---

<sup>271</sup> MACCORMICK, NEIL. **Rhetoric and the rule of law** : a theory of legal reasoning. New York: Oxford University Press Inc., 2005, p. 144-145. “Different doctrines of precedent may prevail in different legal systems and/or at different times. For example a doctrine of strictly binding precedent may prescribe that each decision of every tribunal is strictly binding on every other tribunal of the same (or of coordinate) or of inferior level in the hierarchy of tribunals. A doctrine of persuasive precedent will prescribe will prescribe that tribunals ascribe a greater or less persuasive weight to decisions or to lines of decision of the same, or coordinate, or superior tribunals. [...] The ratio decidendi is the rule or principle of decision for which a given precedent is the authoritative source, whether that rule or principle of decision is then to be treated as binding or only as persuasive in some degree for other later deciders of similar questions”.

é a *ratio decidendi* abstratamente considerada que adquire força de lei para todos.<sup>272</sup>

A doutrina costuma, no que se refere ao precedente judicial, distinguir entre o que é a *ratio decidendi*, isto é, a regra ou princípio que se traduz no fundamento jurídico da decisão sobre os fatos peculiares a um determinado caso, e a *obiter dictum*, que seriam as afirmações ou argumentações que “encuentran en la motivación de la sentencia pero que, no obstante su utilidad para la comprensión de la decisión y de sus motivos, no constituyen parte integrante del fundamento jurídico de la decisión”<sup>273</sup>.

MacCormick<sup>274</sup> define a *ratio decidendi* como uma decisão expressa ou implicitamente proferida por um juiz e que é suficiente para resolver uma questão de direito colocada em juízo por meio dos argumentos das partes no caso concreto, sendo uma questão sobre a qual um pronunciamento judicial era necessário à justificação (ou uma das justificações alternativas) da decisão do caso.

Ora, a *ratio decidendi* da decisão proferida no RE nº 562.276/PR, que exigiu que apenas a lei complementar pudesse disciplinar sujeição passiva tributária – especialmente os casos de solidariedade no pagamento de contribuições para a Seguridade Social – tem autoridade (à medida que é proveniente do STF), além de integridade e coerência para ser compreendida como um precedente judicial em matéria tributária, apta a vincular as futuras decisões em causas que envolvam tributos, especialmente no que diz respeito à criação ou majoração de novas figuras tributárias.

Nesse contexto, a decisão proferida no RE nº 562.276 atende à exigência do direito como integridade, pois, de uma maneira coerente com o que dispôs e dispõe a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, justificou a decisão tomada pelo Poder Constituinte originário que estabeleceu – entre as limitações ao poder de

---

<sup>272</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. op. cit., p. 217.

<sup>273</sup> TARUFFO, Michele. Precedente y jurisprudencia. Precedente. **Revista Jurídica**, p. 86-99, 2010. Tradução livre: “[...] encontram na motivação da sentença, mas que, apesar de sua utilidade para a compreensão da decisão e de seus motivos, não constituem parte integrante do fundamento jurídico da decisão”.

<sup>274</sup> MACCORMICK, NEIL. op. cit., p. 153. Tradução de: “[A] *ratio decidendi* is [a] ruling expressly or impliedly given by a judge which is sufficient to settle a point of law put in issue by the parties’ arguments in a case, being a point on which a ruling was necessary to his/her justification (or one of his/her alternative justifications) of the decision in the case”.



tributar no artigo 146, III, do Texto Maior – a exigência de lei complementar para tratar da questão que versava sobre solidariedade tributária:

O direito como integridade, portanto, começa no presente e só se volta para o passado na medida em que seu enfoque contemporâneo assim o determine. Não pretende recuperar, mesmo para o direito atual, os ideais ou objetivos práticos dos políticos que primeiro o criaram. Pretende, sim, justificar o que eles fizeram (às vezes incluindo, como veremos, o que disseram) em uma história geral digna de ser contada aqui, uma história que traz consigo uma afirmação complexa: a de que a prática atual pode ser organizada e justificada por princípios suficientemente atraentes para oferecer um futuro honrado. O direito como integridade deplora o mecanismo do antigo ponto de vista de que “lei é lei”, bem como o cinismo do novo “realismo”. Considera esses dois pontos de vista como enraizados na mesma falsa dicotomia entre encontrar e inventar a lei. Quando um juiz declara que um determinado princípio está imbuído no direito, sua opinião não reflete uma afirmação ingênua sobre os motivos dos estadistas do passado, mas sim uma proposta interpretativa: o princípio se ajusta a alguma parte complexa da prática jurídica e a justifica; oferece uma maneira atraente de ver, na estrutura dessa prática, a coerência de princípio que a integridade requer.<sup>275</sup>

E o que o Supremo Tribunal Federal decidiu no caso do RE nº 562.276 foi exatamente submeter os elementos da relação jurídica tributária ao princípio da reserva legal – formal e materialmente – à medida que declarou a inconstitucionalidade de uma norma veiculada em lei ordinária, a qual estaria em rota de colisão com a regra prevista no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que exige que somente a lei complementar possa estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação tributária (no caso do RE nº 562.276, sobre solidariedade passiva tributária).

Um outro aspecto a ser destacado é que os julgados anteriores ao RE 562.276, ao admitirem o uso da medida provisória em matéria tributária, perderam sua congruência social e consistência sistêmica, de maneira que o fundamento da “estabilidade” ou da “segurança jurídica” não podem lhes garantir a preservação, porquanto, como afirma Marinoni<sup>276</sup>, a revogação de um precedente está condicionada à adequada confrontação entre os requisitos básicos do *overruling* (perda da congruência social e o surgimento de inconsistência sistêmica) e os critérios que regem as razões para a estabilidade ou a preservação do precedente (confiança justificada e prevenção contra a surpresa injusta).

---

<sup>275</sup> DWORKIN, Ronald. **O império do direito...**, p. 274.

<sup>276</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. op. cit., p. 252-253.

Nos casos dos precedentes que admitiam o uso da medida provisória em matéria tributária, a partir da promulgação da Constituição de 1988, durante anos foram produzidas fartas doutrinas criticando a sua utilização em questões reservadas à lei complementar (matérias sobre normas gerais da legislação tributária que versam sobre obrigação tributária), o que revela que essas decisões perderam a congruência e demonstraram sua inconsistência sistêmica, além do que a estabilidade da jurisprudência anterior não se amparava na confiança justificada ou na prevenção contra a surpresa injusta, mas no mero argumento de autoridade proveniente do Supremo Tribunal Federal.

A partir da mudança de paradigma pelo próprio Supremo Tribunal Federal, pode-se afirmar que a Corte Excelsa, embora não tenha expressamente se manifestado nesse sentido, sinalizou a possibilidade de superação (*overruling*) da vetusta e antidemocrática jurisprudência que chancelava o uso da medida provisória na criação e majoração de tributos, compreensão que foi reforçada pelo precedente estabelecido no RE nº 562.276, o qual, como visto, atende aos requisitos de integridade e de coerência da decisão judicial, além de sua *ratio decidendi* estar em maior sintonia com os princípios que estruturam o Sistema Tributário Nacional encartado na Constituição Federal.

## **5 MEDIDA PROVISÓRIA E TRIBUTAÇÃO: A RESERVA DE LEI COMO UMA GARANTIA FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE**

Conforme foi ressaltado anteriormente, o princípio da reserva de lei, desde a aprovação do Texto Constitucional de 1988, sempre esteve expressamente inserido no catálogo dos direitos fundamentais, do que se infere que nenhuma proposta de emenda à Constituição poderia ter por objeto a supressão de direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988).

Essa característica da Constituição brasileira, que estabelece um rol de cláusulas pétreas que não podem ser suprimidas pelo Poder Constituinte derivado, está em sintonia com o constitucionalismo moderno, sobretudo aquele influenciado

pelas Declarações de Independência dos Estados Unidos e pelas Constituições americanas (1776 e 1787), que resulta na transferência ao povo de uma autoridade superior a dos legisladores, retirando desses últimos toda atribuição de soberania, de modo que as leis passam a ser subordinadas à Constituição, entendida como máxima fonte de direito<sup>277</sup>:

Las cláusulas de eternidad son parte integrante inmanente, escrita o incluso no escrita, de las Constituciones del Estado constitucional, en la medida en que sean interpretadas desde un enfoque material. Tales cláusulas son de naturaleza declarativa, en la medida en que definan, total o parcialmente, elementos de la “sustancia” de estas Constituciones. Esta sustancia de las Constituciones comprende, tipológicamente hablando, los siguientes contenidos: los derechos fundamentales, con la dignidad humana en su vértice, porque ésta constituye la base antropológica; la democracia y la división de poderes.<sup>278</sup>

Em relação especificamente à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, os conteúdos que foram alçados à condição de cláusulas pétreas foram a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais, os quais não podem ser objeto de Emenda à Constituição que tenda a aboli-los (art. 60, §4º, CF/88)<sup>279</sup>, ou seja, esses foram os conteúdos que o Poder Constituinte originário considerou como “cláusulas de eternidade”, protegendo-os contra a ação não só do legislador ordinário, mas também do Poder Constituinte derivado.

Na experiência constitucional americana, o conceito de poder constituinte se une ao princípio da rigidez da Constituição, existindo, a partir dessa concepção, a presença de um núcleo forte e rígido oriundo das decisões emanadas do Poder Constituinte originário, o qual deve ser colocado como um limite à atuação do legislador:

---

<sup>277</sup> FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**: apuntes de historia de las constituciones. Traducción de Manuel Martínez Neira. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 1998, p. 90. Tradução livre: “As cláusulas de eternidade são parte integrante imanente, escrita ou também não escrita, das Constituições do Estado constitucional, à medida que sejam interpretadas a partir de um enfoque material. Tais cláusulas são de natureza declarativa, à medida que definam, total ou parcialmente, elemento da “substância” destas Constituições. Esta substância das Constituições compreende, tipologicamente falando, os seguintes conteúdos: os direitos fundamentais, com a dignidade humana em seu vértice, pois esta constitui a base antropológica; a democracia e a divisão dos poderes”.

<sup>278</sup> HÄBERLE, Peter. **El Estado constitucional**. Traducción de Héctor Fix-Fierro. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 146.

<sup>279</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

De esta manera hemos llegado, a propósito del poder constituyente, a otra de las más relevantes diferencias entre la revolución americana y la francesa. En este sentido, es absurdo prorrogar la conocidísima disputa sobre quién ha inventado antes el concepto de poder constituyente, si los revolucionarios franceses de 1789 o los americanos de 1776 en adelante. En realidad, lo importante es el significado profundamente distinto que el ejercicio de aquel poder asume en ambos contextos históricos: asociado al concepto de soberanía, entendida como el poder del pueblo soberano de decidir sobre la constitución y sobre las reglas del juego, en el caso de la revolución francesa; asociado al concepto de rigidez constitucional, entendida como la máxima forma de tutela de los derechos y libertades contra el posible arbitrio del legislador, en el caso de la cultura de la revolución americana que llega ahora a su fase más madura, al abrigo de la Constitución de 1787.<sup>280</sup>

Sem dúvida, no contexto da história do constitucionalismo moderno – e aqui a acepção de “moderno” assume o sentido a que se refere Virgílio Afonso da Silva<sup>281</sup>, isto é, a condenação dos métodos tradicionais, os quais, por terem caráter exclusivamente privatista, não são as ferramentas adequadas para a interpretação da constituição, de maneira que ser moderno é, em suma, falar em métodos e princípios de interpretação exclusivamente constitucional –, a experiência norte-americana é que introduziu, com reflexos no período contemporâneo, a ideia de controle de constitucionalidade, a qual se traduz na ideia de que nenhum ato legislativo ou de qualquer outra natureza possa estar em desconformidade com o que a Constituição estabelece:

A independência rigorosa dos tribunais de justiça é particularmente essencial em uma Constituição limitada; quero dizer, em uma Constituição que limita a alguns respeito a autoridade legislativa, proibindo-lhe, por exemplo, fazer passar *bills of attainder* e decretos de proscricção, leis retroativas ou coisas semelhantes. Restrições dessa ordem não podem ser mantidas na prática, senão por meio dos tribunais de justiça, cujo dever é declarar nulos todos os atos manifestamente contrários aos termos da Constituição. Sem isso, ficariam absolutamente sem efeito quaisquer reservas de direitos e privilégios particulares. [...] todo ato do corpo legislativo, contrário à Constituição, não pode ter validade.<sup>282</sup>

---

<sup>280</sup> FIORAVANTI, Maurizio. op. cit., p. 90. Tradução livre: “Deste modo, chegamos, a propósito do poder constituinte, a outra das diferenças mais importantes entre a revolução americana e a francesa. Neste sentido, é absurdo prorrogar a conhecida disputa sobre quem antes inventou o conceito de poder constituinte, se os revolucionários franceses de 1789 ou os americanos de 1776 em diante. Na verdade, o que importa é o significado profundamente diferente que o exercício daquele poder assume em ambos os contextos históricos: associado ao conceito de soberania, entendida como o poder do povo soberano de decidir sobre a constituição e as regras do jogo, no caso da revolução francesa; associado ao conceito de rigidez constitucional, entendida como a máxima forma de proteção dos direitos e liberdades contra o possível arbitrio do legislador, no caso da cultura da revolução americana, que atingiu sua fase mais madura sob o abrigo da Constituição 1787”.

<sup>281</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional.... op. cit.

<sup>282</sup> HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. Tradução de Hilomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 459.

