

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

JOÃO VICTOR PONTES DE AMORIM

INCONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS POR
MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA

São Paulo

2024

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

JOÃO VICTOR PONTES DE AMORIM

**INCONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS POR
MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), pelo graduando João Victor Pontes de Amorim, como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sob orientação do Professor Doutor Roque Antônio Carrazza.

São Paulo

2024

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

AGRADECIMENTOS

Nesse momento de conclusão do curso, expresso meu mais profundo agradecimento à minha família e ao meu namorado, pelo amor incondicional, por ser a base sólida sobre a qual construí todos os meus sonhos e por todo suporte emocional prestado ao longo de toda minha vida, principalmente nos momentos mais difíceis.

Agradeço à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo pela estrutura institucional, pela formação acadêmica e pela educação transformadora que pude adquirir na graduação. Tenho muito orgulho de ter pertencido a essa Universidade que é tão reconhecida pela sua excelência acadêmica e pelo compromisso na formação técnica e profissional de seus discentes.

Além disso, expresso meus profundos agradecimentos ao corpo docente da Universidade e cada um professor com quem tive a oportunidade de estudar, sobretudo aos Doutores Roque Antônio Carrazza, Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa e Robson de Maia Lins, pela formação técnica e crítica na seara tributária, que me moldaram tanto no âmbito acadêmico quanto na esfera jurídico-profissional.

Por fim, manifesto meus mais profundos agradecimentos aos amigos que cultivei durante a graduação, em especial a Ana Carolina e ao Felipe de Lima. Sou muito grato pelas horas de estudos em grupo, pelos constantes debates e por todo companheirismo e cumplicidade ao longo desses anos. Cada momento juntos tornou essa jornada mais leve e especial. Levo comigo cada lição, conversa e apoio prestado durante esse período, que certamente seguirão ecoando em toda minha vida daqui em diante.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem por objetivo demonstrar a incompatibilidade da criação e majoração de tributos por meio de medida provisória editada pelo Chefe do Poder Executivo. Isso porque, a despeito das reiteradas manifestações jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade da medida, não se demonstra razoável que o Presidente da República, em decisão unilateral e em substituição à totalidade dos parlamentares regularmente constituídos pelo povo, possa instituir ou aumentar a carga tributária sem que haja qualquer violação à tripartição de poderes, ao princípio republicano, à segurança jurídica e, em especial, à estrita legalidade presente na seara jurídico-tributária. Diante disso, em observância às manifestações doutrinárias, buscar-se-á demonstrar, por meio do presente trabalho, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32/2001 e a impossibilidade de criação e instituição de tributo por meio de medida provisória.

Palavras-chaves: Tributário. Medida Provisória. Tributos. Legalidade.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

ABSTRACT

The aim of this academic paper is to demonstrate the incompatibility of creating and increasing taxes by means of a provisional measure issued by the head of the executive branch. This is because, despite the repeated jurisprudential manifestations of the Federal Supreme Court recognising the constitutionality of the measure, it is unreasonable for the President of the Republic, in a unilateral decision and in substitution for the totality of the parliamentarians regularly constituted by the people, to be able to institute or increase the tax burden without there being any violation of the tripartite powers, the republican principle, legal certainty and, in particular, the strict legality present in the legal-tax area. In view of this, in compliance with the doctrinal manifestations, this work will seek to demonstrate the unconstitutionality of Constitutional Amendment 32/2001 and the impossibility of creating and instituting a tax by means of a provisional measure.

Keywords: Tax. Provisional Measure. Taxes. Legality.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|------|------------------------------------|
| Art. | Artigo |
| CRI | Constituição da República Italiana |
| CF | Constituição Federal de 1988 |
| DL | Decreto-lei |
| EC | Emenda Constitucional |
| LC | Lei Complementar |
| LO | Lei Ordinária |
| MP | Medida Provisória |
| PL | Projeto de Lei |
| STF | Supremo Tribunal Federal |

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SUMÁRIO

| | | |
|-----|--|----|
| 1. | Introdução..... | 8 |
| 2. | Separação de Poderes..... | 9 |
| 3. | Funções Típicas e Atípicas dos Poderes de Estado..... | 12 |
| 4. | Lei e Processo Legislativo da Lei Ordinária..... | 14 |
| 5. | Princípio Republicano..... | 18 |
| 6. | Poder de Tributar..... | 20 |
| 7. | Princípio da Anterioridade Tributária..... | 24 |
| 8. | Princípio da Legalidade..... | 26 |
| 9. | Princípio da Estrita Legalidade Tributária..... | 28 |
| 10. | Pressupostos para edição da Medida Provisória..... | 31 |
| 11. | Origem da Medida Provisória..... | 35 |
| 12. | Medida Provisória como meio para Instituição ou Majoração de Tributos e Jurisprudência do STF..... | 39 |
| 13. | Impossibilidade de Criação e Majoração de Tributos por meio de Medida Provisória..... | 44 |
| 14. | Conclusão..... | 50 |
| 15. | Referências Bibliográficas..... | 52 |

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, com o escopo de inibir arbitrariedades a serem cometidas pelos detentores do poder, repartiu as funções e as prerrogativas públicas aos Poderes de Estado, os quais competem exercer, de modo independente e harmônio, as funções *tipicamente* legislativas, administrativa e jurisdicionais (art. 2º da CF¹)².

Todavia, em caráter estritamente excepcional, caberão aos detentores do poder exercer as funções *atípicas*, no qual, nos estritos limites constitucionais, é conferido a um Poder de Estado (Executivo, Legislativo ou Judiciário) a prerrogativa de exercer função primacialmente reservada a outro³, podendo, assim, um Poder de Estado exercer funções estranhas às suas atribuições sem que haja qualquer violação à separação de poderes e às diretrizes constitucionais.

É o que ocorre quando o Legislativo se encarrega de administrar ao prover cargos da sua estrutura e julgar o Presidente da República por crime de responsabilidade; quando o Judiciário exerce funções legislativas ao elaborar seus regimentos internos e ao baixar portarias, resoluções e provimentos; ou quando o Executivo edita medidas provisórias e julga processos administrativos da sua competência⁴.

Não obstante a isso, há determinadas funções que não podem ser compartilhadas com outros poderes, como ocorre com a função de instituir e majorar tributos, matéria reservada com *exclusividade* ao Poder Legislativo. Isso porque, à luz do princípio da legalidade, tem-se a garantia de que nenhum tributo será criado ou aumentado senão em virtude de lei (art. 150, I da CF).

Nessa medida, sendo a lei a manifestação legítima de vontade do povo através de seus representantes eleitos no Poder Legislativo, depreende-se que sua instituição mediante referido veículo normativo representa o consentimento popular com a criação ou majoração da carga tributária⁵.

Daí porque, à luz do princípio da legalidade *estricta* presente na seara tributária, o Poder Legislativo – e tão somente ele – detém a prerrogativa constitucional de editar normas

¹ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

² MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. Barueri: Atlas, 2023. p. 909/910.

³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 216.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional. E-book*. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. p. 1033.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 32/33.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

tributárias que façam nascer deveres e obrigações aos particulares. Desse modo, a lei deve ser insculpida por parlamentares eleitos pelo povo e ser submetida ao regular processo legislativo, em especial atenção ao princípio republicano⁶.

No entanto, em violação à separação de poderes e à estrita legalidade presente na seara tributária, a Emenda Constitucional nº 32/2021 passou a prever a possibilidade de medida provisória editada pelo Chefe do Poder Executivo instituir ou majorar tributários.

Não obstante a nítida inconstitucionalidade do referido ato normativo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal já chancelou em diversas oportunidades, inclusive em controle concentrado de constitucionalidade (ADI 7.375/TO, ADI 1.417-0/DF, ADI 1667 MC etc.), a legitimidade de criação e majoração de tributo por meio de medida provisória, sem que supostamente houvesse violação às balizas constitucionais.

Todavia, ainda que a matéria esteja pacificada no âmbito da jurisprudência da Suprema Corte, não se pode deixar de apontar a incompatibilidade dessa medida à luz do texto constitucional, sobretudo porque não poderia um ato unilateral expedido pelo Chefe do Poder Executivo substituir os Parlamentares regularmente constituídos pelo povo, bem como afastar a observância ao processo legislativo estabelecido pela Constituição Federal.

Diante desse cenário, pretende-se examinar, com o presente trabalho, a inconstitucionalidade da criação e majoração de tributo por intermédio de medida provisória, não apenas porque somente a lei formal tem o condão de gerar deveres e obrigações na esfera jurídica dos particulares, mas também porque eventual ingerência por parte do Poder Executivo em regulamentar matéria de competência *exclusiva* do Legislativo implica violação à tripartição de poderes e ao próprio princípio republicano.

2. SEPARAÇÃO DE PODERES

A tripartição de poderes, consagrada pelo artigo 2º da Constituição Federal⁷, constitui um dos pilares da República Federativa do Brasil, fundamentando-se em dois principais aspectos: *harmonia* entre os Poderes, caracterizada pelo tratamento recíproco e pela estima às prerrogativas conferidas a cada um; bem com a *independência* funcional, que exige a inexistência de meios de subordinação e hierarquização entre eles⁸.

⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, 218.

⁷ Art. 2º: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 111.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Ao assim estabelecer, o texto constitucional visa primordialmente inibir arbitrariedades e excessos a serem cometidos pelos detentores do poder, prevendo, para tanto, a existência de Poderes de Estado independentes e harmônicos entre si, com repartições das prerrogativas públicas para assegurar a perpetuidade do Estado Democrático de Direito⁹.

Por isso, inclusive, a Constituição determinou que o princípio da separação de poderes constitui cláusula pétrea, não podendo ser reduzido ou modificado por emenda constitucional editada pelo Poder Constituinte Derivado (art. 60, § 4º, III da CF¹⁰).

Na Antiguidade, Aristóteles já idealizava a separação das funções estatais em três principais poderes: o *deliberante* (responsável pela tomada de decisões), o *executivo* (que se vincula à aplicação pelos magistrados dos referidos atos decisórios) e o *judiciário* (responsável pela aplicação da justiça no caso concreto)¹¹⁻¹².

Posteriormente, o ideal foi revisitado por John Locke que dividiu as funções públicas entre três poderes: O Poder Legislativo (responsável por decidir de que forma a força pública poderia ser manejada), o Poder Executivo (que deve aplicar a força pública no âmbito interno para manutenção da ordem jurídica) e o Poder Federativo (ao qual compete a administração da segurança e do interesse público externo, formando alianças com outros Estados)¹³⁻¹⁴.