Mas o início do constitucionalismo moderno é marcado no Ocidente pelo julgamento do caso *Marbury vs. Madison* perante a Suprema Corte dos Estados Unidos, pois essa decisão inaugurou o controle de constitucionalidade, “deixando assentado o princípio da supremacia da Constituição, da subordinação a ela de todos os Poderes estatais e da competência do Judiciário como seu intérprete final, podendo invalidar os atos que lhe contravenham”<sup>283</sup>.

As características que marcam o constitucionalismo, portanto, remetem à ideia de supremacia constitucional, de subordinação dos Poderes à Constituição, de competência do Poder Judiciário para declarar a inconstitucionalidade de atos que violem normas ou princípios da Constituição, os quais, por outro lado, não seriam concebíveis sem a presença de um elemento-chave, que é justamente a ideia de *rigidez constitucional*:

Por lo dicho, parece difícil resistir la tentación de formular una conclusión que podría ser, en síntesis, ésta: si el constitucionalismo moderno es la ideología que sostiene el principio del gobierno limitado con finalidad de garantía, hay que decir entonces que los Estados Unidos, y no Francia, es el país por excelencia del constitucionalismo moderno. Es en los Estados Unidos, y no en otro lugar, donde se forma la doctrina y la práctica de la constitución rígida y el conexo control de constitucionalidad; y esto sucede [...] porque sólo en la experiencia estadounidense los modelos historicista y individualista y contractualista recuperan su originaria y común inspiración de garantía contra las filosofías estatistas y legicéntricas de la Europa continental.<sup>284</sup>

Já na Constituição brasileira de 1891 foi admitida no direito brasileiro a fiscalização, pelo Judiciário, da constitucionalidade das leis, atribuindo-se ao STF a competência para conhecer e julgar o recurso interposto, principalmente quando se questionasse sobre a validade, ou a aplicação de tratados e leis federais, e, com o

---

<sup>283</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

<sup>284</sup> FIORAVANTI, Maurizio. op. cit., p. 93. Tradução livre: “Dito isso, parece difícil resistir à tentação de formular uma conclusão que poderia ser, em síntese, a seguinte: se o constitucionalismo moderno é a ideologia que sustenta o princípio do governo limitado com a finalidade de garantia, deve-se dizer, então, que os Estados Unidos, e não a França, é por excelência o país do constitucionalismo moderno. É nos Estados Unidos, e não em outro lugar, onde se forma a doutrina e a prática da constituição rígida e o conexo controle de constitucionalidade; e isso acontece [...] porque apenas na experiência estadunidense os modelos historicista e individualista e contratualista recuperam sua originária e comum inspiração de garantia contra as filosofias estatistas e legicêntricas da Europa continental”.

advento da Constituição Federal de 1988, o sistema brasileiro combinou o modelo difuso-incidental com o concentrado-principal de fiscalização da constitucionalidade, o que, pode-se afirmar, implicou um aperfeiçoamento do sistema de controle de constitucionalidade<sup>285</sup>.

Exatamente nesse contexto de controle de constitucionalidade das leis, máxime no que diz respeito ao denominado controle concentrado (quanto ao número de órgãos que podem fazer o controle) ou por via da ação (quanto ao modo como o controle é feito) ou ainda abstrato (quanto ao objeto do controle)<sup>286</sup>, emerge a questão a respeito do alcance e da extensão do vocábulo “lei” ou, em outras palavras, o que seria “lei” para efeito de controle de constitucionalidade? A Emenda Constitucional estaria inserida no rol de elementos que se encaixam no domínio conceitual de lei?

Fato é que o artigo 59 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>287</sup> estatui que o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções. Nesse sentido:

Por sua vez, o *art. 5º, inciso XXXVI* determina: “A Lei não prejudicará o *direito adquirido*, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (destaques nossos. Duas observações preliminares devem ser feitas: a) destaque-se que o vocábulo *Lei* contido no mandamento transcrito engloba, indistintamente, todas as espécies legislativas contidas no art. 59 do texto constitucional, pois, se assim não fosse, estaríamos admitindo que *só a Lei* (tomada apenas no sentido formal e restrito) não poderia prejudicar o *direito adquirido*, o *ato jurídico perfeito* e a *coisa julgada*. Em consequência, os *decretos legislativos* e as *resoluções*, por serem destituídos daquele sentido, não estariam incluídos na limitação prevista e determinada pelo inciso XXXVI? [...] b) quando se fala em *Emenda Constitucional*, esta é manifestação de um *Poder Constituído* – Poder de Reforma –, integrando, nos termos do *art. 59* (CF, 1988) o *Processo Legislativo* e, como tal, encontra-se obrigada a render homenagens ao texto da Constituição, conclusão a que se chega não por mero exercício exegético, mas, inclusive, por determinação expressa deste mesmo texto (*art. 60, parágrafo 4º*).<sup>288</sup>

---

<sup>285</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. Declaração de inconstitucionalidade de dispositivo normativo em sede de juízo abstrato e efeitos sobre os atos singulares praticados sob sua égide. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, v. 5, n. 19, p. 279-307, 1997.

<sup>286</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. **Direito constitucional**. São Paulo: Verbatim, 2010, p. 102-103.

<sup>287</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988...**

<sup>288</sup> DANTAS, Ivo. Direito adquirido, emendas constitucionais e controle da constitucionalidade (A Intangibilidade do Direito Adquirido Face às Emendas Constitucionais). **Revista de Direito Administrativo**, v. 206, p. 109-134, 1997.

Ou seja, é possível, à luz do direito positivo constitucional, defender-se a tese segundo a qual as Emendas à Constituição também estão sujeitas ao crivo de constitucionalidade, especialmente no confronto de seu conteúdo normativo com as cláusulas de intangibilidade consagradas pelo Poder Constituinte originário no artigo 60, §4º, do Texto Constitucional brasileiro.

No sistema constitucional brasileiro, talvez embebido pela forte influência do positivismo jurídico, não é possível aventar-se a possibilidade de normas constitucionais originárias *inconstitucionais*, isto é, normas constitucionais originárias inconstitucionais sob o parâmetro de direito supralegal, costumeiro ou do direito natural<sup>289</sup>.

Essa premissa sugere então que o confronto entre normas de *status* constitucional, em verdade, é um embate entre normas produzidas pelo Poder Constituinte originário – soberano, autônomo e ilimitado – e o Poder Constituinte derivado – condicionado pelas cláusulas de intangibilidade estabelecidas pelo *pouvoir constituant*:

Observe-se, ainda, que, nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição brasileira, é inadmissível reforma constitucional com o propósito de alterar a forma federativa do Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais. [...] O controle de constitucionalidade das normas constitucionais produzidas pelo legislador constituinte parece assentar-se, assim, na diferenciação entre o poder constituinte originário e o poder constituinte derivado e na ideia referente à existência de um núcleo mínimo imutável, qualificador da identidade da Constituição e que, por isso, mostra-se insuscetível de alteração no bojo do processo de reforma.<sup>290</sup>

E o confronto que se projeta aqui neste estudo é justamente entre o Texto originário da Constituição Federal de 1988 – especialmente o artigo 60, §4º, combinado com o artigo 146, inciso III e artigo 150, inciso I – com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, em particular no ponto em que admitiu que o instituto da medida provisória pudesse disciplinar a matéria

---

<sup>289</sup> BACHOF, Otto. **Normas constitucionais Inconstitucionais?** Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 2008, p. 48-69.

<sup>290</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle concentrado de constitucionalidade:** comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 250.

tributária, inclusive permitindo a criação ou majoração de tributos por meio desse instrumento normativo.

Nesse passo, os princípios da reserva legal e da separação dos poderes aparecem como garantia do contribuinte, de acordo com a qual não haverá instituição ou aumento de tributo senão por meio de lei em sentido formal (oriunda do Parlamento) e material (norma geral e abstrata como instrumento único e válido a justificar a redução do patrimônio do contribuinte em razão da atividade tributante).

Merece ser pontuado, como ressalta José Afonso da Silva<sup>291</sup>, que a Constituição não estabelece uma regra que distinga, de modo preciso, *direitos* e *garantias*, deixando para a doutrina fixar o que é um e o que é outro no Texto Constitucional. Todavia, a ênfase que se deve conferir aos direitos fundamentais reclama, antes de mais nada, a identificação das suas dimensões subjetiva e objetiva.

Nesse contexto, os direitos fundamentais implicam a garantia jurídica de um bem proporcionada pela imposição ao Estado de deveres jurídicos objetivos (dimensão objetiva) e também a garantia jurídica, ainda que diferenciada, de uma posição de vantagem individual na fruição dos bens protegidos de direitos fundamentais (dimensão subjetiva), constituindo uma e outra dimensão, a partir da consagração ou recepção do direito fundamental pela Constituição, direito objetivamente vinculante a todos os entes públicos<sup>292</sup>.

José Carlos Vieira de Andrade ressalta que há preceitos que sequer constituem-se em posições jurídicas subjetivas porque estabelecem princípios de organização e de ação social, econômica e política, denominando-os “garantias institucionais”, as quais, igualmente, têm por objetivo garantir a fruição dos direitos fundamentais:

Uma primeira distinção que se impõe é a que separa a *matéria* de direitos fundamentais dos *direitos fundamentais* como figura ou categoria jurídica. Quando se fala de direitos fundamentais, numa perspectiva jurídico-constitucional, refere-se, umas vezes, *o conjunto dos preceitos normativos* que definem, a partir do seu lado positivo, *o estatuto fundamental das pessoas* na sociedade política; outras vezes, tem-se em mente designar as *posições jurídicas subjetivas* atribuídas ou reconhecidas aos indivíduos e

---

<sup>291</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 35. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 186.

<sup>292</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 56-57.



cidadãos por esses mesmos preceitos normativos. Aquele primeiro sentido é, naturalmente, mais amplo. Por um lado, há preceitos que não consagram sequer posições jurídicas subjectivas, estabelecendo princípios de organização e de acção social, económica ou política, mas que visam principalmente garantir o gozo desses direitos – destacam-se, entre eles, as chamadas *garantias institucionais*. Por outro lado, porque os preceitos constitucionais relativos a esta matéria não se restringem à configuração de direitos subjectivos: as normas que os contêm desempenham outras funções ou produzem outros efeitos jurídicos, razão porque se refere uma *dimensão objectiva* dos direitos fundamentais. Por último, integram ainda naturalmente a matéria dos direitos fundamentais aquelas normas que fixam o *regime jurídico* dos direitos e das garantias fundamentais.<sup>293</sup>

Ingo Sarlet faz menção à pertinência de se formar, ao lado dos direitos de defesa e direitos a prestações, um terceiro grupo, composto exclusivamente pelas garantias institucionais fundamentais, salientando que este terceiro grupo não abarcaria os denominados “direitos-garantia”, pois limitar-se-ia às garantias institucionais propriamente ditas, insuscetíveis, em princípio, de gerarem direito subjectivo individual, mas, na sequência, adverte:

Trata-se, contudo, de uma possibilidade que esbarra em alguns óbices e que, portanto, deve ser encarada com reservas. Em primeiro lugar, é de questionar-se seriamente a respeito da existência de alguma garantia institucional que não possa, em hipótese alguma, gerar direito subjectivo individual ou mesmo de titularidade coletiva. De outra banda, poder-se-á perguntar se as garantias institucionais não poderiam, neste contexto, ser reunidas num terceiro grande grupo de direitos fundamentais, ao lado de outras normas consagradoras de direitos fundamentais com sua eficácia restrita à dimensão objectiva. No que tange a este aspecto, seria preciso reconhecer uma classificação que, apesar de abranger todas as funções dos direitos fundamentais, tomaria como ponto de partida a distinção destes em dois grandes grupos, de acordo com sua condição de direito subjectivo ou exclusivamente jurídico –objectiva. Não se deve esquecer, contudo, que as diferentes funções (ainda que nem sempre e não todas ao mesmo tempo) dos direitos fundamentais podem reunir-se na mesma norma que os consagra, sendo comum a própria convivência das perspectivas jurídico-subjectiva e jurídico-objectiva.<sup>294</sup>

Vieira de Andrade<sup>295</sup>, a título de exemplo, não entende o princípio da legalidade (e seus desdobramentos) como uma garantia, pois destaca as normas e

---

<sup>293</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 74-75.

<sup>294</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 165.

<sup>295</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira. op. cit. p. 95-96.

institutos que visam diretamente garantir posições subjetivas, tendo como finalidade precípua a proteção ou promoção dos direitos humanos, daquelas normas e institutos que explicitam princípios de conformação econômica, social ou política da comunidade estadual, classificando as primeiras como *garantias institucionais* de direitos fundamentais e as últimas como *condições gerais objetivas* da realização desses direitos; exemplos do primeiro grupo seriam os princípios da separação dos poderes, da representação política da base eletiva, entre outros, todos condicionando e garantindo o exercício dos direitos políticos e das liberdades cívicas, sem, entretanto, constituírem-se em matéria de direitos fundamentais; exemplo do último grupo de normas seriam os princípios da constitucionalidade e da legalidade – portanto, esse último princípio não seria garantia, mas sim se enquadraria nas condições gerais objetivas de concretização dos direitos fundamentais.

Jorge Reis Novais<sup>296</sup> privilegia a perspectiva formal e estrutural de delimitação do conceito de direito fundamental, à medida que diferencia direito fundamental de norma de direito fundamental, enfatizando a distinção entre norma de direito fundamental em sentido lato, isto é, qualquer norma que, de alguma forma, respeite a direitos fundamentais, incluindo, portanto, as normas do Título I (da Constituição Portuguesa) sobre regime dos direitos fundamentais, que são, segundo ele, normas sobre direitos fundamentais ou sobre outras normas, e norma de direito fundamental em sentido próprio, ou seja, as normas que primariamente criam ou reconhecem direitos fundamentais, no caso, a generalidade das normas constantes dos Títulos II e III da Parte Primeira da Constituição Portuguesa.

Considerando a polissemia da doutrina dos direitos fundamentais, assume-se aqui a premissa de que a reserva de lei é uma garantia vinculada indissociavelmente, no que respeita à matéria tributária, ao direito fundamental de propriedade e ao mesmo tempo uma garantia institucional atrelada à separação dos poderes, de maneira que quadra perquirir em que extensão a introdução no ordenamento jurídico brasileiro da Emenda Constitucional nº 32/2001, que autorizou a medida provisória a criar ou majorar tributos, violou ou não garantias ou direitos individuais do cidadão-contribuinte ou mesmo violou o princípio da separação dos poderes.

---

<sup>296</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais...**, p. 51-52.

Vale lembrar, outrossim, que essas garantias constitucionais estão compreendidas dentro daquilo que se convencionou denominar de “catálogo dos direitos fundamentais”, cuja extensão vai muito além do rol do artigo 5º da Constituição Federal brasileira:

[...] cumpre referir que o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais consagrado pelo art. 5º, §2º, da CF aponta para a existência de direitos fundamentais positivados em outras partes do texto constitucional e até mesmo em tratados internacionais, bem assim para a previsão expressa da possibilidade de se reconhecer direitos fundamentais não escritos, implícitos nas normas do catálogo, bem como decorrentes do regime e dos princípios da Constituição. Além disso, a diversidade de conteúdo do catálogo dos direitos fundamentais (composto por um número sem precedentes de direitos de liberdade, concretizações do princípio da igualdade, direitos sociais, políticos, garantias institucionais, etc.), impede, em princípio, que se estabeleçam critérios abstratos e genéricos que possam demonstrar uma identidade de conteúdos, inclusive no sentido de uma construção baseada numa relação de generalidade e especialidade.<sup>297</sup>

Conforme o voto proferido pelo Exmo. Sr. Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello, “o fundamento do poder de tributar reside, pois, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que dispõe, imperativamente, a Constituição da República”<sup>298</sup>.

E arremata o Relator da ADI nº 712:

Os princípios constitucionais tributários, desse modo, sobre representarem importante conquista político-jurídico dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.<sup>299</sup>

Entre o sonho e o pesadelo, José Roberto Vieira não hesita em afirmar que apenas pelo caminho da lei se concretiza à quase perfeição a soberania popular, consubstanciando-se, assim, o princípio da legalidade em verdadeira garantia individual do contribuinte, incontestavelmente inserido no universo das cláusulas pétreas:

---

<sup>297</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos...**, p. 71.

<sup>298</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação direta de inconstitucionalidade nº 712. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>. Acesso em: 10/12/2016.

<sup>299</sup> Idem.

Visceralmente ligado aos Princípios da República e da Democracia, pela ponte da representatividade popular, também a Legalidade, inclusive Tributária, como irrecusável direito e garantia individual do cidadão-contribuinte que constitui, nos termos expressos do art. 150, *caput*, encontra-se seguramente protegida *entre as cláusulas de pedra da Lei Maior* (art. 60, §4º, IV).<sup>300</sup>

Nessa medida, vale perquirir se a atuação do poder constituinte derivado, ao não observar uma garantia fundamental instituída *ab initio* pelo poder constituinte originário ou desrespeitar uma garantia institucional consagrada no Texto Constitucional – as duas blindadas em face de Emenda à Constituição (art. 60, §4º, CF/88) –, não resultou na restrição ou limitação de direitos fundamentais.

Nada obstante, a tributação por meio de ato do Poder Executivo confirmada por uma emenda à Constituição, resultado da insurgência do Poder Constituinte derivado, que introduziu no mundo jurídico a Emenda Constitucional nº 32/2001, tem apoio em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual, em vários julgados (fls. 69-70), chancelou o uso da medida provisória em matéria tributária, lembrando que boa parte dessas decisões remontam à década de 1990, quando a Corte Excelsa possuía, em sua maioria, juristas que ainda estavam impregnados de um pensamento mais conservador, alguns até mesmo alçados à cúpula do Poder Judiciário pelo próprio regime militar.

Por outro lado, o argumento de autoridade legitimador do uso da medida provisória como instrumento hábil à criação ou majoração de tributos, extraído de julgados da Suprema Corte brasileira e da própria Emenda Constitucional nº 32/2001, não deslegitima uma análise crítica, sob o enfoque da teoria dos direitos fundamentais, acerca da utilização do referido instrumento normativo para a disciplina das questões tributárias, pois, como ressaltado em páginas anteriores, há outros julgados e até mesmo um precedente do próprio STF (RE nº 572.256/PR) que sinaliza a possibilidade de entendimento diverso a respeito do tema.

Além disso, conforme afirma Virgílio Afonso da Silva<sup>301</sup>, “não é possível argumentar contra uma construção teórica recorrendo ao simples fato de que *esse ou*

---

<sup>300</sup> VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR. América do Sul**, v. 37, p. 5-22, 2002.

<sup>301</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais...**, p. 58.

*aquele tribunal decidiu de forma diversa*”, porquanto indicar os problemas existentes em uma teoria “exige que *problemas internos a ela* sejam demonstrados”, isto é, não é possível recorrer-se ao simples argumento de autoridade para censurar a afirmação de que a medida provisória não pode versar sobre tributos, em particular os de natureza eminentemente fiscal. É preciso, mais do que isso, apresentar os problemas inerentes a essa afirmação.

O que se põe em confronto, nesse diapasão, é, de um lado, a garantia da reserva de lei, visando proteger o direito de propriedade, e ainda a garantia institucional da separação dos poderes e, de outro lado, a norma que autoriza a edição de medidas provisórias pelo Poder Executivo em matéria tributária. Identificado o foco do conflito normativo, impende apresentar uma solução jurídica para a resolução desse conflito ou antinomia, adotando-se aqui a perspectiva da teoria dos direitos fundamentais.

De acordo com Virgílio Afonso da Silva<sup>302</sup>, se a definição do conteúdo e da extensão de cada direito não depende de fatores externos e, sobretudo, se não sofre influência de possíveis colisões posteriores, a conclusão a que se pode chegar, em termos de estrutura normativa, é que direitos definidos a partir do enfoque da teoria interna têm sempre a estrutura de regras, ou seja, a definição do conteúdo do direito é feita de antemão, a norma que o garante tem “validade estrita”.

Para a teoria interna, preleciona Robert Alexy<sup>303</sup>, não há duas coisas – o direito e sua restrição – mas apenas uma: o direito com um determinado conteúdo, de maneira que o conceito de restrição é substituído pelo conceito de limite, isto é, dúvidas acerca dos limites do direito não são dúvidas sobre quão extensa pode ser sua restrição, mas dúvidas sobre seu conteúdo; assim, quando eventualmente se fala em “restrições” no lugar de “limites”, então, se fala em “restrições imanentes”.

Evitando ter de partir de um pressuposto insustentável de direitos absolutos, afirma Virgílio Afonso da Silva<sup>304</sup>, a teoria interna tende a recorrer à ideia de limites imanentes, contexto em que os direitos fundamentais, nessa perspectiva, não são absolutos, pois têm seus limites definidos, implícita ou explicitamente, pela própria

---

<sup>302</sup> Ibidem., p. 129.

<sup>303</sup> ALEXY, Robert. op. cit., p. 277-278.

<sup>304</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais...**, p. 131-132.

Constituição, ou seja, os direitos encontram seus limites, implícita ou explicitamente, no texto constitucional, aí residindo os limites imanentes e a opção pelo termo “limite” é proposital, já que pretende sinalizar que, nesses casos, não se deve falar em restrições aos direitos fundamentais ou de colisões entre eles, mas refere-se apenas a meros limites que decorrem da própria Constituição:

Nesse sentido, é comum dizer que tais limites fazem parte da própria essência dos direitos fundamentais, já que não se pode falar em liberdades ou em direitos ilimitados e que é tarefa por excelência da interpretação constitucional tornar seus contornos os mais claros possíveis. Com isso, a diferença entre os *limites imanentes* e as *restrições aos direitos fundamentais* decorrentes de colisões é facilmente perceptível, e pode ser traduzida pelo binômio declarar/constituir; enquanto nos casos de colisões se *constituem* novas restrições a direitos fundamentais, quando se trata dos limites imanentes o que a interpretação constitucional faz é apenas *declarar* limites previamente existentes.<sup>305</sup>

A teoria externa, por sua vez, trabalha em outra perspectiva, admitindo que, num determinado ordenamento jurídico, os direitos apresentem-se, segundo Robert Alexy<sup>306</sup>, “sobretudo ou exclusivamente como direitos restringidos”, mas também que sejam os direitos concebíveis sem restrições:

O conceito de restrição a um direito sugere a existência de duas coisas – o direito e sua restrição – entre as quais há uma relação de tipo especial, a saber, uma relação de restrição. Se a relação entre direito e restrição for definida dessa forma, então, há em primeiro lugar o direito em si, não restringido, e, em segundo lugar, aquilo que resta do direito após a ocorrência de uma restrição, o *direito restringido*. Essa é a concepção que, normalmente de forma crítica, é denominada de *teoria externa*. [...] Segundo a teoria externa, entre o conceito de direito e o conceito de restrição não existe nenhuma relação necessária. Essa relação é criada somente a partir da exigência, externa ao direito em si, de conciliar os direitos de diversos indivíduos, bem como direitos individuais e interesses coletivos.<sup>307</sup>

Virgílio Afonso da Silva<sup>308</sup> afirma que, ao contrário da teoria interna, a qual pressupõe a existência de apenas um objeto, o direito e seus limites (imanentes), a teoria externa divide esse objeto em dois, isto é, há, em primeiro lugar, o direito em si,

---

<sup>305</sup> Ibidem. p. 132.

<sup>306</sup> ALEXY, Robert. op. cit. p. 277.

<sup>307</sup> Idem.

<sup>308</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais...**, op. cit. 138.

e, destacadas dele, as suas restrições, diferença essa que tem grandes consequências, práticas e teóricas:

É principalmente a partir dessa distinção que se pode chegar ao sopesamento como forma de solução das colisões entre direitos fundamentais e, mais que isso, à regra da proporcionalidade, com suas três sub-regras – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Isso porque é somente a partir do paradigma da teoria externa – segundo o qual as restrições, qualquer que seja sua natureza, não têm qualquer influência no *conteúdo* do direito, podendo apenas, no caso concreto, restringir seu *exercício* – que se pode sustentar que, em uma colisão entre princípios, o princípio que tem de ceder em favor de outro não tem afetadas sua validade e, sobretudo, sua extensão *prima facie*. [...] A relação entre a teoria externa e a teoria dos princípios é a mais estreita possível; a teoria dos princípios sustenta que, em geral, direitos fundamentais são garantidos por uma norma que consagra um direito *prima facie*. O suporte fático dessa norma – *que tem a estrutura de princípio* – é o mais amplo possível; isso implica que a colisão com outras normas pode exigir uma restrição à realização desse princípio.<sup>309</sup>

Impende ainda lembrar a abordagem desenvolvida por Alexy<sup>310</sup>, para quem a compreensão das normas sobre direitos fundamentais apenas como regras ou somente como princípios não é suficiente, porquanto as normas de direitos fundamentais possuem um caráter duplo, isto é, adquirem um caráter duplo se forem construídas de forma a que ambos os níveis sejam nelas reunidos, de modo que um modelo adequado é obtido somente quando às disposições de direitos fundamentais são atribuídos tanto regras como princípios. Ambos são reunidos em uma norma constitucional de caráter duplo.

Ao se optar pela aplicação da teoria interna ao caso ora em estudo, a Emenda Constitucional nº 32/2001 seria considerada inconstitucional porque, no que se refere à proteção individual contra o exercício da função legislativa pelo Poder Executivo em matéria tributária, a estrutura normativa da regra de tributação prevista na Constituição teria como pressuposto que o direito à propriedade sujeitar-se-ia à ação do Estado fiscal desde que observados os limites materiais traçados pelo Poder Constituinte originário.

Em outros termos, haveria uma pressuposição (um limite imanente) de que os limites ao poder de tributar tenham sido respeitados, uma vez que tais limites atribuem

---

<sup>309</sup> Ibidem, p. 138-139.

<sup>310</sup> ALEXY, Robert. op. cit., p. 141-144.

ao legislador (Parlamento) a competência de criar ou majorar tributos de natureza eminentemente fiscal (separação dos poderes), conforme redação originária prevista no artigo 146, inciso III, e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Nesse contexto, se uma regra que cria ou majora tributos é editada por meio de medida provisória, a intervenção estatal na esfera do direito fundamental do contribuinte não está autorizada pela Constituição, porquanto a tributação por meio daquele veículo normativo é inconstitucional à medida que não observa uma garantia individual estabelecida pelo Poder Constituinte originário, especialmente no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que exige lei complementar para estabelecer normas gerais sobre tributos, em particular sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, bem como sobre prescrição, decadência, crédito, obrigação e lançamento tributários.

Isso implica que, para uma perspectiva de aplicação da teoria interna dos direitos fundamentais, esse suporte fático seria restrito, não se falando em sopesamento, pois os limites imanentes da norma protetiva (reserva de lei como garantia atrelada ao direito de propriedade e, ainda, o princípio da separação dos poderes) impediriam a criação ou majoração de tributos por medida provisória.

Portanto, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32/2001 é manifesta, uma vez que, a partir de uma perspectiva da teoria interna dos direitos fundamentais, existe um limite imanente na própria Constituição que aponta para a exigência de uma reserva de lei formal (norma tributária oriunda do Parlamento) e também material (norma geral e abstrata com potencialidade de limitar direitos dos cidadãos), o que torna a medida provisória um instrumento inidôneo para legitimar a tributação sobre o patrimônio dos contribuintes.