No entanto, foi apenas com Montesquieu que o princípio da separação de poderes pôde-se ser concebido da forma clássica que atualmente o conhecemos, com a tripartição das prerrogativas públicas de executar, julgar e legislar. A premissa subjacente a essa conclusão está relacionada ao princípio de freios e contrapesos que consiste no controle do poder estatal mediante a utilização do próprio poder, de modo que, a despeito da autonomia conferida a cada Poder de Estado, todos seriam controlados mutuamente uns pelos outros para evitar abusos e arbitrariedades na utilização da máquina pública.

⁹ MORAES, *op. cit.*, p. 827.

¹⁰ § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: III - a separação dos Poderes.

¹¹ De acordo com Aristóteles: “Em todo governo, existem três poderes essenciais, cada um dos quais o legislador prudente deve acomodar da maneira mais conveniente. Quando estas três partes estão bem acomodadas, necessariamente o governo vai bem, e é das diferenças entre estas partes que provêm as suas. O primeiro destes três poderes é o que delibera sobre os negócios do Estado. O segundo compreende todas as magistraturas ou poderes constituídos, isto é, aquele de que o Estado precisa para agir, suas atribuições e a maneira de satisfazê-las. O terceiro abrange os cargos de jurisdição”. (ARISTÓTELES. *A Política*. Tradução Roberto Leal Ferreira. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988. p. 127).

¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. E-book. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 116.

¹³ LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos*. Petrópolis: Vozes, 1994. p. 171.

¹⁴ PELICOLI, Angela Cristina. A atualidade da reflexão sobre a separação dos poderes. Senado. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/43/169/ril_v43_n169_p21.pdf>. Acesso em: 13 de setembro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Nesse sentido, expõe Montesquieu¹⁵:

“Tampouco existe liberdade se o poder de julgar não for separado dos Poderes Legislativo e Executivo. Se estivesse unido ao Poder Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse unido ao Poder Executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor”.

Esse princípio foi posteriormente revisado pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, cujo artigo 16 dispôs que qualquer sociedade em que a garantia dos direitos não seja assegurada e a separação dos poderes determinada, não se tem Constituição¹⁶. Desde então, o princípio passou a ser adotado pelos Estados Constitucionais como verdadeiro pilar para a estrutura organizacional da máquina estatal¹⁷.

No Brasil, a Constituição da República de 1988 positivou, em seu art. 2º, a separação de poderes, estabelecendo a *independência* e a *harmonia* entre o Legislativo, Executivo e Judiciário. De um lado, a independência relaciona-se (i) à ausência de hierarquia entre os Poderes de Estado; (ii) à possibilidade de atuar sem qualquer subordinação; bem como (iii) à livre organização para prestação dos serviços; como ocorre com a discricionariedade conferida ao Presidente da República para promover ou extinguir cargos a ele vinculados¹⁸.

Por sua vez, a harmonia caracteriza-se pela colaboração mútua e na estima às funções públicas conferidas a cada um pelo texto constitucional, cabendo a todos os Poderes de Estado atuar de maneira cooperativa para atender em última instância os interesses coletivos. Não se trata, no entanto, de um princípio absoluto; afinal, como narrado, para manutenção do Estado Democrático de Direito, cabem aos Poderes de Estado, em atenção ao sistema de freios e contrapesos, interferir uns nos outros para alcançar o equilíbrio necessário para atender os interesses dos administrados.

A esse respeito, expõe André Ramos Tavares¹⁹:

“A Constituição brasileira não levou a cabo nenhum tratamento sistemático das funções do Estado. Procedeu à consagração expressa do princípio da separação dos órgãos do poder no art. 2º, nos seguintes termos: ‘São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário’. Além da referência expressa acima, há uma articulação dispersa nas normas constitucionais, e uma orientação funcional que a cada um desses órgãos corresponderá. Só pelo estudo sistemático é que se poderá chegar a uma conclusão sobre as funções que

¹⁵ MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 168.

¹⁶ Artigo XVI: “Toute société dans laquelle la garantie des droits n’est pas assurée et la séparation des pouvoirs déterminée, n’a point de constitution”.

¹⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. E-book. 22. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 972.

¹⁸ SILVA, 2016, p. 111.

¹⁹ TAVARES, *op. cit.*, p. 980.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

verdadeiramente exerce cada um dos órgãos previstos constitucionalmente, e que não se restringem mais a apenas três (assim, ter-se-ia a função administrativa, a governativa ou política, a judicial, a legislativa, a de controle etc.). Anna Candida da Cunha Ferraz elucida a sistemática constitucional, anotando que, ‘no desdobramento constitucional do esquema de poderes, haverá um mínimo e um máximo de independência de cada órgão de poder, sob pena de se desfigurar a separação, e haverá, também, um número mínimo e um máximo de instrumentos que favoreçam o exercício harmônico dos poderes, sob pena de, inexistindo limites, um poder se sobrepor ao outro poder, ao invés de, entre eles, se formar uma atuação ‘de concerto’’. Deve haver, pois, grande prudência na análise da cláusula constitucional da separação dos poderes, para que se construa e preserve a necessária harmonia, fator crucial para a existência de mais de um ‘poder’.”

Por sua vez, Geraldo Ataliba, ao analisar a teoria tripartite, defende que há três grupos distintos de órgãos: (i) aquele que edita as normas gerais e abstratas (Poder Legislativo); (ii) aquele que apenas aplica no plano concreto as normas jurídicas para efeitos da administração do País (Poder Executivo); e (iii) aquele que, em caso de litígio, decide a respeito da conformidade ou não de cada ato particular/público às normas gerais (Poder Judiciário)²⁰.

Assim, a independência funcional e a harmonia entre esses órgãos garantiriam o pleno equilíbrio entre os Poderes de Estado, bem como o respeito aos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos.

3. FUNÇÕES TÍPICAS E ATÍPICAS DOS PODERES DE ESTADO

No regular desempenho de suas funções *típicas*, compete ao Poder Legislativo editar normas jurídicas gerais e abstratas, vinculando com força cogente todos aqueles que se encontram nas circunstâncias fáticas delimitadas no ato normativo. Nesse cenário, poderá o Legislativo, utilizando de sua competência constitucional e mediante a criação de norma específica para esse fim, estabelecer obrigações, proibições ou faculdades à esfera jurídica dos cidadãos²¹.

De outro lado, cabe ao Poder Executivo, em atenção às balizas normativas previamente estabelecidas pelo Poder Legislativo, exercer os atos de chefia do estado, de governo e de administração, atuando na defesa do território nacional, da manutenção da ordem pública, nas relações internacionais com outros Estados etc.

Por sua vez, compete ao Poder Judiciário atuar na pacificação dos conflitos de interesse, aplicando no plano concreto a lei e a imposição da validade das normas jurídicas²². Assim, ao

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 52/53.

²¹ CARRAZA, *op. cit.*, p. 215.

²² GAMA, Tacio Lacerda. *Teoria dialógica da validade: existência, regularidade e efetividade das normas jurídicas*. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Disponível em:

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Judiciário é dada a prerrogativa de exercer a jurisdição mediante a interpretação do texto normativo e o aplicando à luz das premissas de fato delimitadas em juízo. Desse modo, uma vez provocado, caberá ao Judiciário interpretar a lei de maneira imparcial e aplicá-la ao caso concreto, obedecendo as balizas processuais e constitucionais vigentes²³.

Além das funções *típicas*, é possível que os Poderes de Estado exerçam, nos estritos limites constitucionais, as prerrogativas que, em tese, seriam reservadas a outro ente. Trata-se das denominadas funções *atípicas* dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Isso porque, a separação clássica das funções estatais sofreu ao longo da historiografia diversas alterações, passando, por exemplo, a rejeitar a necessidade de poderes totalmente independentes e uma tripartição *rígida* das prerrogativas públicas.

Afinal, em consonância com a perspectiva de Alexandre de Moraes, o Direito Constitucional, apesar de consagrar a teoria da separação de poderes, entende que, se interpretado o princípio com extrema rigidez, impossibilitar-se-ia que o Estado fornecesse a todo o seu povo o bem-estar e a segurança jurídica intrínseca à teoria tripartite, “devendo, pois, separar as funções estatais dentro de um mecanismo de controles recíprocos, denominado ‘freio e contrapesos’ (*checks and balances*)”²⁴.

Assim, para garantir a eficiência do Estado, o equilíbrio e a harmonia entre os poderes e assegurar o funcionamento contínuo do Estado Democrático de Direito, foram estabelecidas estruturas de regulação e monitoramento, que se exteriorizam mediante as funções *atípicas* dos Poderes da República.

Essa evolução, todavia, não suprime *in totum* a teoria da repartição de poderes consagrada pela doutrina clássica. Trata-se de um aprimoramento que, ao mesmo tempo que mantém o núcleo essencial da separação tripartite, visa atender os anseios sociais e considerar de maneira mais apropriada o momento atual e as circunstâncias históricas na qual o Estado brasileiro está inserido.

Nesse contexto, no regular exercício das funções atípicas, cabe ao Poder Legislativo (i) exercer as funções de *administrar* – ao, por exemplo, prover cargos de sua estrutura – art. 52,

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/142/edicao-1/teoria-dialogica-da-validade:-existencia,-regularidade-e-efetividade-das-normas-juridicas>. Acesso em: 09 de setembro de 2024.

²³ PESSOA, Flávia Moreira Guimarães. *Democratizando o acesso à Justiça: 2022*. Conselho Nacional de Justiça. Disponível: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/democratizando-acesso-justica-2022-v2-01022022.pdf>>. Acesso em: 09 de setembro de 2024.

²⁴ MORAES, *op. cit.*, p. 833.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

XIII da CF/88²⁵) e (ii) *julgar* – quando, p. ex., o Senado Federal processa e julga o Presidente da República por crime de responsabilidade – art. 52, I da CF/88²⁶)²⁷.

De igual modo, o Poder Judiciário exerce (i) as funções *legislativas* ao, p. ex., elaborar seus regimentos internos (art. 96, I, “a” da CF/88²⁸) e ao exercer a iniciativa de lei complementar que disponha sobre o Estatuto da Magistratura (art. 93, I da CF/88²⁹) e (ii) funções *administrativas* ao dispor sobre suas secretarias e serviços auxiliares (art. 96, I, “b” da CF/88³⁰).

Por sua vez, o Poder Executivo, em caráter atípico, exerce (i) as funções *jurisdicionais* quando julga sindicâncias e processos administrativos abertos para apurar infrações cometidas por seus servidores; e (ii) as funções *legislativas* ao editar lei delegada (art. 68 da CF/88³¹) ou medida provisória (art. 62 da CF/88³²) – que será objeto de estudo nos tópicos a seguir.

4. LEI E PROCESSO LEGISLATIVO DA LEI ORDINÁRIA

A lei é a *forma* de que se reveste a norma dentro do ordenamento jurídico, criada mediante processos legislativos próprios e editada pelas autoridades competente que compõem o Poder Legislativo³³⁻³⁴. Trata-se, de acordo com Silvio Venozza, de uma “regra geral de direito, abstrata

²⁵ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: XIII - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos cargos, empregos e funções de seus serviços, e a iniciativa de lei para fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias.

²⁶ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles.

²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

²⁸ Art. 96. Compete privativamente: I - aos tribunais: a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos.

²⁹ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: I - ingresso na carreira, cujo cargo inicial será o de juiz substituto, mediante concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as fases, exigindo-se do bacharel em direito, no mínimo, três anos de atividade jurídica e obedecendo-se, nas nomeações, à ordem de classificação.

³⁰ Art. 96. Compete privativamente: I - aos tribunais: b) organizar suas secretarias e serviços auxiliares e os dos juízos que lhes forem vinculados, velando pelo exercício da atividade correicional respectiva.

³¹ Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

³² Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

³³ FARRAZ JUNÍOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnicas, decisão, dominação*. E-book. 12. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 214.

³⁴ CÂMARA MUNICIPAL DE CAJAMAR. *O que é uma Lei? Pra que ela serve?* Disponível em: <[https://www.cmdc.sp.gov.br/texto/12#:~:text=8%20de%20Setembro%20%2D%20Lei%20\(do,autoridades%20competentes%20para%20o%20efeito.>](https://www.cmdc.sp.gov.br/texto/12#:~:text=8%20de%20Setembro%20%2D%20Lei%20(do,autoridades%20competentes%20para%20o%20efeito.>)>. Acesso em: 18 de setembro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

e permanente, dotada de sanção, expressa pela vontade de uma autoridade competente, de cunho obrigatório e de forma escrita”³⁵.

No regular desempenho de suas funções, cabe ao Poder Legislativo instituir o direito positivo, estabelecendo na esfera jurídica dos legislados direitos e obrigações. Noutros termos, a Constituição da República outorgou ao Legislativo a prerrogativa de “fixar genérica e abstratamente, com força obrigatória, os preceitos a serem observados não só pelos cidadãos, como pelos próprios órgãos do Estado”³⁶ (Executivo e Judiciário).

Para tanto, é necessária a observância de uma série de procedimentos e atos para criação e promulgação das espécies normativas (como emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, decretos legislativos etc.). Tais atos referem-se ao denominado *processo legislativo*, consagrado pelo art. 59 e seguintes da Constituição da República, que compreende (i) a iniciativa legislativa; (ii) a discussão e as emendas; (iii) a votação; (iv) sanção e veto e (v) a promulgação e publicação.

O processo legislativo tem por fundamento o princípio da legalidade disciplinado pelo art. 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei instituída pelo órgão competente obedecendo o devido processo legislativo constitucional.

A violação ao processo legislativo, aliás, poderá ensejar a declaração de inconstitucionalidade formal da norma; cabendo ao Poder Judiciário exercer, nessa hipótese, o controle repressivo de constitucionalidade mediante a via difusa (que possui efeitos apenas *inter partes*) ou a concentrada (com efeitos *erga omnes*).

Diante disso, para elaboração das espécies normativas, cabe ao membro ou órgão competente apresentar e dar início ao projeto de lei. Trata-se do ato intitulado *iniciativa*, que consiste na discricionariedade conferida às autoridades ou ao próprio povo (art. 61 da CF/88³⁷) para apresentação de projetos de lei, podendo a iniciativa ser comum ou reservada.

A primeira se sucede quando a propositura do projeto se dá pelo Presidente da República, por qualquer membro ou Comissão do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal) e, ainda, pelos cidadãos mediante iniciativa popular (art. 61 da CF/88).

³⁵ VENOSA, Silvio de Salvo. *Introdução ao estudo do direito. E-book*. 7. ed. Barueri: Atlas, 2022. p. 103.

³⁶ ATALIBA, 2011. p. 50.

³⁷ “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição”.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

De outro lado, estar-se-á diante de uma iniciativa reservada quando apenas determinada autoridade ou órgão detém a prerrogativa de propor o projeto de lei, como ocorre com a iniciativa privativa do Presidente da República de propor projeto de lei que fixe ou modifique os efetivos das Forças Armadas (art. 61, § 1º, I da CF/88³⁸) ou que disponha sobre criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração (art. 61, § 1º, II, “a” da CF/88³⁹).

Nessas hipóteses, de acordo com Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco, a Constituição objetiva conferir ao agente a conveniência e oportunidade da deflagração do debate legislativo em torno da matéria a que se refere o ato normativo⁴⁰.

Após a sua apresentação, o projeto de lei submeter-se-á ao crivo das comissões do Congresso Nacional, aos quais é conferida a prerrogativa de analisar a constitucionalidade do projeto e demais aspectos jurídicos intrínsecos à discussão delimitada no ato normativo apresentado.

Assim, compete à Câmara dos Deputados (mediante a Comissão de Constituição, Justiça e Redação) e ao Senado Federal (na figura da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania) analisar a compatibilidade do projeto de lei com o texto constitucional em vigor, bem como, em momento posterior, discutir o mérito do projeto e votar nas hipóteses em que for dispensada a presença do Plenário, nos termos em que permite o art. 58, § 2º, inciso I da Constituição⁴¹, bem como art. 24, I e II do Regimento Interno da Câmara dos Deputados⁴² e art. 90, I do Regimento Interno do Senado Federal⁴³.

De outro lado, caso seja necessária a deliberação do projeto perante o Plenário, o ato normativo será submetido à respectiva Casa Legislativa, devendo ser aprovado, no caso de lei ordinária, pela maioria simples dos votos (*quórum de votação*), estando presente, nesse caso, a

³⁸ “§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas”.

³⁹ “§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: II - disponham sobre: a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração”.

⁴⁰ MENDES e BRANCO, 2024. p. 1056.

⁴¹ Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. § 2º Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe: I - discutir e votar projeto de lei que dispensar, na forma do regimento, a competência do Plenário, salvo se houver recurso de um décimo dos membros da Casa;

⁴² Art. 24. Às Comissões Permanentes, em razão da matéria de sua competência, e às demais Comissões, no que lhes for aplicável, cabe: I - discutir e votar as proposições sujeitas à deliberação do Plenário que lhes forem distribuídas; II - discutir e votar projetos de lei, dispensada a competência do Plenário, salvo o disposto no § 2º do art. 132 e excetuados os projetos: a) de lei complementar; b) de código; c) de iniciativa popular; d) de Comissão; [...] h) em regime de urgência; [...].

⁴³ Art. 90. Às comissões compete: I – discutir e votar projeto de lei nos termos do art. 91 (Const., art. 58, § 2º, I).

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

maioria absoluta dos parlamentares para abertura da votação (*quórum de instalação da sessão*) (art. 47 da CF/88⁴⁴).

Caso o projeto seja aprovado perante uma das Casas Legislativas (que, em regra, é a Câmara dos Deputados), ele seguirá em tramitação perante a outra, denominada Casa Revisora, que compete analisar a constitucionalidade do ato normativo, discutir e votar (art. 65 da CF/88⁴⁵).

Se o projeto for *integralmente aprovado* pela Casa Revisora, ele será submetido à sanção/veto do Chefe do Poder Executivo. Por outro lado, *se parte do projeto for modificado*, as emendas propostas pela Casa Revisora serão submetidas à Casa Legislativa inicial para votação um único turno, em especial atenção ao sistema bicameral do Congresso Nacional (art. 65, parágrafo único da CF/88⁴⁶). Há, por fim, a hipótese de o projeto ser *rejeitado* pela Casa Revisora; situação na qual arquivar-se-á o PL proposto pela Casa Inicial.

Após a aprovação do projeto em ambas as Casas Legislativas, o PL será remetido ao Presidente da República, a quem compete *sancionar* o ato normativo (demonstrando, assim, a sua concordância com o projeto aprovado pelo Legislativo) (art. 66 da CF/88⁴⁷) ou, de outro lado, *vetá-lo*, quando o Chefe do Executivo discorda do projeto, seja por inconstitucionalidade formal (veto jurídico) ou porque o PL não se amolda ao interesse público (veto político) (art. 66, § 4º da CF/88⁴⁸). Nessa última hipótese, o projeto será retornado ao Congresso Nacional, que poderá derrubar o veto pela maioria absoluta de seus membros (art. 66, § 4º da CF/88⁴⁹).

Se o projeto for sancionado ou caso o Poder Legislativo afaste o veto do Presidente da República, a lei será promulgada, cujo ato confere a plena certeza quanto à existência e à autenticidade do ato normativo, passando este a gozar, a partir desse momento, de presunção *juris tantum* de constitucionalidade.

⁴⁴ Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

⁴⁵ “Art. 65. O projeto de lei aprovado por uma Casa será revisto pela outra, em um só turno de discussão e votação, e enviado à sanção ou promulgação, se a Casa revisora o aprovar, ou arquivado, se o rejeitar”.

⁴⁶ Parágrafo único. Sendo o projeto emendado, voltará à Casa iniciadora.

⁴⁷ Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

⁴⁸ § 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.

⁴⁹ § 4º O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Nesse sentido, compete ao Chefe do Poder Executivo *promulgar* a lei no prazo de 48 (quarenta e oito) horas. Caso este assim não proceda, a competência será repassada ao Presidente do Senado e, se ainda assim este não o fizer no prazo determinado, caberá ao Vice-Presidente do Senado promulgar o ato normativo⁵⁰.

Tendo a lei sido promulgada, ela deverá ser *publicada* no Diário Oficial pela mesma autoridade que a promulgou. A publicação dá ciência aos destinatários da lei a respeito da promulgação do ato normativo, sendo condição de vigência e eficácia da norma.

5. PRINCÍPIO REPUBLICANO

O sistema republicano constitui uma forma de governo através da qual os representantes são eleitos pelo povo, direta ou indiretamente, para exercer mandatos eletivos e temporários, garantindo o interesse público/coletivo e a plenitude das diretrizes legais e constitucionais vigentes. Em razão da sua importância, a Constituição da República tratou de garantir esse postulado em todo seu texto, a partir do amplo arcabouço normativo e principiológico constitucional⁵¹.