Isso porque, desde o Texto originário da Constituição Federal de 1988, o instituto da reserva de lei protege o direito fundamental de propriedade do contribuinte em face das intervenções estatais, além da garantia institucional da separação dos poderes, ambos limites imanentes ao exercício do poder de tributar do Estado, à medida que exigiriam que somente lei complementar pudesse estabelecer normas gerais sobre tributos (máxime os de natureza eminentemente fiscal), em particular sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos, bem como sobre prescrição, decadência, crédito, obrigação e lançamento tributários.



No que se refere ao sistema tributário nacional, o Poder Constituinte originário previu as situações extraordinárias que demandariam “relevância e urgência” em matéria tributária, seja ao atribuir caráter extrafiscal a algumas figuras tributárias (ex. gr., IPI, IE, II, IOF), permitindo inclusive a alteração de alíquotas desses impostos, além de prever o imposto extraordinário de guerra ou de sua iminência, situações que justificariam o uso da medida provisória.

De acordo com a lição de José Roberto Vieira, é possível afirmar que mesmo “nos casos da dita legalidade constitucionalmente atenuada, praticamente não há lugar para a criação de tributos como expressão dessa atividade normativa do executivo”<sup>311</sup>, ideia que é reforçada pelas raras situações previstas na Constituição, acima relatadas, as quais, desde a promulgação do Texto Constitucional, admitem a intervenção do Poder Executivo em matéria tributária.

Fora desse quadro normativo que a própria Constituição traz em seu bojo, não há que se excogitar de exceção ao princípio da reserva legal formal e material na tributação, tal qual delineado ao longo deste estudo, isso porque a Constituição Federal de 1988 exige ora a presença da lei complementar, na disciplina de normas gerais em matéria de legislação tributária e de outros assuntos (arts. 146, III; 146-A; 148; 149; 153, VII; 154, I; 155, §1º, III, e §2º, XIX; 156, §3º; 195, §6º CF/88), ora requer que o exercício do poder de tributar respeite o princípio da reserva de lei (arts. 149-A; 150, I, e §§ 6º e 7º; 153, §4º, II e III e §5º CF/88).

À luz da teoria dos direitos fundamentais, impende também demonstrar a prevalência dos princípios da reserva legal (formal e material) em matéria tributária e da separação dos poderes sob o enfoque da teoria externa, que, como visto anteriormente, separa o *direito em si* (que ainda não sofreu a restrição) do *direito restringido* (aquilo que remanesce após a restrição).

E a questão que se põe, à luz da teoria externa, é justamente o embate entre, de um lado, os princípios da reserva legal (formal e material) e da separação de poderes, e o princípio da denominada “legalidade geral” no outro polo do conflito. E essa colisão entre princípios decorre de uma sutil diferenciação que, inicialmente, pode ser assim introduzida:

---

<sup>311</sup> VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária... op. cit., p. 190.

A legalidade geral está prevista no art. 5º, inciso II, da CF: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. A legalidade tributária não implica simplesmente afetar a instituição de tributos à legalidade geral. Fosse assim, teríamos uma reserva relativa de lei que não seria avessa a incompletudes e delegações. A legalidade tributária, em verdade, é específica e de maior rigor que a legalidade geral. A legalidade tributária, estampada no art. 150, I, da CF e interpretada em consonância com outros artigos constitucionais que lhe revelam o sentido, como o art. 153, §1º, implica a reserva absoluta de lei, de modo que a instituição dos tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente através da lei.<sup>312</sup>

Para Alberto Xavier<sup>313</sup>, a concepção restritiva do princípio da legalidade estabelece uma relação de compatibilidade, ligando-se ao que se denomina princípio da *preeminência da lei*, ao passo que uma concepção mais ampla veicula uma relação de conformidade, identificando-se assim com o princípio da *reserva da lei*, o que, também, é corroborado por José Roberto Vieira, sob o auxílio do jurista lusitano Gonçalves Ferreira e da teoria de Charles Eisenmann:

Socorre-se GONÇALVES PEREIRA, como o fazemos agora nós, da bem construída teoria de CHARLES EISENMANN, ex-professor da Faculdade de Direito e de Ciências Econômicas de Paris, para identificar a concepção restritiva do princípio com *uma relação de não-contrariedade ou de compatibilidade* (agir de modo não contrário ou compatível com a lei, que só fixa limites – o que não é proibido é permitido), numa noção mínima de legalidade; e para identificar a concepção ampliativa com *uma relação de conformidade* (agir conforme a lei, que fixa limites e permissões expressas – o que não é permitido é proibido), numa noção máxima de legalidade.<sup>314</sup>

E na seara tributária preconiza-se exatamente essa concepção ampliativa do princípio da legalidade com uma relação de conformidade, haja vista que agir conforme a lei no direito tributário necessariamente implica que a norma jurídica (lei em sentido estrito) determinará os limites da atuação do Fisco e também preverá as situações em que os entes tributantes poderão exercer o poder de tributar.

A compreensão da legalidade geral, por seu turno, identifica-se como uma reserva relativa, sujeita a incompletudes e também a delegações, resultando, na esteira do pensamento externado pelo jurista de Sevilla, Fernando Perez Royo, que “la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la

---

<sup>312</sup> PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 161.

<sup>313</sup> XAVIER, Alberto. op. cit., p. 13-16.

<sup>314</sup> VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária ou lei da selva... op. cit.

concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida, en todo o en parte, por una fuente secundaria”<sup>315</sup>.

Além disso, essa ideia de legalidade geral também sofre a influência de um desgaste do princípio da legalidade, que, conforme assinala Canotilho<sup>316</sup>, antes pressupunha um conceito unitário de forma e força de lei, mas que agora implica uma tendencial relativização à medida que surgiram outros atos com força de lei (decretos-lei, decretos-legislativos – pode-se aí acrescentar a medida provisória).

A ideia de legalidade geral, nesse contexto, assemelhar-se-ia a uma interpretação autêntica do termo “legislação tributária” encartado no artigo 96 do Código Tributário Nacional<sup>317</sup>, o qual comportaria as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, incluindo-se aí, sem maiores problemas, a medida provisória.

O vocábulo *legislação*, nos moldes dados pela interpretação autêntica levada a efeito pelo Código Tributário Nacional, assume um significado de lei em sentido lato. Isso porque, conforme preleciona Rubens Gomes de Sousa<sup>318</sup>, o termo lei pode ser usado num sentido *genérico*, no qual lei é toda norma jurídica de observância obrigatória sob pena de sanção; ou num segundo *específico*, só é lei a norma emanada do Poder Legislativo.

*Legislação tributária* abrange, portanto, além da lei em sentido estrito, todos aqueles atos normativos arrolados no artigo 96 do Código Tributário Nacional, opondo-se, portanto, à lei em sentido formal (oriunda do Parlamento) e também material (norma geral e abstrata a regular os aspectos principais da relação jurídico-tributária).

Já os princípios da legalidade e da reserva legal assumem aquele sentido mais estrito previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional, mas principalmente a

---

<sup>315</sup> PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 25. ed. España: Thomson Reuters-Civitas, 2015, p. 79. Tradução livre: “A lei pode limitar-se a estabelecer os princípios e critérios dentro dos quais a concreta disciplina da matéria reservada poderá posteriormente ser estabelecida, em todo ou em parte, por uma fonte secundária”.

<sup>316</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. op. cit., p. 723.

<sup>317</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966...** op. cit.

<sup>318</sup> SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 68.

ideia reproduzida nos artigos 146, III, da Constituição Federal e, também, no artigo 150, inciso I, do Texto Constitucional, que requer um procedimento democrático na elaboração de um comando que resultará na exigência de um tributo.

O princípio da legalidade se apresenta no direito constitucional brasileiro como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, à medida que, como ressalta José Roberto Vieira, trata-se de “ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa”<sup>319</sup>.

Além disso, defende-se neste estudo que o princípio da legalidade tributária encartado na Constituição Federal de 1988 também exigiria uma relação de conformidade da lei em sentido material, porquanto apenas a lei, ato emanado do Parlamento, seria o instrumento normativo constitucionalmente adequado para a disciplina da matéria tributária e, no caso de normas gerais em matéria de legislação tributária, haveria uma reserva absoluta de lei complementar.

Haveria, do ponto de vista da teoria externa, um confronto entre o princípio da legalidade geral (respaldado no art 5º, CF/88) e o princípio da legalidade tributária (arts. 146, III, e 150, I, ambos da CF/88), o primeiro admitindo a criação ou majoração de tributos por medida provisória e o último exigindo lei em sentido formal e material para a instituição ou aumento de exações tributárias.

De maneira bastante sucinta, conforme ensina Virgílio Afonso da Silva<sup>320</sup>, materialmente falando, as restrições a direitos fundamentais sempre têm base em princípios, e tais restrições acontecem porque dois ou mais princípios, com suporte fático amplo, colidem entre si, de modo que essas restrições podem ser feitas por regras existentes na legislação infraconstitucional ou pode ocorrer de uma dada situação de confronto entre princípios não tenha ainda sido objeto de ponderação pelo legislador, cabendo ao juiz, neste último caso, decidir o princípio que prevalecerá.

Um pressuposto imprescindível para a ideia de restrição é que “uma norma somente pode ser uma restrição a um direito fundamental se ela for compatível com a Constituição”<sup>321</sup>, pois se ela for inconstitucional, essa norma até poderá ser

---

<sup>319</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medida provisória em matéria tributária...**, p. 80.

<sup>320</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais...**, op. cit., p. 142-143.

<sup>321</sup> ALEXY, Robert. op. cit., p. 281.

caracterizada como intervenção, mas não será uma restrição a um direito fundamental.

Em se tratando da perspectiva negativa das liberdades públicas, “quando o Estado intervém no âmbito de proteção de um direito fundamental, e essa intervenção não é suficientemente fundamentada, deve ocorrer a consequência jurídica da liberdade, que é a exigência de abstenção estatal”<sup>322</sup>, ou seja, como a criação ou majoração de tributos por medida provisória não encontra fundamento no Texto Constitucional originário, a intervenção no âmbito de proteção do direito de propriedade do cidadão-contribuinte feita com base na Emenda Constitucional nº 32/2001 é ilegítima e inconstitucional.

Daí porque dizer-se que a autorização para instituir ou aumentar tributo por meio de medida provisória, com base na Emenda Constitucional nº 32/2001, trata-se de mera intervenção e não propriamente de uma restrição a direitos fundamentais, pois a norma que restringe direitos fundamentais, como visto anteriormente, necessariamente tem de ser uma norma *constitucional*, o que não é o caso da referida Emenda à Constituição no ponto em que permitiu a tributação por ato normativo emanado do Poder Executivo.

Dessa maneira, como observa Virgílio Afonso da Silva, ao se proceder ao controle de constitucionalidade, “se se verifica o preenchimento do suporte fático (intervenção não-fundamentada no âmbito de proteção de um direito), a consequência jurídica (exigência de abstenção estatal) consiste, em geral, na declaração da inconstitucionalidade da intervenção”<sup>323</sup>.

Mesmo para aqueles que optam pela constitucionalidade da tributação por medida provisória, adotando a teoria externa e a concepção de que no caso da medida provisória haveria apenas uma restrição a direitos fundamentais, o teste do sopesamento entre os princípios (legalidade geral vs. legalidade tributária) indica que instituir ou aumentar tributos por ato normativo do Executivo não é uma medida adequada, isto é, não guarda um fim constitucionalmente legítimo (o objetivo é meramente rapidez na arrecadação, salvo as situações de verdadeira presença dos

---

<sup>322</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais...**, op. cit., p. 76.

<sup>323</sup> *Ibidem*.

requisitos de relevância e urgência, como, v.g., a extrafiscalidade do imposto de exportação e o imposto extraordinário de guerra ou sua iminência), bem como não é necessária, visto que, se comparada a outras alternativas (por exemplo, a opção pela lei ordinária), a legalidade geral (que autoriza a tributação por medida provisória) não protege o direito fundamental de propriedade em extensão maior do que a legalidade tributária (pois a lei ordinária é um meio menos gravoso ao contribuinte-cidadão do que a medida provisória, esta última tendo efeito imediato e obstruindo a ampla discussão popular sobre a criação ou majoração do tributo).

Obviamente, o princípio da legalidade tributária também submeter-se-ia à proporcionalidade em sentido estrito a fim de que normas jurídicas orientadas pela autoimposição ou pela parêmia *no taxation without representation* ou ainda *nullum tributum sine lege*, embora adequadas e necessárias, não venham a restringir direitos fundamentais – no caso o direito fundamental de propriedade do contribuinte – a ponto de se caracterizar uma intervenção ou restrição que acabe se materializando em confisco de bens. Em outras palavras, a proporcionalidade em sentido estrito impediria um abuso na tributação, obstruindo a possibilidade de o legislador ordinário criar tributos desproporcionais, que se caracterizem efetivamente como uma lei confiscatória, mesmo que aprovada pelo Parlamento.

Nada obstante, o princípio da legalidade tributária está intimamente vinculado ao princípio republicano que orienta a Constituição Federal de 1988, pois os contribuintes somente devem pagar tributos cuja cobrança foi consentida por eles próprios, anuência esta que há de ser dada por lei, a qual criará um tributo ao descrever abstratamente sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, a base de cálculo e a alíquota, delineando, assim, os limites da norma jurídica tributária<sup>324</sup>.

Somente a observância do princípio da legalidade tributária pode conferir segurança jurídica aos contribuintes, à medida que confere determinabilidade, calculabilidade, previsibilidade, confiabilidade e certeza às relações jurídicas tributárias, reforçando a ideia de participação democrática na elaboração de normas jurídicas que imponham o dever de pagar tributos.

---

<sup>324</sup> CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., p. 261.

Como bem acentua Américo Masset Lacombe, não é admissível a regulação de matéria tributária por medida provisória, porquanto convém pontuar que o sistema tributário “está todo ele informado não pelo critério da urgência, mas, pelo contrário, pelo critério da não-urgência, a fim de que não seja o contribuinte surpreendido com uma carga tributária não prevista”<sup>325</sup>.

Não há dúvidas de que o princípio da legalidade tributária ou da reserva legal formal e material é uma garantia constitucional que visa preservar o direito fundamental de propriedade e que também se associa à ideia de separação de poderes, constituindo-se, dessa maneira, em verdadeira cláusula pétrea agasalhada pelo Poder Constituinte originário no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, reúnem todos os princípios constitucionais protetivos do cidadão-contribuinte para efetivamente construir uma verdadeira fortaleza jurídico-normativa contra as investidas autoritárias do Estado, o qual, numa tentativa de assalto aos direitos e garantias historicamente conquistados pelo povo, encontra uma barreira sólida na estrutura inabalável e incorruptível da reserva de lei (formal e material), no princípio da autoimposição, da representatividade, na separação dos poderes, nos adágios *nullum tributum sine lege* e *no taxation without representation*, na inviolabilidade do direito de propriedade sem autorização legal expressa, todos resultado de séculos de lutas contra a usurpação e a barbárie fiscal:

Não se trata aqui de estabelecer um radicalismo absoluto: ou a regra estatal ou fatalmente a regra da jângal. A humanidade e a vida, inclusive a jurídica e a política, não são maniqueístas assim. Há numerosos, talvez inúmeros, graus de legalidade e de legitimidade. Há fartas, talvez intermináveis, gradações republicanas e democráticas. Trata-se, isso sim, de uma opção de tendência no evolver do estado, de uma escolha de direção no quotidiano da vida pública: ou nos inclinamos, a cada passo, no sentido da legalidade, inclusive a tributária, no sentido republicano e democrático, ou – e aqui se trata de alternativa efetivamente extremada e drástica – caminhamos, a cada passo, em direção à mata original, melhor dizendo, “de volta” à floresta primitiva.<sup>326</sup>

O Estado Democrático de Direito, em que pese ser uma experiência relativamente recente no cenário político brasileiro, uma vez que o processo de

---

<sup>325</sup> LACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 69.

<sup>326</sup> VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária ou lei da selva...

redemocratização apenas começou não mais do que trinta anos atrás, foi e é uma opção política da qual as gerações futuras não podem abrir mão, sob pena de o pêndulo maldito da história guinar novamente para o autoritarismo, contexto em que o contribuinte, à semelhança do “inimigo” do Estado totalitário, possa vir a ser condenado às exações mais estapafúrdias pela simples condição de “ser contribuinte”.

Nesse contexto de redemocratização, outros princípios, além da reserva legal e da legalidade tributária, contribuem para um fortalecimento da posição do contribuinte frente à nefasta sanha arrecadatória do Estado, o que sói acontecer nas democracias ainda frágeis, ainda debilitadas por anos a fio de autoritarismo e de opressão, daí porque é extremamente importante que a Constituição seja efetivamente um *estatuto do contribuinte*, um complexo de normas que permitam a tributação equilibrada, baseada, sobretudo, na segurança jurídica.

Aqui compartilha-se uma visão prospectiva outrora externada em forma de meditação por José Roberto Vieira que, nos fins da década de 1990, propunha depositar nossos ameaçados, talvez debilitados tesouros jurídicos constitucionais nas mãos do Poder Judiciário, com a esperança na consolidação de um sistema de direito saturado de segurança jurídica<sup>327</sup>

E justamente aí o Poder Judiciário pode exercer um papel de protagonista, à medida que as cúpulas das Cortes Judiciais brasileiras vão sendo oxigenadas por juristas abertos aos ventos da democracia, cômnicos de seu dever constitucional, tomando o lugar que outrora era preenchido por pessoas compromissadas com o *establishment* autoritário, de modo também a interpretar a legislação tributária não mais à luz do positivismo do “Direito do Estado”, mas sim imprimindo força normativa à Constituição e a seus postulados.

Disso decorre a notória relevância da atividade judicial para a construção de uma sociedade livre, democrática, solidária, justa, republicana, especialmente no trabalho de revisão e superação de antigos julgados ainda calibrados com a desventura do autoritarismo, com a chaga de toda sorte de desmandos, vinculada ainda a um direito do passado já remoto, ainda presos a uma literalidade tosca de

---

<sup>327</sup> VIEIRA, José Roberto. **Medida provisória em matéria tributária...**, p. 329.



decretos, instruções administrativas e de medidas provisórias adrede preparadas para subverter a realidade de um Estado que é democrático e que é, acima de tudo, de direito.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade da tributação evoluiu juntamente com as estruturas do próprio Estado, transformando-se ao longo do tempo. Antes encarada como uma mera manifestação da vontade do príncipe, o exercício do poder de tributar passou a ser exercido racionalmente com base em comandos legais dirigidos a uma burocracia estatal.

Essa mudança de paradigma conferiu maior previsibilidade, estabilidade e segurança ao sistema tributário, o que era essencial para o desenvolvimento da economia do Estado liberal capitalista, que sempre aspirou pela presença de critérios de calculabilidade e razoável grau de certeza frente à ação muitas vezes imprevisível e autoritária do Estado fiscal.

No contexto brasileiro, a Emenda Constitucional nº 32/2001, no ponto em que autorizou a criação ou majoração de tributos por meio do instituto da medida provisória, frustrou essas expectativas de segurança jurídica, calculabilidade, previsibilidade e determinabilidade das normas jurídicas, além de ter violado cláusulas pétreas que estão resguardadas pelo Texto Constitucional originário, em particular o princípio da separação dos poderes e também direito individual do contribuinte.

Desde a promulgação da Constituição, em 05 de outubro de 1.988, já existia todo um sistema principiológico, além de regras constitucionais, elementos que se conjugam na proteção do contribuinte contra a ação do Fisco, nomeadamente o princípio da reserva legal em matéria tributária, que estabelece uma verdadeira reserva material e formal de lei, constituindo-se numa garantia fundamental daqueles que pagam tributos.

Essas reservas implicam que somente o Poder Legislativo (reserva formal), órgão que personifica a vontade popular na democracia indireta, pode criar ou aumentar tributos, à medida que somente o povo, por si mesmo, pode autovincular-se (autoimposição) em matéria de tributos, de maneira que ao Poder Executivo resta apenas o exercício da competência legislativa tributária expressamente estabelecida pelo Poder Constituinte originário.

Além disso, há também uma reserva material, notadamente no sentido de que toda matéria que possa, em alguma medida, afetar um direito fundamental do cidadão, necessariamente deve ser submetida ao Parlamento, porquanto, caso o contrário, haverá manifesta violação de garantias institucionais ou mesmo individuais consignadas pela Constituição Federal.

Em que pese a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobretudo durante a década de 1.990 e o primeiro decênio do século XXI, ter chancelado o uso da medida provisória para criar ou aumentar tributo, o que se viu, simultaneamente, foi a produção de julgados que pontualmente afirmavam a prevalência do princípio da reserva legal em matéria tributária, de maneira que os Ministros do STF, em alguns julgados, exigiam lei qualificada (lei complementar) para o tratamento de algumas temáticas tributárias.

Especialmente a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, a Corte Excelsa sinalizou a possibilidade de superação da vetusta jurisprudência que admitia o uso da medida provisória para aumentar ou mesmo criar tributos, sobretudo porque negou validade à lei ordinária para disciplinar um dos aspectos da relação jurídico-tributária, qual seja a solidariedade passiva.

Essa sinalização indica que a lei ordinária, embora expressamente autorizada pelo artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, não é instituto que pode regular elementos da relação jurídico-tributária, o que conduz a uma outra intuitiva conclusão: se a lei ordinária, hierarquicamente superior, não pode reger aspectos da regra matriz de incidência tributária, isso implicaria dizer que à medida provisória, que sequer provém do Poder Legislativo, também estaria interdita a regulamentação de tais matérias.

É lícito defender que, a partir do RE nº 562.276, o Supremo Tribunal Federal estaria acenando com a possibilidade de superar (*overruling*) sua jurisprudência anteriormente consolidada, a qual vem admitindo o uso de medida provisória em questões tributárias, visto que a exigência de lei complementar estabelecida pelo precedente judicial supracitado indica que outros elementos da obrigação tributária também deverão ser regulados por instrumento normativo mais qualificado.

Esse entendimento mais rigoroso em matéria tributária estaria em consonância com o Sistema Tributário Nacional introduzido pela originariamente pelo Poder Constituinte inicial e soberano, o qual não cogitou de atribuir ao Poder Executivo a competência legislativa primária em matéria tributária, como havia ocorrido na Constituição de 1.967 e na Emenda Constitucional de 1.969, haja vista que ambas permitiam ao Presidente da República utilizar do decreto-lei para disciplinar finanças e assuntos tributários.

Originariamente, o Poder Constituinte não previu que o Presidente da República expressamente se utilizasse da medida provisória para instituir ou mesmo aumentar o valor de tributos, uma vez que apenas a partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 32/2001 essa permissão foi dada ao Poder Executivo. Todavia, tal autorização foi levada a efeito pelo Poder Constituinte derivado, implicando em notória violação à separação dos poderes e, ainda, invadindo a esfera de direitos individuais do contribuinte.

Nesse diapasão, o precedente judicial do Supremo Tribunal Federal encartado no RE nº 562.276 aponta para uma importante e necessária revisão do Texto Constitucional, particularmente no ponto em que foi enxertado com a redação da Emenda (in)Constitucional nº 32/2001, a qual, à revelia das vedações estabelecidas pelo artigo 60, §4º, da Carta Magna, permitiu ao Poder Executivo o exercício da atividade legislativa primária em relação à instituição e majoração de tributos.

Conforme restou consignado ao longo deste trabalho, a legalidade genérica não possui envergadura suficiente para justificar o uso da medida provisória em matéria tributária, isso porque o Poder Constituinte originário, especificamente no que diz respeito a tributos, fez exigências mais rigorosas, visando justamente prevenir a ação fiscal de ocasião, preferindo a previsibilidade, a certeza e a segurança jurídica traduzidas no princípio da reserva legal.

A reserva legal, em suas duas perspectivas – formal e material, representa uma incontestável garantia fundamental do contribuinte frente ao poder de tributar do Estado, que jamais poderia ter sido relativizada pelo Poder Constituinte derivado, que desbordou dos limites expressamente materializados nas cláusulas pétreas constitucionais, que sempre vedaram o exercício da

atividade legislativa primária tributária pelo Poder Executivo, exceto os casos já arrolados no próprio Texto Constitucional originário.

À luz, portanto, dos valores que compreendem o Estado Democrático de Direito, destacadamente o princípio republicano, o princípio da reserva legal é uma garantia fundamental do cidadão-contribuinte que pode e deve ser oposta à atividade fiscal do Estado, a qual, para ser considerada legítima, requer que determinados aspectos da relação jurídico-tributária sejam estabelecidos apenas por lei, seja porque o Parlamento é o órgão constitucionalmente autorizado a relativizar a propriedade do cidadão, seja porque a tributação em si mesma é uma atividade que recai e que reduz o espectro dos direitos individuais do contribuinte.

Assim, o trabalho de redemocratização do país é diuturno, não é uma obra acabada. A democracia é algo que se vive no dia-a-dia, não é um arranjo de normas prontas e impostas pelo Estado ao sabor das conveniências dos governantes ou de interesses de classe. O processo democrático muitas vezes retrocede, quando se esperava seu avanço. Entretanto, isso não impede que, através de uma visão crítica dos institutos normativos, se recupere o caminho e se ajuste a bússola da história em direção ao norte democrático novamente.

Espera-se que o Poder Judiciário, que ultimamente tem canalizado boa parte das aspirações da sociedade brasileira em busca de um futuro melhor, seja capaz de intensificar o processo de democratização que se iniciou nos movimentos sociais da década de 1.980, mas que constantemente sofre ameaças provenientes das próprias instituições que são responsáveis pela materialização e efetivação da democracia.

A superação do entendimento que viabiliza o uso da medida provisória em matéria tributária seria um sinal de amadurecimento civilizatório e de fortalecimento da democracia, à medida que simbolicamente desataria definitivamente os laços que ainda atam a sociedade brasileira ao passado autoritário.

É tempo de ousar, é chegado o momento de prevalecer a força normativa à Constituição. É tempo de revisar, de superar o passado, de sublimar os traumas, de romper com o ranço autoritário, de negar os apetites vorazes do

poder: ou avançamos em direção a um futuro verdadeiramente democrático, autônomo, libertário ou retrocedemos e nos rendemos ao obscurantismo legal, ao positivismo tosco que tenta justificar a ruptura dos acordos outrora celebrados pelo povo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGAMBEN, Giorgio. **Estado de exceção**. Tradução de Miguel Freitas da Costa. Lisboa: Edições 70, 2003.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Seguridad jurídica. **Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario**, v. 22, 1988.

ÁVILA, Humberto. **Medida provisória na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo: entre a Ciência do Direito e o Direito da Ciência. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 6, n. 23, out./dez. 2008.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais Inconstitucionais?** Tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle jurisdicional dos pressupostos de validade das medidas provisórias. **Revista dos Tribunais**, v. 758, p. 11-15, dez. 1998.