A República trata-se, de acordo com Geraldo Ataliba, de um regime político no qual os representantes eleitos para exercer as “funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”⁵².

Por sua vez, Roque Antônio Carrazza defende que “república é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”⁵³.

Em todas essas definições e considerações doutrinárias, há atributos comuns ao regime político, como se sucede com a eletividade, periodicidade e responsabilidade presentes no sistema republicano. Vejamos cada uma dessas características.

A *eletividade* refere-se ao mecanismo de representação daquele que exerce as funções públicas. Trata-se, nesse sentido, da investidura dos detentores de poder mediante a chancela e o consentimento popular. Afinal, diante da impossibilidade de o povo exercer diretamente as funções políticas-estatais, são escolhidos representantes em cargos eletivos para assim

⁵⁰ MORAES, *op. cit.*, p. 1400.

⁵¹ ATALIBA, 2011. p. 49.

⁵² ATALIBA, 2011. p. 15.

⁵³ CARRAZA, *op. cit.*, p. 63.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

proceder, mas sempre em nome e em prol da soberania popular, já que todo poder emana do povo e em seu nome deve exercido⁵⁴.

A *periodicidade* tem por escopo a alternância de poder, inibindo tanto a perpetuidade dos representantes políticos nas funções públicas quanto a utilização arbitrária do mandato outorgado pelo povo. Nessa medida, em razão da periodicidade, a inobservância dos desígnios populares tem por efeito a desaprovação popular por meio da não reeleição do representante que havia sido eleito anteriormente; garantindo, portanto, a autoridade e a vontade do povo⁵⁵.

A *responsabilidade*, por outro lado, visa assegurar a idoneidade da representação popular, já que nenhum representante exerce a função pública para garantir direito próprio, mas a soberania do povo. A responsabilidade advém do próprio exercício da *res publica*, já que os mandatários, na qualidade de representantes constitucionalmente eleitos pelo consentimento popular, devem ser responsabilizados por ações ou omissões que violem em parte ou *in totum* o interesse público.

Pois bem. Sedimentadas essas premissas, cumpre analisar a aplicação do princípio republicano especificamente na seara tributária, já que, à luz do texto constitucional, o exercício da tributação deve sempre se pautar na ideia de República a fim de coibir o exercício arbitrário da tributação em detrimento da soberania popular.

Afinal, é o povo quem confere às pessoas políticas a prerrogativa de exercer em seu nome as funções estatais; detendo somente ele a real titularidade de quaisquer competências e de quaisquer formas de poder. Isso porque, ao exercer seu direito de sufrágio, o povo transfere por determinado período o poder que lhe é intrínseco ao representante por ele recolhido⁵⁶.

Desse modo, se a competência tributária é outorgada pela Constituição da República e se esta decorre do consentimento popular, seria paradoxal utilizar a tributação em detrimento do povo. A par disso, Roque Carrazza defende que “seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo”⁵⁷.

Daí porque, em especial atenção ao princípio republicano, a todos os indivíduos é assegurada a tributação em virtude do interesse público, cabendo às pessoas políticas, no regular

⁵⁴ ATALIBA, 2011, p. 15.

⁵⁵ ATALIBA, 2011, p. 15.

⁵⁶ CARRAZA, *op. cit.*, p. 68.

⁵⁷ *Ibidem*. CARRAZZA, 2023, p. 83.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

exercício da competência tributária decorrente da soberania popular, implementar a tributação mediante mecanismos legítimos para atender os desígnios coletivos.

6. PODER DE TRIBUTAR

A Constituição da República tratou de conferir inúmeras prerrogativas ao Estado, ente político instituído a partir da soberania popular para atender, direta e indiretamente, as necessidades coletivas⁵⁸. Nesse contexto, compete à Administração Pública, no regular desempenho das atividades estatais, assegurar o cumprimento do serviço público que consiste na “atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental”⁵⁹.

Para consecução das finalidades estatais, o Estado, por óbvio, necessita de recursos públicos para cristalizar no plano concreto os direitos e garantias constitucionais, o que se sucede mediante a denominada atividade financeira do Estado, responsável pela criação, obtenção e gestão dos recursos financeiros para assegurar o cumprimento dos interesses dos administrados.

Dentre as atividades financeiras do Estado, insere-se a tributação, no qual o Poder Público, utilizando de sua soberania, retira do particular parcela de seu patrimônio para garantir a execução dos serviços públicos e das demais atividades estatais. Assim, a premissa subjacente à tributação relaciona-se à soberania do Estado, à necessidade de manutenção e funcionamento da máquina estatal, bem como à concretização no plano concreto das atribuições delimitadas pelo texto constitucional.

Daí exsurge o poder de tributar e o caráter obrigacional presente na relação jurídico-tributária entre o Estado (sujeito ativo) e o particular (sujeito passivo). A força coercitiva do poder de tributar decorre do próprio texto normativo, sujeitando todos aqueles que se encontram nas circunstâncias fáticas delimitadas pela lei à prestação pecuniária em favor do Poder Público.

A propósito, Gerd W. Rothmann, fiando-se à perspectiva de Albert Hensel, expõe que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à

⁵⁸ ROTHMANN, Gerd. W. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651/69261>>. Acesso em: 07 de outubro de 2024.

⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023. p. 273/274.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

norma jurídica e que o Poder Público, a seu turno, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei⁶⁰.

Sob tal ótica, o Poder Legislativo, com vistas à obtenção de recursos para o regular funcionamento da máquina estatal, edita normas jurídicas que tratam das espécies tributárias e o relacionamento entre os sujeitos da obrigação (fisco e contribuinte). Em suma, a lei prevê situações fáticas que, se ocorridas no plano concreto, daram ensejo ao pagamento do tributo.

Daí porque, uma vez cumprida a situação abstrata descrita em lei (hipótese de incidência), o particular que realizou o fato descrito na norma jurídica no plano empírico (fato jurídico tributário) sujeitar-se-á de imediato e com toda a força coercitiva estatal ao pagamento da obrigação pecuniária; fazendo nascer, portanto, dois polos na relação jurídico-tributária: credor (em que o Estado passa a deter um crédito a ser exigido em detrimento do particular) e devedor (no qual o sujeito passivo passa a deter a obrigação consistente em levar dinheiro aos cofres públicos⁶¹).

No entanto, a despeito da imprescindibilidade da tributação como mecanismo de garantia dos interesses públicos, é certo que os particulares não podem ficar à mercê dos arbitrários dos entes políticos na criação, fiscalização e exigência dos tributos. Para tanto, a Constituição previu diversas balizas específicas para proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, que serão objeto de estudo nos tópicos a seguir.

7. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

É cediço que o Estado, ao instituir, majorar ou exigir tributos, deve observar os diversos limites principiológicos imposto pela ordem constitucional vigente para não incorrer em qualquer violação aos direitos fundamentais dos particulares. É o que se sucede com o princípio da segurança jurídica, que deve ser objeto de constante proteção pelos administrados e pelo Poder Público.

A Constituição da Federal, ao instituir o Estado Democrático de Direito brasileiro, elenca em seu preâmbulo a segurança como valor supremo a ser seguido pela República Federativa do

⁶⁰ ROTHMANN, Gerd. W, *op. cit.*, disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651/69261>>. Acesso em: 07 de outubro de 2024.

⁶¹ ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Brasil⁶². Trata-se de valor que decorre do próprio princípio de Estado de Direito, atuando na sua manutenção e promoção⁶³.

Nesse sentido, a segurança jurídica refere-se à previsibilidade presente na ordem normativa e ocorre quando os sujeitos detêm a plena compreensão acerca do conteúdo do Direito, quando lhe são assegurados no *presente* os direitos conquistados no *passado* e, ainda, quando se afigura possível prever os efeitos no *futuro* dos atos praticados pelos indivíduos no *presente*, conforme expõe Leandro Paulsen⁶⁴.

Trata-se, de acordo com José Afonso da Silva, do "conjunto de condições que tomam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida"⁶⁵.

Daí porque, em observância às lições doutrinária, depreende-se que o princípio da segurança jurídica apresenta dois aspectos primordiais: o primeiro de natureza *objetiva*, que se refere à estabilidade nas relações, e o segundo de natureza *subjetiva*, concernente à proteção da confiança dos indivíduos nas instituições públicas. Assim, a segurança jurídica tem por escopo tanto a permanência das relações jurídicas quanto a manutenção das legítimas expectativas sociais depositadas pelos cidadãos com relação ao Poder Público.

Segundo Roque Carrazza, todas as normas jurídicas, especialmente aquelas que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições. Assim, incumbe ao Estado, em atenção ao princípio da segurança jurídica, criar condições de certeza e estabilidade no que se refere aos direitos subjetivos dos particulares⁶⁶.

O objetivo intrínseco à segurança jurídica refere-se à tranquilidade dos sujeitos quanto à certeza e à garantia e seus direitos, podendo estes planejar livremente acerca das consequências de suas condutas. Afinal, para manutenção do Estado Democrático de Direito, é fundamental a confiança dos indivíduos no sistema jurídico-normativo e nas instituições públicas. Daí porque, quaisquer ações realizadas pelo Poder Público, inclusive leis e atos administrativos, sujeitam-se à segurança jurídica e à estabilidade das relações.

⁶² Preâmbulo: "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL".

⁶³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 134/135.

⁶⁴ PAULSEN, *op cit.*, p. 134/135.

⁶⁵ SILVA, *op cit.*, p. 436.

⁶⁶ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 366.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

No mesmo sentido, expõe Gomes Canotilho⁶⁷:

"O homem necessita de segurança jurídica para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios - segurança jurídica e proteção à confiança - andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos".

Na seara tributária, faz-se ainda mais importante a observância à segurança jurídica, conferindo aos contribuintes a estabilidade necessária para planejar sua situação fiscal em conformidade com a legislação de regência. Desse modo, a segurança jurídica afigura-se essencial *in casu* para inibir a tributação arbitrária que tenha condão de dismantelar total ou parcialmente as legítimas expectativas dos particulares.

Nesse sentido, defende Sacha Calmon Navarro Coelho⁶⁸:

"Entre os publicistas da vanguarda, a essentia do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas. A meta da segurança jurídica seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei. Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza proteiforme das portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da proteção da confiança".

Para legitimar a tributação em detrimento do contribuinte, a norma jurídica, em atenção ao princípio da tipicidade tributária, deve prever todas os critérios da hipótese de incidência, como os requisitos atinentes ao critério material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. Isso porque, para o regular planejamento fiscal do sujeito passivo, o contribuinte deve ter o conhecimento, p. ex., de que em que hipóteses ele deverá pagar o tributo (critério material), quem deve pagar e receber a exação caso ocorra o fato jurídico tributário (critério pessoal), qual o valor a ser pago em favor do Fisco (critério quantitativo) etc.

Logo, caso a norma não estabeleça todos esses requisitos, ela estará eivada da ilegalidade e, nessa medida, não terá o condão de lastrear a tributação em prol da Administração Pública.

⁶⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000. p. 256.

⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 228.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Para além disso, é imprescindível a observância da segurança jurídica uma vez que o princípio atua para garantir aos contribuintes a plena estabilidade de que eventual interferência do Estado em seu patrimônio será realizada mediante lei específica emitida pela autoridade competente (Poder Legislativo) e em observância à anterioridade tributária

8. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da anterioridade tributária, como limitação constitucional ao poder de tributar, estabelece que a exigência do tributo somente poderá ocorrer após o término do exercício em que foi instituído (art. 150, III, “b” da CF/88⁶⁹) e, ainda, se transcorrido o prazo mínimo de 90 (noventa) dias da publicação da lei que o criou ou o majorou (art. 150, III, “c” da CF/88⁷⁰).

No Brasil, o exercício financeiro começa no dia 1º de janeiro e se estende até o dia 31 de dezembro de cada ano. Diante disso, à luz do princípio da anterioridade, uma lei que institua ou majore a carga tributária somente produzirá efeitos no exercício financeiro subsequente – ocasião na qual o ato normativo poderá ser manejado para fundamentar a cobrança do tributo⁷¹. O princípio tem por objetivo garantir o planejamento fiscal do sujeito passivo, para que ele não seja surpreendido durante o mesmo exercício financeiro com o aumento abrupto da carga tributária.

Isso ocorreria quando, por exemplo, o Congresso Nacional editar na metade do exercício financeiro (em junho, p. ex.) um ato normativo que cria um novo tributo. Nesse contexto, a carga tributária, em especial atenção à anterioridade genérica, somente poderia ser cobrada no próximo exercício financeiro (1º de janeiro) para evitar seja o contribuinte surpreendido com uma nova imposição fiscal ou a majoração de um tributo já existente⁷².

A anterioridade refere-se à *eficácia* das leis tributárias, e não à sua *vigência e validade*. Isso porque, mesmo após a integração da norma jurídica no ordenamento jurídico (vigência) e ainda que se repute legítima a norma sob a ótica constitucional (validade), ela fica com sua

⁶⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

⁷⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

⁷¹ CARRAZZA, *op cit.*, 172.

⁷² COSTA, *op. cit.*, p. 61.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

eficácia diferida para o próximo exercício financeiro; momento a partir do qual ela poderá incidir para lastrear a cobrança do tributo⁷³.

Não obstante a isso, a prática demonstrou um substancial esvaziamento do princípio da anterioridade com a edição de leis que aumentem tributos às vésperas do novo exercício financeiro – ou seja, por volta dos últimos dias de dezembro. Acerca dessa assunto, a doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento de que, mesmo que a norma que instituiu ou majorou o tributo tenha sido publicada em 31 de dezembro, sua eficácia seria deflagrada no dia seguinte – isto é, em 1º de janeiro, restando, assim, atendido o referido princípio⁷⁴.

Para inibir esses abusos, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu uma nova vedação aos entes federativos, impedindo o direito do Fisco de exigir tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. A finalidade subjacente a essa alteração normativa era reforçar a previsibilidade tributária e promover em última instância a segurança jurídica do contribuinte perante o Fisco.

Afinal, de acordo com o Professor Roque Antônio Carrazza, o princípio da anterioridade “veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal”⁷⁵ perpetrada pelo Fisco em detrimento do sujeito passivo.

Trata-se de postulado que tem por objetivo assegurar a previsibilidade das relações fiscais, garantindo o direito do contribuinte de se deparar com regras tributárias claras, estáveis e seguras e, além disso, que ele “tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, juntamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica”⁷⁶.

Nesse contexto, pautando-se no princípio da segurança jurídica, o Poder Constituinte exigiu que a lei tributária mais gravosa seja necessariamente editada em momento anterior ao do início da cobrança do tributo, atendida, ainda, a antecedência mínima de 90 (noventa) dias estabelecida pelo art. 150, III, “c” da Constituição Federal.

De acordo com Regina Helena Costa, na hipótese do emprego de medida provisória para a instituição ou majoração de impostos, também se impõe, como regra, a observância do

⁷³ CARRAZZA, *op cit.*, 175.

⁷⁴ COSTA, *op. cit.*, p. 62.

⁷⁵ CARRAZZA, *op cit.*, 174.

⁷⁶ *Ibidem.* CARRAZZA, 172.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

princípio da anterioridade, “porquanto tal ato normativo só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (art. 62, § 2º, CR)”⁷⁷.

Não poderia ser diferente a aplicação do princípio da anterioridades às demais espécies normativas já que, em razão da importância desse princípio no ordenamento jurídico, o STF já reconheceu que a anterioridade constitui cláusula pétrea, conforme decisão proferida no bojo da ADI nº 939 de relatoria do Ex-Ministro Sydney Sanches.

Acerca da extensão desse princípio, já afirmou a Suprema Corte que toda e qualquer “modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita”⁷⁸.

Logo, à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, toda e qualquer alteração legislativa que institua ou implique majoração da carga tributária em relação ao exercício financeiro anterior está sujeita ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal; podendo o tributo ser exigido apenas no próximo exercício financeiro e respeitado o prazo mínimo de 90 (noventa) dias.

9. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade constitui uma das mais importantes expressões do Estado Democrático de Direito, subordinando *qualquer* ação do Poder Público tendente a limitar a conduta do particular ao império normativo e constitucional, já que não existe poder acima ou à margem da lei⁷⁹. Trata-se a lei, nessa medida, de um dos mais essenciais instrumentos democráticos, cujo manuseio tem por escopo a garantia dos direitos fundamentais dos particulares e a limitação da atividade estatal.

A perspectiva segundo a qual a lei se traduz como norma que representa a vontade geral e que qualquer atuação do Estado deve se curvar ao império normativo assentou suas bases no período Iluminista, no qual se cristalizou a tese de que a lei constitui instrumento essencial de proteção dos indivíduos. Trata-se, aliás, de postulado que restou escampado pelo art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789:

Artigo 4º- A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudique outrem: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão os

⁷⁷ COSTA, *op. cit.*, p. 62.

⁷⁸ STF, ADI-MC nº 2.325, Relator Ministro Marco Aurélio, Plenário, julgado em 23/09/2004.

⁷⁹ MENDES e BRANCO, 2024. p. 981.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela Lei.

A Constituição Federal de 1988 também aderiu essa garantia, de modo que, em razão disso, qualquer medida que implique restrição à atividade do particular deve ser previamente regulamentada por meio da lei, sob pena de violação à legalidade. Nesse sentido, segundo Regina Helena Costa, “para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo. Outra espécie de ato normativo – um ato administrativo, por exemplo – é inidônea para tal fim”⁸⁰.

Daí a ideia de que nenhuma atividade do Poder Público terá força coercitiva senão decorrente e fundamentada no texto normativo. Ao Estado é vedada a prerrogativa de exigir uma ação ou uma abstenção dos indivíduos senão em virtude de lei, a qual, por sua vez, deve ser criada pelos órgãos que representam a soberania popular e observando os processos legislativos específicos para esse fim. É, aliás, o que disciplina o art. 5º, II da Constituição da República ao prever que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

São características inerentes à lei a isonomia, generalidade, irretroatividade e a abstratividade, produzindo o ato normativo efeitos apenas para o *presente* e para o *futuro* e destinando-se a todos e quaisquer sujeitos que se encontram nas circunstâncias fáticas delimitadas pelo ato normativo. Assim, toda alteração legislativa que crie *novas* regras, trate de conteúdos *inovativos* e, em alguma medida, implique alguma *nova* limitação à esfera jurídica dos particulares deve ser editada mediante veículo legislativo específico nesse sentido: a lei.

Nesse contexto, inegável o prisma democrático da lei, uma vez que criado por órgãos de representações popular eleitos democraticamente pela vontade do povo e obedecendo procedimentos específicos constantes na Constituição da República que a própria soberania popular instituiu. Assim, adotando essa ótica democrática, a lei pode ser compreendida como a mais autêntica “expressão da autodeterminação cidadã e de autogoverno da sociedade”⁸¹. Afinal, em um Estado Democrático de Direito, a legislação não é aplicada apenas à coletividade, mas também ao Poder Público e todos aqueles atuam em nome do povo.

Nesse sentido também defende Geraldo Ataliba⁸²:

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. E-book*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 54.

⁸¹ MENDES e BRANCO, 2024. p. 982.

⁸² ATALIBA, 2011, p. 122.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

“Se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei. O Judiciário, aplicando a lei aos dissídios e controvérsias processualmente deduzidas perante seus órgãos, não faz outra coisa senão dar eficácia à vontade do povo, traduzida na legislação emanada por seus representantes”.

Em razão da importância da lei no Estado Democrático de Direito, uma vez que apenas ela é apta para legitimar a intervenção do Poder Público na propriedade e liberdade dos cidadãos, o veículo normativo deve ser emitido pela autoridade competente e obedecendo o processo legislativo constitucional.

Isso porque, de acordo com o Professor Roque Carrazza, em adesão à v. perspectiva de Geraldo Ataliba, a “tessitura informativa do processo de formação das leis garante ampla discussão dos projetos, com sua consequente publicidade, com possibilidade de colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos de esclarecimento” ou até mesmo pressão sobre os representantes eleitos pelo povo⁸³⁻⁸⁴.

Por esse mesmo motivo, para evitar arbitrariedades do Estado ao interferir na propriedade e liberdade dos indivíduos, a Constituição da República outorgou aos mandatários do povo a competência privativa para legislar sobre determinadas matérias. É o que se sucede com a competência para instituir e majorar tributos – competência privativa do Poder Legislativo.

Afinal, somente a lei (em sentido formal) tem condão de subordinar os particulares ao pagamento do tributo, em razão do princípio da *estricta* legalidade presente na seara jurídico-tributária.

10. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como visto, o princípio da legalidade constitui um dos alicerces do Estado Democrático de Direito, inibindo arbitrariedades do Estado na tributação mediante a sujeição do poder de tributar às diretrizes legislativas previamente estabelecidas pelo texto normativo e constitucional.