\_\_\_\_\_. Perfil constitucional das medidas provisórias. **Revista de Direito Público**, v. 95, p. 30, 1990.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica**: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil. **Temas de direito constitucional**, v. 3, 2004.

\_\_\_\_\_. Dez anos da Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, v. 214, p. 1-25, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. O poder constituinte do povo no Brasil: um roteiro de pesquisa sobre a crise constituinte. **Lua Nova**, n. 88, p. 305-325, 2013.

BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Tradução de Sérgio Bath, 10. ed., Brasília: Editora UnB, 1998.

\_\_\_\_\_. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia**. Traducción de Rafael de Agapito Serrano, Madrid: Editorial Trotta, 2000.

BODIN, Jean. **Les six livres de la République**. Paris : Librairie générale française, 1993.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do Estado**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. A evolução constitucional do Brasil. **Estudos avançados**, v. 14, n. 40, p. 155-176, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

Acesso em 30/03/2016.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1.969**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em: 01/04/2016.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1.985**: convoca a Assembléia Nacional Constituinte e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc26-85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc26-85.htm). Acesso em: 26/03/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 29/10/2016.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Medidas provisórias posteriores à emenda nº 32**. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/medidas-provisorias>. Acesso em: 22/01/2017.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. **Resolução nº 01, de 08 de maio de 2002**: dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das Medidas Provisórias a que se refere o art. 62 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/rescon/2002/resolucao-1-8-maio-2002-497942-normaatualizada-pl.html>. Acesso em: 17/10/2016.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Assembleia Nacional Constituinte**: Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a%20-%20SUBCOMISS%C3%83O%20DE%20TRIBUTOS,%20PARTICIPA%C3%87%C3%83O%20E%20DISTRIBUI%C3%87%C3%83O%20DE%20RECEITAS%20.pdf>. Acesso em: 03/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 05/11/2016.



\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 712.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>. Acesso em: 10/12/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.029.** Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, julgamento: 08/03/2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4029%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4029%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a96kpra>. Acesso em: 17/10/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Precedentes: RE 403512 / SC, 16/12/2008; RE 378191/RJ, 16/05/2006; RE 370451/MG, 21/03/2006; RE 237658/SP, 16/09/2003; RE 349920/PE, 26/11/2002; RE 286292 AgR/PR, 06/08/2002; AI 370209 AgR/MG, 14/05/2002; RE 272820/ DF, 14/11/2000; RE 232526/MG, 16/11/1999; RE 247243/MG, 16/11/1999; AI 236976 AgR/MG, 17/08/1999; ADI 1417, 07/03/1996; RE 138284/CE, 01/07/1992.** Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 05/11/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Precedentes: ARE 669074 AgR / MG; RE 429158 AgR / RS; RE 541090 / SC; RE 564787 AgR / PR; RE 508043 AgR / PR; RE 378691 AgR / PR; RE 400320 AgR / PE; RE 356476 AgR-ED / DF; RE 275311 AgR / MG; RE 412188 AgR / PE; RE 248854 AgR-ED / MG; RE 356368 AgR / BA; AI 356012 AgR / MG; RE 292450 AgR / DF.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28medida+provis%F3ria+mat%E9ria+tribut%E1ria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qxsvj4l>. Acesso em: 02/08/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 239.286/PR,** Rel. Min. Celso de Mello, julgamento: 09/11/1999. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+239286%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/nre4ptm>. Acesso em 14/12/2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276,** Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento: 18/09/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2555009>. Acesso em 11/09/2016.

BURDEAU, Georges. **O Estado.** Tradução de Cascais Franco, Portugal: Publicações Europa-América, 1970.

CAMARGO, Luiz Henrique Volpe. A força dos precedentes no moderno processo. civil brasileiro. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Direito jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.**

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRÉ DE MALBERG, R. **Teoría general del Estado**. Traducción de José Lión Depetre. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. **Medidas provisórias**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. Declaração de inconstitucionalidade de dispositivo normativo em sede de juízo abstrato e efeitos sobre os atos singulares praticados sob sua égide. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, v. 5, n. 19, p. 279-307, 1997.

\_\_\_\_\_. **As medidas provisórias e a Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Juruá, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COMPARATO, Fábio Konder. Democratização e segurança. **Revista de Direito Público – RDP**, 71/76, jul.-set., 1984.

DAMOUS, Wadih; DINO, Flávio. **Medidas provisórias no Brasil: origem, evolução e novo regime constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Ianes. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto**. Trabalho publicado nos anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, Fortaleza-CE, 2010.

DANTAS, Ivo. Direito adquirido, emendas constitucionais e controle da constitucionalidade (A Intangibilidade do Direito Adquirido Face às Emendas Constitucionais). **Revista de Direito Administrativo**, v. 206, p. 109-134, 1997.

\_\_\_\_\_. Medida provisória: uma manifestação de vontade imperial do poder executivo à luz de uma análise crítica da EC 32. **Anuario iberoamericano de justicia constitucional**, n. 13, p. 181-206, 2009.

DE OTTO, Ignacio. **Derecho constitucional: sistema de fuentes**. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 2008.

DEL VECCHIO, Giorgio. **Teoria do Estado**. Tradução de Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 1957.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo, revisão técnica de Gilson Sá Leitão Rios, 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

\_\_\_\_\_. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ELIAS, Norbert. **O processo civilizador: formação do Estado e civilização**. v. 2, tradução de Ruy Jungmann, revisão, apresentação e notas de Renato Janine Ribeiro, Rio de Janeiro: Zahar, 1993.

SCOREL, Lauro. **Introdução ao pensamento político de Maquiavel**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2014.

FAORO, Raymundo. FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. v. 2. 10. ed. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000, p. 369.

FERNANDES, Florestan. A percepção popular da Assembléia Nacional Constituinte. **Estudos Avançados**, v. 2, n. 2, p. 86-88, 1988.

FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cadermatori, Hermes Zaneti Junior, Sérgio Cadermatori. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Medidas provisórias: Estados e Municípios. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 15/1996, p. 32 – 46, Abr – Jun, 1996.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones**. Traducción de Manuel Martínez Neira. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 1998.

FISCHER, Octávio Campos. Medidas provisórias no direito tributário brasileiro: uma leitura a partir do princípio do estado democrático de direito. **Revista do Instituto de Direito Brasileiro**, ano 1, nº 11, p. 6652, 2012.

\_\_\_\_\_. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1793**. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/les-constitutions-de-la-france/constitution-du-24-juin-1793.5084.html>>. Acesso em: 08/09/2016.

\_\_\_\_\_. **Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 03/11/2016.

GARCÍA MACHO, Ricardo. **Reserva de ley y potestad reglamentaria**. Barcelona: Editorial Ariel, 1988.

GUASTINI, Riccardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: el caso italiano. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009.

HÄBERLE, Peter. **El Estado constitucional**. Traducción de Héctor Fix-Fierro. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. Tradução de Hilomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HELLER, Hermann. **Teoría del Estado**. Traducción de Luis Tobío. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

HERSHOVITZ, Scott. Integrity and Stare Decisis. In: HERSHOVITZ, Scott. **Exploring Law's Empire: the jurisprudence of Ronald Dworkin**. Oxford: Oxford University Press, 2006.

HEUN, Werner. El principio monárquico y el constitucionalismo alemán del siglo XIX. **Fundamentos: Cuadernos monográficos de teoría del Estado, derecho público e historia constitucional**, n. 2, p. 559-586, 2000.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LABAND, Paul. **Derecho presupuestario**. Traducción de José Zamit. Madrid: Tecnos, 2012.

LACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACCHIAVELLI, Niccolò. **O Príncipe**. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

MACCORMICK, NEIL. **Rhetoric and the rule of law : a theory of legal reasoning**. New York: Oxford University Press Inc., 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006.

MALISKA, Marcos Augusto. **Estado e Século XXI: a integração supranacional sob a ótica do Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MANCIBO, Luis Villacorta. **Reserva de ley y Constitución**. Madrid: Caja Cantabria-Editorial Dykinson, 1994.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MELO, Lígia Maria Silva de. Segurança jurídica: fundamento do Estado de Direito. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, ano 6, nº 25, jul./set. 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONCADA, Cabral. **Filosofia do Direito e do Estado**. v. I. São Paulo: Livraria Acadêmica/Saraiva, 1950.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. **Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

\_\_\_\_\_. **Quem é o povo?** A questão fundamental da democracia. Tradução de Peter Naumann. Revisão de Paulo Bonavides. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

NERY, Vanderlei Elias. Diretas Já: a busca pela democracia e seus limites. **Lutas Sociais**, n. 24, p. 70-77, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

\_\_\_\_\_. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito. Coimbra, 1987.

NOVOA, Cesar García. Seguridad jurídica y Derecho Tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**: direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.

ORFANEL, Germán Gómez. Soldados y ciudadanos, según Carl Schmitt. **Revista de estudios políticos**, n. 123, p. 251-270, 2004.

PAINE, Thomas. **The Rights of Man**. Adelaide: University of Adelaide, 2014. Disponível em: <https://ebooks.adelaide.edu.au/p/paine/thomas/p147r/complete.html>. Acesso em: 25/11/2016.

PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **O Tributo na História**: da Antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. **La seguridad jurídica desde la filosofía del derecho**, 1990.

PEREZ ROYO, Fernando. Fundamento y ambito de la reserva de la ley en materia tributaria. **Hacienda Publica Española**, nº 14, p. 207-245, 1972.

\_\_\_\_\_. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 25. ed. España: Thomson Reuters-Civitas, 2015.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIGNATELLI, Concepción Martínez-Carrasco. **Naturaleza jurídica de las leyes “ad hoc”**. Generalitat de Catalunya – Escola d’Administració Pública de Catalunya. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1995.

PILATTI, Adriano. **A ordem constituinte de 1987-1988: progressistas, conservadores, ordem econômica e regras do jogo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

POZZOLO, Susana. Un Constitucionalismo ambíguo. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009.

PRADO, Maria da Graça de Almeida. A segurança jurídica na sociedade de risco e seus reflexos sobre políticas de desenvolvimento. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 10, nº 38, abr./jun. 2012.

RAMOS, J. Saulo. Constituição Federal-Medida provisória-Regime jurídico. **Revista de Direito Administrativo**, v. 176, p. 97-110, 1989.

ROTHENBURG, Walter Claudius. Medidas provisórias e suas necessárias limitações. **Revista dos Tribunais**, v. 690, p. 313 – 319, Abr.1993.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional**. São Paulo: Verbatim, 2010.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Du contrat social ou principes du droit politique**. Paris: Garnier Frères.

SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo y ponderación judicial. In: In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 2. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2009.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. **Principios de derecho administrativo general**. Tomo I. Tercera edición. Madrid: Iustel, 2015.

SANTOS, Evaristo Aragão. Em torno do conceito e da formação do precedente judicial. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, nº 21, mar./mai. 2010.

SARMENTO, Daniel. **Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda**. Disponível em: <http://fabioshecaira.wikispaces.com/file/view/ART.+Sarmiento+-+Ubiquidade+Constitucional.pdf>. Acesso em: 02/08/2015.

\_\_\_\_\_. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e justiça social. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Instituto Brasileiro de Direito Público**, n. 12, 2008.

\_\_\_\_\_. 21 Anos da Constituição de 1988: a Assembleia Constituinte de 1987/1988 e a Experiência Constitucional Brasileira sob a Carta de 1988. **Dados**, v. 29, n. 2, p. 207, 1986.

SCHIER, Paulo Ricardo. A constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clémerson Merlin (ORG). **Direito constitucional brasileiro**: teoria da constituição e direitos fundamentais. Revista dos Tribunais: São Paulo, v. 1, 2014.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**: anotações nucleares. 1. ed. 8. tir. Curitiba: Juruá, 2008.

SCHMITT, Carl. **La teoría de la Constitución**. Buenos Aires: Editorial Struhart & Cia. s. t.

SIEYÉS, Emmanuel Joseph. **Qu'est-ce que le Tiers état ?** Paris: Éditions du Boucher, 2002.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 35. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Constituição e segurança jurídica. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, ano 6, nº 59, jan. 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. 1. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOARES, Gláucio Ary Dillon; D'Araújo, Maria Celina (Orgs.). **21 anos de regime militar**: balanços e perspectivas. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1994.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUPIOT, Alain. **O espírito de Filadélfia**: a justiça social diante do mercado total. Traduzido por Tânia do Valle Tschiedel. Porto Alegre: Sulina, 2014.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Processo legislativo: processo das medidas provisórias no Congresso Nacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 51, p. 39-55, jul.-ago. 2003.

TÁCITO, Caio. As medidas provisórias na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, v. 176, p. 1-8, 1989.

TARUFFO, Michele. Precedente y jurisprudencia. Precedente. **Revista Jurídica**, p. 86-99, 2010.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, 2005.

\_\_\_\_\_. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TOUCHARD, Jean. **Historia de las ideas políticas**. Madrid: Tecnos, 1964.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VALEMBOIS, Anne-Laure. La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français. **Cahiers du Conseil constitutionnel**, nº 17 (Prix de thèse 2004), mars 2005.

VAZ, Manuel Afonso. **Lei e reserva de lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

VÉRGEZ, Juan Calvo. **Reserva de ley estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas**. Madrid: Dykinson, 2006.

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

\_\_\_\_\_. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR. América do Sul**, v. 37, p. 5-22, 2002.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça: um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma**. São Paulo: Malheiros, 1998.

VILLEGAS, Héctor Belisario. El contenido de la seguridad jurídica. **Revista Impuestos - LEGIS**, Bogotá: Colombia, nov.-dez. 1993.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa, revisão técnica de Gabriel Kohn, v. 2, 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2012.