Noutras palavras, ao Estado é dada a função de retirar do particular parte do seu patrimônio por meio da tributação apenas e somente se a lei assim determinar. Trata-se, aliás,

⁸³ CARRAZZA, 2023, p. 219.

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. *Instituições de direito público e república*. Tese de Concurso. São Paulo: 1984, p. 8/9.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

de preceito escampado pelo artigo 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Da leitura do referido dispositivo, poder-se-ia concluir de imediato que a Fazenda Pública somente poderia exigir do sujeito passivo o pagamento de um tributo se houver lei (em sentido formal) que assim estabeleça. No entanto, para evitar quaisquer dúvidas a respeito da matéria, o Poder Constituinte foi ainda mais específico, determinando, no artigo 150, I da Constituição Federal que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁸⁵.

Daí porque, para o regular exercício do poder de tributar, é imprescindível a existência de lei que crie o tributo e estabeleça todos os requisitos atinentes à hipótese de incidência, como o critério material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. Além disso, a norma jurídica deve obedecer a todos os preceitos constitucionais aplicáveis ao caso (como segurança jurídica, legalidade, capacidade contributiva, igualdade etc.).

Dada sua importância, o Plenário do Supremo Tribunal Federal já se manifestou, em sede de repercussão geral (Tema 829/STF), que o princípio da legalidade é limite imposto ao Estado para o exercício do poder de tributar, conferindo a mais ampla segurança jurídica aos sujeitos da relação jurídico tributária (Estado e o particular). Por isso mesmo, constitui, como “garantia do contribuinte, **cláusula pétrea** expressamente prevista na Lei Fundamental, para que este não fique à mercê de qualquer discricionariedade estatal no tocante ao tributo”⁸⁶.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, o sujeito passivo possui duas garantias em relação ao Fisco no caso de inconstitucionalidade e ilegalidade na tributação: Uma de natureza *formal* e outra *material*. A *formal* refere-se à garantia de, havendo ilegalidade ou abuso de poder na tributação, poderá o sujeito passivo socorrer-se ao Poder Judiciário, com fundamento no princípio da inafastabilidade da jurisdição, para afastar a ilegalidade contra ele imputada. A *material*, por sua vez, refere-se àquela garantia de que todo tributo imputado em detrimento do contribuinte será instituído mediante lei específica editada pelo ente competente⁸⁷.

Desse modo, em observância à garantia *material*, o tributo somente poderia ser instituído mediante lei editada pelo Poder Legislativo, não se admitindo, em qualquer hipótese, a delegação integral ou parcial da competência tributária ao Executivo, em razão da estrita

⁸⁵ Nesse mesmo sentido: CARRAZZA, *op. cit.*, p. 223.

⁸⁶ STF, RE 838.284, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJ 22/09/2017.

⁸⁷ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 223.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

legalidade presente no direito tributário. Daí porque, todo tributo, salvo quando a Constituição determina sua criação por lei complementar, deve ser instituído por meio de lei ordinária – ato normativo por excelência para criação/majoração dos tributos.

Isso ocorre, pois, todo dever de pagar tributo decorre do prévio consentimento por parte do povo. Ao eleger seus mandatários para compor o Poder Legislativo, a soberania popular confere a mais plena competência tributária aos parlamentares para instituir ou majorar tributos. Desse modo, caso os seus representantes regularmente eleitos entendam que é o caso de criar ou aumentar a carga tributária, presume-se que, ao assim decidirem, os mandatários agiram em nome do povo, respeitando a sua soberania.

Não é o que ocorre, todavia, quando o tributo é instituído pelo Poder Executivo, uma vez que seria flagrantemente inconstitucional o Chefe do Poder Executivo substituir todos os parlamentares regularmente constituídos pelo povo para compor o Congresso Nacional e, além disso, não haveria nessa hipótese o necessário mecanismo de representação popular e o consentimento do povo para criação do tributo, com a discussão do projeto, colaboração, crítica, e advertência por movimentos de esclarecimento⁸⁸.

No mais, essa medida implicaria evidente violação à legalidade, uma vez que somente norma editada pelo Legislativo (ente político competente) tem o condão de criar deveres e obrigações aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, como inclusive, apontado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho⁸⁹:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, ceda no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”.

No mesmo sentido, defende Roque Antônio Carrazza⁹⁰:

“Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídico tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Remarcamos ser de exclusividade da lei não só determinação da *hipótese de incidência* do tributo, como, também, de seus

⁸⁸ ATALIBA, 1984, p. 8/9.

⁸⁹ BARROS, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 102/103

⁹⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 224/225.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

elementos pessoais (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativos (base de cálculo e alíquota). Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial das normas jurídicas tributárias, sob pena de flagrante inconstitucionalidade”.

Em resumo, compete privativamente ao Poder Legislativo instituir e majorar tributos mediante lei, a qual, por sua vez, deve obedecer ao processo legislativo, bem como a todos os princípios e balizas constitucionais. Em razão da sua importância, a competência tributária não pode ser objeto de delegação pelo Executivo, nem mesmo por medida provisória, que tem sido constantemente utilizada em violação ao texto constitucional.

11. PRESSUPOSTOS PARA EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA

As medidas provisórias constituem atos normativos precários emitidos pelo Chefe do Poder Executivo, em circunstâncias estritamente excepcionais, nos quais há relevância e urgência para confecção do ato normativo (art. 62 da CF/88⁹¹).

Trata-se de hipóteses em que, diante do dano grave ou de difícil reparação ao interesse público, não há viabilidade de se aguardar a elaboração de uma norma jurídica pelo Poder Legislativo observando todo o processo legislativo constitucional, sob pena de perecimento do interesse público. Dada a urgência, o Presidente da República socorre-se a um ato normativo extraordinário e célere (medida provisória) para assegurar as necessidades coletivas.

Assim, aliás, defendem Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco⁹²:

“São pressupostos formais das medidas provisórias a urgência e a relevância da matéria sobre que versam, requisitos comuns às medidas cautelares em geral. Para que se legitime a edição da medida provisória, há de estar configurada uma situação em que a demora na produção da norma possa acarretar dano de difícil ou impossível reparação para o interesse público”.

Por não se sujeitar ao processo legislativo constitucional, a medida provisória apenas detém “força de lei” (art. 62 da CF/88), mas, a despeito da sua força normativa, não é lei em sentido formal, uma vez que não advém da soberania do Poder Legislativo – órgão que

⁹¹ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

⁹² MENDES e BLANCO, 2024, p. 1069.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

representa a vontade do povo, em consonância com o disposto no art. 1º, parágrafo único da Constituição Federal⁹³⁻⁹⁴.

Trata-se a medida provisória, no âmbito da tripartição de poderes, de função *atípica* conferida ao Presidente da República de legislar e de criar direitos e obrigações na órbita jurídica dos indivíduos. De acordo com a jurisprudência do STF, a medida provisória constitui instrumento de uso excepcional que configura “momentânea derrogação ao princípio constitucional da separação de poderes”, conforme, aliás, já reconhecido pelo Ministro Celso de Mello no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 221/DF:

“O que justifica a edição dessa espécie normativa, com força de lei, em nosso direito constitucional, é a existência de um estado de necessidade, que impõe ao Poder Público a adoção imediata de providências, de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio periculum in mora que fatalmente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa. (...) É inquestionável que as medidas provisórias traduzem, no plano da organização do Estado e na esfera das relações institucionais entre os Poderes Executivo e Legislativo, um instrumento de uso excepcional. A emanção desses atos, pelo Presidente da República, configura momentânea derrogação ao princípio constitucional da separação dos poderes”. (STF, ADI 221/DF, Rel. Min. Moreira Alves, voto do Min. Celso de Mello, julgado em 29/03/90, DJe 22/10/93)

De acordo com Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a Constituição admite que o Executivo legisle, mas sempre condicionando os atos normativos editados por esse a uma delegação *prévia* (caso da lei delegada) ou a um controle *a posteriori* (caso das medidas)⁹⁵:

“Nos regimes democráticos sob princípio republicano, a responsabilidade da elaboração da lei cabe aos representantes do povo constituídos no Poder Legislativo. Em tese, o Poder Executivo não faz leis, apenas as cumpre e as faz cumprir. Apesar disso, são conhecidos certos atos de legislação que cabem ao Poder Executivo e que gozam de “força de lei”. Não são leis, mas têm a mesma força, isto é, como fonte são equiparados. É o caso, por exemplo, na Constituição brasileira de 1967-1969, do chamado decreto-lei, substituído, na Constituição de 1988, pelas medidas provisórias (art. 62). Trata-se de uma fórmula típica do Estado-gestor contemporâneo que, em princípio, atende aos problemas gerados pela celeridade das mudanças sociais, nem sempre acompanhada pelos procedimentos legislativos, por natureza mais morosos”.

Dada sua excepcionalidade, a Constituição da República limitou a eficácia do ato normativo e estabeleceu condições que – apenas e somente se preenchidas – darão ensejo à edição da MP. Do contrário, não estando satisfeitos os requisitos constitucionais (formais e

⁹³ Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

⁹⁴ MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

⁹⁵ FERREIRA FILHO, *op. cit.*, p. 118.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

materiais), a medida estará eivada de inconstitucionalidade, devendo ser rejeitada de plano pelo Congresso Nacional.

No entanto, de acordo com José Afonso da Silva, a despeito da importância dos pressupostos formais, os requisitos nunca foram rigorosamente respeitados pelo Chefe do Poder Executivo. Por esse motivo, já foram editadas medidas provisórias sobre assuntos completamente irrelevantes ou sem urgência. O Poder Legislativo e o Judiciário, a contrário senso, nunca se dispuseram a apreciá-los para julgar inconstitucionais MPs que a eles não atendessem, sob o equivocado fundamento de que isso era assunto de estrita competência do Presidente da República⁹⁶.

Além da imprescindibilidade da observância dos pressupostos formais, deve o Chefe do Poder Executivo observar os pressupostos materiais disciplinados pelo art. 62, § 1º da Constituição Federal, cujo dispositivo veda a edição de medidas provisórias que verse sobre **(i)** nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; **(ii)** direito penal, processual penal e processual civil; **(iii)** organização do Judiciário e do Ministério Público e das carreiras e garantias de seus membros; **(iv)** planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares; **(v)** que visem a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; **(vi)** matérias reservadas à lei complementar; e **(vii)** já disciplinadas em projeto aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Se o ato normativo versar, integral ou parcialmente, sobre quaisquer das matérias disciplinadas pelo art. 62, § 1º da Constituição Federal, caberá ao Congresso Nacional arquivar de plano a medida provisória, assim como se violados os pressupostos formais atinentes à relevância e urgência.