\_\_\_\_\_. **Ensaio de Sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: ley, derechos, justicia**. Madrid: Trotta, 2011.

\_\_\_\_\_. **La ley y su justicia: tres capítulos de justicia constitucional**. Madrid: Trotta, 2014.

ZOLO, Danilo. **O Estado de Direito: história, teoria, crítica**. Organizado por Pietro Costa e Danilo Zolo. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.



## APÊNDICE

**Quadro 1:** Medidas provisórias editadas em matéria tributária desde a vigência da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2.001<sup>328</sup>:

Medida Provisória	Assunto	Conversão em lei
3, de 26.9.2001 Publicada no DOU de 27.9.2001	Estabelece normas para registro do resultado líquido negativo decorrente do ajuste dos valores em reais de obrigações e créditos, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.305, de 2001
16, de 27.12.2001 Publicada no DOU de 27.12.2001- Ed. extra	Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.426, de 2002
18, de 28.12.2001 Publicada no DOU de 28.12.2001- Ed. extra	Dispõe sobre subvenções ao preço e ao transporte do álcool combustível e subsídios ao preço do gás liquefeito de petróleo - GLP, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.453, de 2002
22, de 8.1.2002 Publicada no DOU de 9.1.2002	Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.451, de 2002
25, de 23.1.2002 Publicada no DOU de 24.1.2002(Ed. extra)	Dispõe sobre a tributação dos planos de benefícios de caráter previdenciário.	Convertida Lei nº 10.431, de 2002
38, de 14.5.2002 Publicada no DOU de 15.5.2002	Dispõe sobre o parcelamento de débitos tributários de Estados, do Distrito Federal, de Municípios e de empresas públicas e privadas em processo de falência ou de liquidação, institui regime especial de parcelamento da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, restabelece prazos para pagamento de débitos tributários, inclusive do imposto de renda incidente sobre lucro inflacionário, concede benefícios fiscais à instalação, ampliação ou modernização de unidades industriais e tratamento tributário isonômico entre produção nacional e a importação de papel-jornal, altera a legislação aduaneira e a relativa à cobrança de direitos antidumping e compensatórios, e dá outras providências.	Sem Eficácia Ato do Presidente do Congresso Nacional
41, de 20.6.2002 Publicada no DOU de 21.6.2002	Altera a Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio - PIS-Pasep e da Contribuição para o Financiamento da	Convertida Lei nº 10.548, de 2002

<sup>328</sup> BRASIL. Presidência da República. **Medidas provisórias posteriores à emenda nº 32.** Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/medidas-provisorias>. Acesso em: 22/01/2017.

	Seguridade Social - Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica, e dá outras providências	
66, de 29.8.2002 Publicada no DOU de 30.8.2002	Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.637, de 2002
67, de 4.9.2002 Publicada no DOU de 5.9.2002	Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.560, de 2002
73, de 14.10.2002 Publicada no DOU de 15.10.2002	Revoga o art. 12 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.	Rejeitada pelo Ato do Presidente da Câmara dos Deputados
75, de 24.10.2002 Publicada no DOU de 25.10.2002	Altera a Legislação Tributária Federal, e dá outras providências.	Rejeitada Ato do Presidente da Câmara dos Deputados
101, de 30.12.2002 Publicada no DOU de 31.12.2002 (Ed. extra)	Dispõe sobre a contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Seguridade Social - COFINS devidas pelas sociedades cooperativas em geral.	Convertida Lei nº 10.676, de 2003
107, de 10.2.2003 Publicada no DOU de 11.2.2003	Altera dispositivos das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.684, de 2003
135, de 30.10.2003 Publicada no DOU de 31.10.2003 - Ed. extra	Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.833, de 2003
153, de 23.12.2003 Publicada no DOU de 24.12.2003	Institui a Taxa de Avaliação in loco das instituições de educação superior e das condições de ensino dos cursos de graduação e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.870, de 2004
161, de 21.1.2004 Publicada no DOU de 22.1.2004	Acresce o art. 1º -A à Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, que institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados,	Convertida Lei nº 10.866, de 2004

	e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências.	
164, de 29.1.2004 Publicada no DOU de 29.1.2004 - Ed. extra	Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.865, de 2004
177, de 25.3.2004 Publicada no DOU de 26.3.2004	Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.893, de 2004
179, de 1º.4.2004 Publicada no DOU de 2.4.2004	Altera os arts. 8 o e 16 da Lei n º 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.892, de 2004
183, de 30.4.2004 Publicada no DOU de 30.4.2004 Ed. extra	Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários classificados no Capítulo 31 da NCM, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 10.925, de 2004
191, de 11.6.2004 Publicada no DOU de 14.6.2004	Dá nova redação aos arts. 1 o e 2 o da Lei n o 8.010, de 29 de março de 1990 , e acrescenta a alínea "f" ao inciso I do art. 2 o da Lei n o 8.032, de 12 de abril de 1990 , que dispõem sobre importações de bens destinados a pesquisa científica e tecnológica e suas respectivas isenções ou reduções de impostos.	Convertida Lei nº 10.964, de 2004
202, de 23.7.2004 Publicada no DOU de 26.7.2004	Altera a legislação tributária federal.	Convertida Lei nº 10.996, de 2004
206, de 6.8.2004 Publicada no DOU de 9.8.2004	Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais, institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.033, de 2004
209, de 26.8.2004 Publicada no DOU de 27.8.2004	Dispõe sobre a tributação dos planos de benefícios de caráter previdenciário e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.053, de 2004
219, de 30.9.2004 Publicada no DOU de 1º.10.2004	Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/PASEP E COFINS não cumulativas, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.051, de 2004
222, de 4.10.2004 Publicada no DOU de 5.10.2004	Atribui ao Ministério da Previdência Social competências relativas à arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias, autoriza a	Convertida Lei nº 11.098, de 2005

	criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério, e dá outras providências.	
227, de 6.12.2004 Publicada no DOU de 7.12.2004	Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda desse produto, altera as Leis nos 10.451, de 10 de maio de 2002 , e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.116, de 5.2005
232, de 30.12.2004 Publicada no DOU de 30.12.2004 - Ed. extra	Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.119, de 2005
243, de 31.3.2005 Publicada no DOU de 31.3.2005 - Ed. extra	Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.	Prejudicada Ato do Presidente da Câmara dos Deputados
249, de 4.5.2005 Publicada no DOU de 5.5.2005	Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso, o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, e dá outras providências.	Revogada Lei nº 11.186, de 2005
252, de 15.6.2005 Publicada no DOU de 16.6.2005	Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital, dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e dá outras providências.	Sem Eficácia Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional
254, de 29.6.2005 Publicada no DOU de 29.6.2005 - Ed. extra	Revoga a Medida Provisória nº 249, de 4 de maio de 2005 , que dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso, o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.	Convertida Lei nº 11.186, de 2005
255, de 1º.7.2005 Publicada no DOU de 4.7.2005	Prorroga o prazo para opção pelo regime de Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física dos participantes de planos de benefícios e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.196, de 2005

258, de 21.7.2005 Publicada no DOU de 22.7.2005	Dispõe sobre a Administração Tributária Federal e dá outras providências.	Sem Eficácia Ato Declaratório do Congresso Nacional
275, de 29.12.2005 Publicada no DOU de 30.12.2005	Altera a Lei n o 9.317, de 5 de dezembro de 1996 , que institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), em função da alteração promovida pelo art. 33 da Lei n o 11.196, de 21 de novembro de 2005 , e dispõe que o prazo a que se refere o art. 2 o da Lei n o 8.989, de 24 de fevereiro de 1995 , para reutilização do benefício da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005.	Convertida Lei nº 11.307, de 2006
280, de 15.2.2006 Publicada no DOU de 16.2.2006	Altera a Legislação Tributária Federal.	Convertida Lei nº 11.311, de 2006
281, de 15.2.2006 Publicada no DOU de 16.2.2006	Reduz a zero as alíquotas de imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) nos casos que especifica, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.312, de 2006
284, de 6.3.2006 Publicada no DOU de 7.3.2006	Altera dispositivos das Leis n os 9.250, de 26 de dezembro de 1995 , e 8.212, de 24 de julho de 1991.	Convertida Lei nº 11.324, de 19.7.2006
303, de 29.6.2006 Publicada no DOU de 30.6.2006	Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal.	Sem eficácia Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional
315, de 3.8.2006 Publicada no DOU de 4.8.2006	Dispõe sobre operações de câmbio, sobre registro de capitais estrangeiros, sobre o pagamento em lojas francas localizadas em zona primária de porto ou aeroporto, sobre a tributação do arrendamento mercantil de aeronaves, sobre a novação dos contratos celebrados nos termos do § 1 o do art. 26 da Lei n o 9.491, de 9 de setembro de 1997 , altera o Decreto n o 23.258, de 19 de outubro de 1933, a Lei n o 4.131, de 3 de setembro de 1962 , o Decreto-Lei n o 1.455, de 7 de abril de 1976 , e revoga dispositivo da Medida Provisória n o 303, de 29 de junho de 2006.	Convertida Lei nº 11.371, de 2006

340, de 29.12.2006 Publicada no DOU de 29.12.2006 - Ed. extra	Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física, dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dispõe sobre a redução a zero da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona, altera as Leis n o s 10.260, de 12 de julho de 2001, que dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior, 11.128, de 28 de julho de 2005, que dispõe sobre o Programa Universidade para Todos - PROUNI, e 6.194, de 19 de dezembro de 1974, que dispõe sobre o Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados por veículos automotores de via terrestre, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não (DPVAT), prorroga o prazo de que trata o art. 19 da Lei n o 11.314, de 3 de julho de 2006, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.482, de 2007
342, de 29.12.2006 Publicada no DOU de 2.1.2007	Altera e acresce dispositivos à Lei n o 11.438, de 29 de dezembro de 2006, que dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo.	Convertida Lei nº 11.472 de 2007.
351, de 22.1.2007 (PAC) Publicada no DOU de 22.1.2007 - Ed. extra	Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, reduz para vinte e quatro meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações, amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.488 de 2007.
380, de 28.6.2007 Publicada no DOU de 29.6.2007	Institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai.	Revogada Medida Provisória nº 391
382, de 24.7.2007 Publicada no DOU de 25.7.2007	Dispõe sobre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na aquisição no mercado interno ou importação de bens de capital destinados à produção dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei n o 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n o 6.006, de 28 de dezembro de 2006; autoriza a concessão de subvenção econômica nas operações de empréstimo e financiamento destinadas às empresas dos setores de calçados e	Revogada Medida Provisória nº 392

	artefatos de couro, têxtil, de confecção e de móveis de madeira; e dá outras providências.	
391, de 18.9.2007 Publicada no DOU de 18.9.2007 Ed. extra	Revoga a Medida Provisória n o 380, de 28 de junho de 2007, que institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai.	Convertida Lei nº 11.580 de 2007.
392, de 18.9.2007 Publicada no DOU de 19.9.2007	Revoga a Medida Provisória no 382, de 24 de julho de 2007, dispõe sobre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na aquisição no mercado interno ou importação de bens de capita destinados à produção dos bens relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006; autoriza a concessão de subvenção econômica nas operações de empréstimo e financiamento destinadas às empresas dos setores de calçados e artefatos de couro, têxtil, de confecção e de móveis de madeira.	Convertida Lei nº 11.604 de 2007.
412, de 31.12.2007 Publicada no DOU de 31.12.2007 Ed. extra	Dispõe sobre a prorrogação do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE, instituído pela Lei n o 11.033, de 21 de dezembro de 2004 .	Convertida Lei nº 11.726, de 2008
413, de 3.1.2008 Publicada no DOU de 3.1.2008 Ed. extra	Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3 o da Lei n o 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.727, de .2008
418, de 14.2.2008 Publicada no DOU de 15.2.2008	Altera as Leis n o s 11.508, de 20 de julho de 2007, que dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação, e 8.256, de 25 de novembro de 1991 , que cria áreas de livre comércio nos municípios de Pacaraima e Bonfim, no Estado de Roraima, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.732, de 2008
425, de 30.4.2008	Altera os arts. 18 e 19 da Medida Provisória n o 413, de 3 de janeiro de	Arquivada

Publicada no DOU de 30.4.2008 - Ed. extra	2008, para postergar a aplicação das disposições relativas à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas auferidas na venda de álcool.	Ato Declaratório nº 4, de 2008-SF
428, de 12.5.2008 Publicada no DOU de 13.5.2008	Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.774, de 2008
433, de 27.5.2008 Publicada no DOU de 28.5.2008	Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de farinha de trigo, trigo e pão comum e isenta do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM as cargas de trigo e de farinha de trigo, até 31 de dezembro de 2008.	Convertida Lei nº 11.787, de 2008
436, de 26.6.2008 Publicada no DOU de 27.6.2008	Altera as Leis n o s 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 11.727, de 23 de junho de 2008, relativamente à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incidentes no mercado interno e na importação, sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n o 6.006, de 28 de dezembro de 2006.	Convertida Lei nº 11.827, de 2008
438, de 1º.8.2008 Publicada no DOU de 4.8.2008	Dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras.	Convertida Lei nº 11.828, de 2008
446, de 7.11.2008 Publicada no DOU de 10.11.2008	Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dá outras providências.	Rejeitada do Ato do Presidente da Câmara dos Deputados
447, de 14.11.2008 Publicada no DOU de 17.11.2008	Altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei no 10.666, de 8 de maio de	Convertida Lei nº 11.933, de 2009