Nesse contexto, após a sua edição por parte do Chefe do Poder Executivo, compete ao Congresso Nacional, em juízo de admissibilidade, analisar os requisitos constitucionais atinentes à urgência e relevância (art. 62, § 5º da CF/88⁹⁷). Uma vez analisado os pressupostos formais, passa-se ao exame do conteúdo material da MP (matérias não vedadas), de modo que, se aprovado pelo Congresso, o ato normativo será convertido em lei.

⁹⁶ SILVA, 2016, p. 537.

⁹⁷ § 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Do contrário, transcorrido o prazo de 60 (sessenta) dias (prorrogáveis por igual período – art. 62, § 7º da CF/88⁹⁸) sem aprovação do Poder Legislativo, a medida provisória perde sua eficácia desde o momento da sua edição (art. 62, da CF/88⁹⁹).

Nesse sentido, inclusive, expõe Alexandre de Moraes¹⁰⁰:

“O Plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional decidirá, em apreciação preliminar e por maioria simples, o atendimento ou não dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência de medida provisória, nos termos do § 5º, do art. 62, da Constituição Federal, ou de sua inadequação financeira ou orçamentária, antes do exame de mérito.

Se o Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal decidir no sentido do não atendimento dos pressupostos constitucionais ou da inadequação financeira ou orçamentária da Medida Provisória, esta será arquivada.

Aprovada a medida provisória, será convertida em lei, devendo o Presidente do Senado Federal promulgá-la, uma vez que se consagrou na esfera legislativa essa atribuição ao próprio Poder Legislativo, remetendo ao Presidente da República, que publicará a lei de conversão.

Ressalte-se que, apesar de o prazo de validade das medidas provisórias ter sido ampliado pela EC nº 32/01 para 60 dias, se ela não tiver sido apreciada em até 45 dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, permanecendo, porém, com força de lei”.

Segundo Manoel Gonçalves de Ferreira Filho, o texto primitivo não tratava sobre o procedimento de conversão em lei da medida provisória, ficando essa incumbência a cargo do regimento interno do Congresso Nacional. Deve a MP, de início, ser objeto de exame e parecer pela Comissão mista de 12 (doze) deputados e 12 (doze) senadores (art. 2º, § 2º da Resolução nº 1/2002 do CN¹⁰¹). Na sequência, em juízo de admissibilidade, deve ser encaminhada à Câmara dos Deputados e, se aprovada, ao Senado Federal¹⁰².

Decorridos 45 (quarenta e cinco) dias da promulgação da medida, e se ela não houver sido apreciada pelo Congresso, entrará em regime de urgência, sobrestando-se, até que haja deliberação e todas as votações sobre matéria legislativa na Câmara onde estiver tramitando (art. 62, § 6º da CF/88¹⁰³). Contudo, o texto “não é explícito sobre o caso de, aprovando o

⁹⁸ § 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

⁹⁹ § 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

¹⁰⁰ MORAES, *op. cit.*, p. 739.

¹⁰¹ A Comissão Mista será integrada por 12 (doze) Senadores e 12 (doze) Deputados e igual número de suplentes, indicados pelos respectivos Líderes, obedecida, tanto quanto possível, a proporcionalidade dos partidos ou blocos parlamentares em cada Casa.

¹⁰² FERREIRA FILHO, *op. cit.*, p. 183.

¹⁰³ § 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Senado a medida provisória, mas com emendas relativamente ao que o foi pela Câmara, o projeto de lei de conversão voltar a esta, como se dá no procedimento legislativo comum (art. 65, parágrafo único). A lógica manda que sim”¹⁰⁴.

A origem da medida provisória remonta ao *decreto-legge* italiano e, no âmbito nacional, encontrou suas balizas no extinto decreto-lei¹⁰⁵. A esse respeito, Alexandre de Moraes sustenta que, a despeito dos diversos abusos cometidos com o decreto-lei, a experiência histórico-normativa tem demonstrado a necessidade de um ato normativo extraordinário e célere a ser manejado em situações estritamente relevantes e urgentes. A fim de viabilizar a regular prestação legislativa estatal, a Constituição da República previu as referidas medidas provisórias, espelhando-se no modelo italiano (art. 77 da Constituição Italiana¹⁰⁶)¹⁰⁷⁻¹⁰⁸.

Diante disso, uma vez analisado os pressupostos formais e materiais para edição da medida provisória, examinar-se-á, sob um prisma estritamente histórico, a origem do ato normativo tanto no âmbito do direito italiano (com o *decreto-llege*) quanto no direito brasileiro (com o decreto-lei).

12. ORIGEM DA MEDIDA PROVISÓRIA

No direito italiano, a prerrogativa constitucional de legislar é conferida ao Parlamento, a quem compete, na figura da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, editar normas para instituir no plano normativo o direito positivo. Trata-se de função reservada com exclusividade ao Parlamento, não podendo, *em regra*, ser objeto de ingerência por parte de quaisquer outros entes políticos.

No entanto, o Governo, com fulcro no artigo 77 da Constituição Italiana, poderá editar atos normativos em hipóteses extraordinárias (no caso de necessidade e urgência) para criar

¹⁰⁴ FERREIRA FILHO, *op. cit.*, p. 183.

¹⁰⁵ MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

¹⁰⁶ Artigo 77: “Il Governo non può, senza delegazione delle Camere [cfr. art. 76], emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria. Quando, in casi straordinari di necessità e di urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni. I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti”.

¹⁰⁷ MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*, São Paulo: Atlas, 2002. p. 1116.

¹⁰⁸ Nesse sentido, também já se manifestou o Supremo Tribunal Federal: ADPF 661/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Plenário, j. 08/09/2021.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

com força de lei direitos e obrigações aos cidadãos. Nessa hipótese, o Governo deve apresentar, no mesmo dia, a medida provisória ao Parlamento para sua regular conversão em lei.

Nesse sentido, dispõe o art. 77 da Constituição da República Italiana:

“Art. 77. o Governo não pode, sem delegação das Câmaras, emanar decretos que tenham valores de lei ordinária. Quando, em casos extraordinários, de necessidade e de urgência, o Governo adota, sob a sua responsabilidade, medidas provisórias com força de lei, deve no próprio dia apresentá-los para a conversão às Câmaras que, mesmo se dissolvidas, foram propositadamente convocadas, devendo reunir-se no prazo de cinco dias. os decretos perdem eficácia desde o início se não forem convertidos em lei no prazo de sessenta dias desde a sua publicação. As Câmaras podem, todavia, regular com a lei as relações jurídicas que surgem na base dos decretos não convertidos”.

O disposto na Constituição de 1947 decorre de prática outrora realizada na vigência do texto constitucional anterior: O Estatuto Albertino de 1848 que proclamou o Reino da Itália. À época, o Governo comumente expedia decretos com força de lei e o submetida para análise do Conselho de Ministros. Dada a edição reiterada dos atos normativos, o instituto do *decreto-legge* foi normatizado pela Lei nº 100/1926¹⁰⁹⁻¹¹⁰:

“Art. 3º Por decreto real, após deliberação do Conselho de Ministros, podem ser emanadas normas com força de lei: 1º quando o Governo for delegado por lei e dentro dos limites da delegação; 2º em casos extraordinários, em que razões de urgência e absoluta necessidade o exijam. O julgamento sobre a necessidade e a urgência não está sujeito a outro controle além do controle político do Parlamento”.

Foi, no entanto, com a promulgação da Constituição Italiana de 1947 (atualmente em vigor), que o Poder Constituinte estabeleceu na própria Carta Magna a figura do *decreto-legge*, deixando a espécie normativa de ser disciplinada apenas pelo texto normativo (Lei nº 100/1926) para ganhar o mais pleno *status* constitucional.

De acordo com o art. 77 da Constituição Italiana, o *decreto-legge* é instrumento que goza de força de lei, editada pelo Governo nos casos de necessidade e urgência independentemente de prévio consentimento dos parlamentares e com eficácia de até 60 (sessenta) dias desde a sua publicação. Se transcorrido o prazo sem conversão da medida provisória em lei pelo

¹⁰⁹ Redação original do art. 3º da Lei 100/1926: “Art. 3 Con decreto Reale, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, possono emanarsi norme aventi forza di legge: 1º quando il Governo sia a ciò delegato da una legge ed entro i limiti della delegazione; 2º nei casi straordinari, nei quali ragioni di urgente ed assoluta necessità lo richiedano. Il giudizio sulla necessità e sull'urgenza non è soggetto ad altro controllo che a quello politico del Parlamento”.

¹¹⁰ MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Parlamento, o ato normativo perde sua eficácia desde o momento da sua edição (efeitos *ex tunc*)¹¹¹.

Tendo a Constituição Italiana previsto apenas os pressupostos *formais* para edição do *decreto-legge* (necessidade e urgência), omitindo-se, no entanto, quanto aos pressupostos *materiais*, o Legislador Ordinário tratou de estabelecer, na Lei nº 400/1988, algumas hipóteses que, estando presentes, impedirão que o Governo possa editar a medida provisória. Veja-se¹¹²:

“Art. 15.º (Decretos-leis) 1. As medidas provisórias com força de lei ordinária aprovadas nos termos do artigo 77.º da Constituição são submetidas à promulgação do Presidente da República sob a designação de "decreto-lei" e com a indicação, no preâmbulo, das circunstâncias extraordinárias de necessidade e urgência que justificam a sua aprovação, bem como da deliberação do Conselho de Ministros. 2. O Governo não pode, por decreto-lei: a) conferir poderes legislativos nos termos do artigo 76.º da Constituição; b) dispor sobre as matérias indicadas no parágrafo quarto do artigo 72 da Constituição; c) Renovar as disposições dos decretos-leis cuja conversão em lei tenha sido recusada pelo voto de uma das duas Câmaras; d) regular as relações jurídicas surgidas com base em decretos não convertidos; e) restabelecer a eficácia das disposições declaradas ilegais pelo Tribunal Constitucional por vícios não relacionados com o procedimento”.

As medidas provisórias com força de lei são submetidas à aprovação do Presidente da República, devendo constar, em seu preâmbulo, as circunstâncias extraordinárias que deram ensejo à sua edição. Na sequência, à luz da legislação italiana, a medida provisória deve ser submetida à avaliação do Parlamento no mesmo dia da publicação do ato normativo. Se, todavia, o Parlamento não tiver reunido na data, eles reunir-se-ão no prazo de 05 (cinco) dias para deliberar sobre a medida provisória¹¹³.