	2003, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica.	
449, de 3.12.2008 Publicada no DOU de 4.12.2008	Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.941, de 2009
451, de 15.12.2008 Publicada no DOU de 16.12.2008	Altera a legislação tributária federal, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 11.945, de 2009
457, de 10.2.2009 Publicada no DOU de 11.2.2009	Altera os arts. 96 e 102 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, que dispõem sobre parcelamento de débitos de responsabilidade dos Municípios, decorrentes de contribuições sociais de que tratam as alíneas "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.	Convertida Lei nº 11.960, de 2009
460, de 30.3.2009 Publicada no DOU de 31.3.2009	Dá nova redação aos arts. 4º e 8º da Lei no 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.024, de 2009
471, de 20.11.2009 Publicada no DOU de 23.11.2009	Altera as Leis nos 9.440, de 14 de março de 1997, e 9.826, de 23 de agosto de 1999, que estabelecem incentivos fiscais para o desenvolvimento regional.	Convertida Lei nº 12.218, de 2010
472, de 15.12.2009 Publicada no DOU de 16.12.2009	Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações	Convertida Lei nº 12.249, de 2010

	Estruturadas; altera a redação da Lei no 11.948, de 16 de junho de 2009; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; e dá outras providências.	
476, de 23.12.2009 Publicada no DOU de 24.12.2009	Dispõe sobre a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos por estabelecimento industrial para utilização como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos, e dá outras providências.	Vigência encerrada Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional
478, de 29.12.2009 Publicada no DOU de 29.12.2009 - Edição extra	Dispõe sobre a extinção da Apólice do Seguro Habitacional do Sistema Financeiro da Habitação - SH/SFH, altera a legislação tributária relativamente às regras de preços de transferência, e dá outras providências.	Vigência encerrada Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional
492, de 29.6.2010 Publicada no DOU de 29.6.2010 Edição extra	Acresce dispositivo ao art. 1º da Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, abre prazo para os Municípios regularizarem os parcelamentos relativos a contribuições sociais previdenciárias, e institui, no âmbito do Ministério da Educação, o plano especial de recuperação da rede física escolar pública, com a finalidade de prestar assistência financeira para recuperação das redes físicas das escolas públicas estaduais, do Distrito Federal e municipais afetadas por desastres.	Vigência encerrada Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional
497, de 27.7.2010 Publicada no DOU de 28.7.2010	Promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas, institui o Regime Especial de Tributação para construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol - RECOM, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.350, de 2010
510, de 28.10.2010 Publicada no DOU de 29.10.2010 - Edição extra	Regula o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizem negócios jurídicos em nome próprio; dá nova redação ao art. 31 da Medida Provisória no 497, de 27 de julho de 2010, que promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas e institui o Regime Especial de Tributação para construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol - RECOM; acresce dispositivos à Lei no	Convertida Lei nº 12.402, de 2011

	10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação; e dá outras providências.	
517, de 30.12.2010 Publicada no DOU de 31.12.2010	Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica, altera as Leis nos 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.478, de 29 de maio de 2007, e 12.350, de 20 de dezembro de 2010, institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares - RENUCLEAR, dispõe sobre medidas tributárias relacionadas ao Plano Nacional de Banda Larga, altera a legislação relativa à isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, dispõe sobre a extinção do Fundo Nacional de Desenvolvimento, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.431, de 2011
528, de 25.3.2011 Publicada no DOU de 28.3.2011	Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.	Convertida Lei nº 12.469, de 2011
529, de 7.4.2011 Publicada no DOU de 8.4.2011	Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, no tocante à contribuição previdenciária do microempreendedor individual.	Convertida Lei nº 12.470, de 2011
540, de 2.8.2011 Publicada no DOU de 3.8.2011	Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.546, de 2011
545, de 29.9.2011 Publicada no DOU de 30.9.2011	Altera a Lei no 10.893, de 13 de julho de 2004, que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM; altera a Medida Provisória no 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis no 11.434, de 28 de dezembro de 2006, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, e no 8.685, de 20 de julho de 1993; altera a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS na cadeia produtiva do café, institui o Programa	Convertida Lei nº 12.599, de 2012

	Cinema Perto de Você, e dá outras providências.	
549, de 17.11.2011 Publicada no DOU de 18.11.2011	Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP - Importação e da COFINS - Importação incidentes sobre a importação e a receita de venda no mercado interno dos produtos que menciona.	Convertida Lei nº 12.649, de 2012
556, de 23.12.2011 Publicada no DOU de 26.12.2011	Altera a Lei no 10.887, de 18 de junho de 2004, relativa à contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público, prorroga a vigência do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária, de que trata a Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e dá outras providências.	Vigência encerrada Ato Declaratório do Senado Federal
563, de 3.4.2012 Publicada no DOU de 4.4.2012	Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, restabelece o Programa Um Computador por Aluno, altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.715, de 2012
574, de 28.6.2012 Publicada no DOU de 29.6.2012 - Edição Extra	Estabelece medidas para estimular o pagamento de débitos relativos ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas autarquias e fundações; altera o art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, para prorrogar a vigência da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no	Vigência encerrada Ato Declaratório do Senado Federal

	mercado interno das massas alimentícias que menciona.	
578, de 31.8.2012 Publicada no DOU de 31.8.2012 - Edição extra	Permite a depreciação acelerada dos veículos automóveis para transportes de mercadorias e dos vagões, locomotivas, locotratores e tênderes que menciona, previstos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.	Convertida Lei nº 12.788, de 2013
582, de 20.9.2012 Publicada no DOU de 21.9.2012	Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; permite depreciação de bens de capital para apuração do Imposto de Renda; institui o Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes; altera a Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, quanto à abrangência do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa; altera a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na comercialização da laranja; reduz o Imposto de Renda devido pelo prestador autônomo de transporte de carga; e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.794, de 2013
584, de 10.10.2012 Publicada no DOU de 10.10.2012 - Edição extra	Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016.	Convertida Lei nº 12.780, de 2013
589, de 13.11.2012 Publicada no DOU de 14.11.2012	Dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.	Convertida Lei nº 12.810, de 2013
601, de 28.12.2012 Publicada no DOU de 28.12.2012 - Edição extra	Altera as Leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra, e para desonerar a folha de pagamentos dos setores da construção civil e varejista; nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que reduz as alíquotas das contribuições de que tratam os incisos I e III do caput do art.22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias ; nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para permitir às pessoas jurídicas da rede de arrecadação de receitas federais deduzir o valor da remuneração dos serviços de	Vigência encerrada Ato Declaratório do Congresso Nacional

	arrecadação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; e dá outras providências.	
609, de 8.3.2013 Publicada no DOU de 8.3.2013 - Edição extra	Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.839, de 2013
612, de 4.4.2013 Publicada no DOU de 4.4.2013 - Edição extra	Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, altera a Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Medida Provisória no 601, de 28 de dezembro de 2012; reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as indenizações a que se refere a Lei no 12.783, de 11 de janeiro de 2013; altera a Lei no 12.715, de 17 de setembro de 2012, para dispor sobre multa pecuniária pelo descumprimento do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO; e dá outras providências.	Vigência encerrada Ato Declaratório do Congresso Nacional
613, de 7.5.2013 Publicada no DOU de 8.5.2013	Institui crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na venda de álcool, inclusive para fins carburantes; altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para dispor sobre incidência das referidas contribuições na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de insumos da indústria química nacional que especifica, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 12.859, de 2013
617, de 31.5.2013 Publicada no DOU de 31.5.2013 - edição extra	Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita decorrente da prestação de serviços de transporte coletivo de passageiros nas modalidades que menciona.	Vigência encerrada Ato Declaratório do Congresso Nacional
627, de 11.11.2013 Publicada no DOU de 12.11.2013	Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da	Convertida Lei nº 12.973, de 2014

	Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.	
644, de 30.4.2014 Publicada no DOU de 2.5.2014	Altera os valores da tabela do imposto sobre a renda da pessoa física; altera a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.	Vigência encerrada Ato Declaratório nº 035, de 2014
651, de 9.7.2014 Publicada no DOU de 10.7.2014	Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros; sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências.	Convertida Lei nº 13.043, de 2014
656, de 7.10.2014 Publicada no DOU de 8.10.2014	Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores, prorroga benefícios, altera o art. 46 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que dispõe sobre a devolução ao exterior ou a destruição de mercadoria estrangeira cuja importação não seja autorizada, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 13.097, de 2015
668, de 30.1.2015 Publicada no DOU de 30.1.2015 - Edição extra	Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 13.137, de 2015
669, de 26.2.2015 Publicada no DOU de 27.2.2015	Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta; a Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, a Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, e a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas	Revogada Medida Provisória nº 671, de 2015

	frias; e a Lei n <sup>o</sup> 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016.	
670, de 10.3.2015 Publicada no DOU de 11.3.2015	Altera a Lei n <sup>o</sup> 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; a Lei n <sup>o</sup> 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e a Lei n <sup>o</sup> 9.250, de 26 de dezembro de 1995.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.149, de 2015
671, de 19.3.2015 Publicada no DOU de 20.3.2015	Institui o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro, dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais, e dá outras providências.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.155, de 2015
675, de 21.5.2015 Publicada no DOU de 22.5.2015	Altera a Lei n <sup>o</sup> 7.689, de 15 de dezembro de 1988, para elevar a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL em relação às pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização e às referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1 <sup>o</sup> do art. 1 <sup>o</sup> da Lei Complementar n <sup>o</sup> 105, de 10 de janeiro de 2001.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.169, de 2015
683, de 13.7.2015 Publicada no DOU de 14.7.2015	Institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com a finalidade de facilitar o comércio interestadual e estimular o investimento produtivo e o desenvolvimento regional.	Vigência encerrada Ato Declaratório n <sup>o</sup> 041, de 2015
685, de 21.7.2015 Publicada no DOU de 22.7.2015	Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.202, de 2015
687, de 17.8.2015 Publicada no DOU de 18.8.2015	Altera a Medida Provisória n <sup>o</sup> 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, para dispor sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine, e a Lei n <sup>o</sup> 12.529, de 30 de novembro de 2011, para dispor sobre as taxas processuais sobre os processos de competência do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - Cade, e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.196, de 2015



	monetariamente o valor das taxas e dos preços estabelecidos pela Lei n <sup>o</sup> 6.938, de 31 de agosto de 1981.	
690, de 31.8.2015 Publicada no DOU de 31.8.2015 - edição extra	Dispõe sobre a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI sobre as bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08, exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n <sup>o</sup> 7.660, de 23 de dezembro de 2011, altera a Lei n <sup>o</sup> 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quanto à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, e revoga os arts. 28 a 30 da Lei n <sup>o</sup> 11.196, de 21 de novembro de 2005, que dispõem sobre o Programa de Inclusão Digital.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.241, de 2015
692, de 22.9.2015 Publicada no DOU de 22.9.2015 - edição extra	Altera a Lei n <sup>o</sup> 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e a Medida Provisória n <sup>o</sup> 685, de 21 de julho de 2015, que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.259, de 2016
693, de 30.9.2015 Publicada no DOU de 30.9.2015 - edição extra	Altera a Lei n <sup>o</sup> 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, e altera a Lei n <sup>o</sup> 10.593, de 6 de dezembro de 2002, para dispor sobre o porte de arma de fogo institucional pelos servidores integrantes da Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil.	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.265, de 2016
694, de 30.9.2015 Publicada no DOU de 30.9.2015 - edição extra	Altera a Lei n <sup>o</sup> 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para dispor sobre o imposto sobre a renda incidente sobre juros de capital próprio, a Lei n <sup>o</sup> 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Lei n <sup>o</sup> 11.196, de 21 de novembro de 2005, para dispor sobre os benefícios fiscais do Regime Especial da Indústria Química e para suspender, no ano-calendário de 2016, os benefícios fiscais de que tratam os arts. 19, 19-A e 26 desta Lei.	Vigência encerrada Ato Declaratório n <sup>o</sup> 005, de 2016
713, de 1 <sup>o</sup> .3.2016 Publicada no DOU de 2.3.2016	Altera a Lei n <sup>o</sup> 12.249, de 11 de junho de 2010, para dispor sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a remessa de valores destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviços, treinamento	Convertida Lei n <sup>o</sup> 13.315, de 2016

	ou missões oficiais, e dá outras providências.	
714, de 1º.3.2016 Publicada no DOU de 2.3.2016	Extingue o Adicional de Tarifa Aeroportuária e altera a Lei nº 5.862, de 12 de dezembro de 1972, e a Lei nº 7.565, de 19 de dezembro de 1986.	Convertida Lei nº 13.319, de 2016
718, de 17.3.2016 Publicada no DOU de 17.3.2016 - Edição extra	Altera a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, para dispor sobre o controle de dopagem, a Lei nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, e dá outras providências.	Convertida Lei nº 13.322, de 2016
719, de 29.3.2016 Publicada no DOU de 30.3.2016	Altera a Lei nº 10.820, de 17 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a autorização para desconto de prestações em folha de pagamento; a Lei nº 12.712, de 30 de agosto de 2012, e a Lei nº 8.374, de 30 de dezembro de 1991, para dispor sobre o Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados por embarcações ou por sua carga; e a Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, para dispor sobre a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário inscrito em dívida ativa da União.	Convertida Lei nº 13.313, de 2016
757, de 19.12.2016 Publicada no DOU de 20.12.2016	Institui a Taxa de Controle de Incentivos Fiscais e a Taxa de Serviços em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa e dá outras providências.	Em Tramitação
762, de 22.12.2016 Publicada no DOU de 23.12.2016	Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para prorrogar o prazo de vigência da não incidência do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM previsto no art. 17 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.	Em Tramitação
766, de 4.1.2017 Publicada no DOU de 5.1.2017	Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.	Em Tramitação