O legislador brasileiro, pautando-se no instituto do *decreto-legge* italiano, estabeleceu uma figura similar no Brasil: O denominado decreto-lei, instituído no ordenamento jurídico

¹¹¹ *Ibidem*. MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

¹¹² Redação original do art. 15 da Lei 400/1988: “1. I provvedimenti provvisori con forza di legge ordinaria adottati ai sensi dell'articolo 77 della Costituzione sono presentati per l'emanazione al Presidente della Repubblica con la denominazione di "decreto-legge" e con l'indicazione, nel preambolo, delle circostanze straordinarie di necessità e di urgenza che ne giustificano l'adozione, nonché dell'avvenuta deliberazione del Consiglio dei ministri. 2. Il Governo non può, mediante decreto-legge: a) conferire deleghe legislative ai sensi dell'articolo 76 della Costituzione; b) provvedere nelle materie indicate nell'articolo 72, quarto comma, della Costituzione; c) rinnovare le disposizioni di decreti-legge dei quali sia stata negata la conversione in legge con il voto di una delle due Camere; d) regolare i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti; e) ripristinare l'efficacia di disposizioni dichiarate illegittime dalla Corte costituzionale per vizi non attinenti al procedimento”.

¹¹³ MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

brasileiro pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 (art. 12¹¹⁴) e posteriormente pela Constituição da República de 1967 (art. 49, V¹¹⁵).

O artigo 180 da Constituição de 1937, promulgada pelo ex-presidente Getúlio Vargas, estabelecia que “enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União”. No entanto, a despeito da transitoriedade imputada ao Chefe do Poder Executivo para elaboração do decreto-lei, que poderia ser manejado apenas enquanto o Parlamento nacional não tivesse reunido, o instrumento foi utilizado pelo Presidente da República em diversas oportunidades fora das hipóteses constitucionais e em quase todo o mandato de Getúlio Vargas.

Isso porque, de acordo com José Afonso da Silva, a Constituição de 1937 não foi devidamente aplicada, sendo que muito de seus dispositivos permaneceram à letra morta da lei. “Houve ditadura pura e simples, com todo o Poder Executivo e Legislativo concentrado nas mãos do Presidente da República, que legislava por via de decretos-leis que ele próprio depois aplicava, como órgão do Executivo”¹¹⁶.

Com o término da Era Vargas, foi promulgada a Constituição da República de 1946 pelo ex-presidente Eurico Gaspar Dutra; sem, todavia, qualquer previsão acerca da possibilidade de edição do decreto-lei pelo Chefe do Poder Executivo.

Dada a ausência de previsão constitucional específica nesse sentido, o decreto-lei deu-se por extinto; sendo, no entanto, reinstituído pela Constituição de 1967 editada na ditadura militar, na qual conferiu-se ao Presidente da República a função de, em caso de urgência ou de interesse público relevante, expedir decretos com força de lei sobre a segurança nacional e finanças públicas:

“Art. 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias: I - segurança nacional; II - finanças públicas”.

A Constituição de 1967 buscou suas bases na Constituição de 1937 da Era Vargas, cujos pilares foram por ela incorporados. Desse modo, a partir da promulgação da Constituição de 1967, que conferiu os mais amplos poderes ao Poder Executivo, o Presidente da República

¹¹⁴ Art 12 - O Presidente da República pode ser autorizado pelo Parlamento a expedir decretos-leis, mediante as condições e nos limites fixados pelo ato de autorização.

¹¹⁵ Art 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de: V - decretos-leis.

¹¹⁶ SILVA, 2016, p. 85.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

passou a legislar diretamente mediante decretos-leis, muitas vezes sem passar pelo controle do Legislativo.

Tal conjectura foi ainda mais intensificada com o Ato Institucional (AI) nº 5/1968, que representou verdadeira quebra à ordem constitucional vigente, determinando o fechamento do Congresso Nacional e a suspensão de direitos e garantias constitucionais. Sob tal ótica, os decretos-leis foram editados para legislar sobre questões essenciais a respeito do Estado brasileiro, sem passar por qualquer debate parlamentar ou sofrer controle por parte do Poder Judiciário.

Com o término do regime militar e diante da experiência jurídico-normativa, o Poder Constituinte extinguiu o decreto-lei do ordenamento jurídico nacional. Em sua substituição, o texto constitucional de 1988 implementou a medida provisória – a ser editada em casos de relevância e urgência. No entanto, isso não impediu a utilização arbitrária da MP, inclusive como ato normativo para instituir e majorar tributos, em flagrante violação à ordem constitucional vigente.

13. MEDIDA PROVISÓRIA COMO MEIO PARA INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS E JURISPRUDÊNCIA DO STF

O Poder Constituinte Derivado, em 11 de setembro de 2001, instituiu a Emenda Constitucional (EC) nº 32 a fim de, dentre outras medidas, alterar o art. 62 da Constituição Federal para estabelecer a possibilidade de medida provisória instituir ou majorar tributos.

Em consonância com o disposto no § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1988, “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”.

A propósito, em momento **anterior** à promulgação da Emenda Constitucional nº 32 de 2001, o Supremo Tribunal Federal já vinha firmando entendimento com relação à suposta legitimidade de instituição e majoração de tributo por meio de medida provisória, posto que, como se trata instrumento normativo dotado de força de lei, a MP, de acordo com a Corte, teria condão de criar ou aumentar tributos.

Para fundamentar essa assertiva, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades pautou-se na premissa de que, “tendo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

instituir tributos, e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre esta Corte entendeu”¹¹⁷.

Nesse mesmo sentido, confira-se a emenda dos julgados colecionados abaixo – tendo a maioria sido proferida, inclusive, em sede de controle concentrado de constitucionalidade:

EMENTA: - 1. Medida Provisoria. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar da aferição do pressuposto de urgencia que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionario, na sua edição. 2. **Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisoria com força de lei**, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciarias a Secretaria da Receita Federal. 3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS. 4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, a cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. no 1.325-96. (STF, ADI 1.417 MC, Relator Ministro Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24/05/1996 – grifos nossos)

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI Nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417). **De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417)**. Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida. (STF, ADI 1667 MC, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25-09/1997, DJ 21/11/1997 – grifos nossos)

EMENTA: **Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância.** Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98. (STF, ADI 1.417/DF, Relator Ministro Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 23/03/2001 – grifos nossos)

EMENTA: I. RE: razões do recorrido: inovação descabida. No recurso extraordinário, do recorrido não cabe exigir prequestionamento de argumento jurídico que possa opor ao fundamento do recurso; mas, para contestar o recurso, não lhe dado alterar os supostos de fato de sua postulação nas instâncias ordinárias, à luz dos quais lá se julgou a causa. II. **Medida provisória: força de lei: idoneidade para instituir tributo, inclusive contribuição social (PIS)**. III. Contribuição social: instituição ou aumento por medida provisória: prazo de anterioridade (CF., art. 195, § 6º). O termo

¹¹⁷ STF, ADI 1.417/DF, Relator Ministro Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJE 23/03/2001

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

a quo do prazo de anterioridade da contribuição social criada ou aumentada por medida provisória é a data de sua primitiva edição, e não daquela que - após sucessivas reedições - tenha sido convertida em lei. (STF, RE 232526, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 16/11/1999, DJ 10/03/2000 – grifos nossos)

EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Lei Complementar n.º 7/70. Recepção pelo art. 239, da Constituição Federal. 3. **Medida provisória. Instrumento idôneo para a instituição e majoração de tributos.** Possibilidade de reedição no prazo de trinta dias. Anterioridade nonagesimal: contagem a partir da primeira edição da medida provisória. 4. Agravo regimental desprovido. (STF, RE 286292 AgR, Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 06-08/2002, DJ 23/08/2002 – grifos nossos)

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.005 MC, de relatoria do Ministro Moreira Alves, a Corte assentou a tese de que, tendo em vista que a medida provisória é uma modalidade do extinto Decreto-Lei, com relação ao qual, ainda, o STF já havia se manifestado com relação à possibilidade de instituir ou majorar tributos, não seria legítimo outorgar tratamento distinto a MP para impedi-la de criar/aumentar a carga tributária:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PEDIDO DE LIMINAR. - QUANDO UMA MEDIDA PROVISORIA É CONVERTIDA EM LEI, A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEVE ATACAR ESTA E NÃO AQUELA. ESSA REGRA, POREM, NÃO SE APLICA A CASOS EM QUE A INCONSTITUCIONALIDADE QUESE ALEGA COM RELAÇÃO A MEDIDA PROVISORIA DIZ RESPEITO EXCLUSIVAMENTE AELA (O DE SER, OU NÃO, CABIVEL MEDIDA PROVISORIA PARA INSTITUIR OU AUMENTAR IMPOSTO), REFLETINDO-SE SOBRE A LEI DE CONVERSAO NO TOCANTE A SUA VIGENCIA PARA O EFEITO DA OBSERVANCIA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE. - INOCORRENCIA, EM EXAME COMPATIVEL COM PEDIDO DE LIMINAR, DE RELEVÂNCIA JURÍDICA DOS FUNDAMENTOS EM QUE SE BASEIA A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. - PREVALENCIA DO "PERICULUM IN MORA" EM FAVOR DA FAZENDA, MAXIME QUANDO E DISCUTIVEL A RELEVÂNCIA JURÍDICA DA ARGÜIÇÃO. PEDIDO DE LIMINAR INDEFERIDO. (STF, ADI 1005 MC, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1994, DJ 19/05/1995).

Foi, no entanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 32 de 2001, que o entendimento do STF foi de fato chancelado pelo Poder Constituinte Derivado, momento a partir do qual supostamente não restou qualquer dúvida, de acordo com a jurisprudência da Corte, a respeito da legitimidade de instituição/majoração de tributos por meio de medida provisória.

A esse respeito, veja-se os julgados abaixo proferidos pela Suprema Corte em momento posterior à Emenda Constitucional 32/2001:

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Lei Complementar n.º 7/70. Recepção pelo art. 239, da Constituição Federal. 3. Medida provisória. Instrumento idôneo para a instituição e majoração de tributos. Possibilidade de reedição no prazo de trinta dias. Anterioridade nonagesimal: contagem a partir da primeira edição da medida provisória. 4. Agravo regimental desprovido. (RE 286292 AgR, Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 06/08/2002, DJ 23/08/2002)

EMENTA: Contribuição social PIS-PASEP. Princípio da anterioridade em se tratando de Medida Provisória. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 232 .896, que versa caso análogo ao presente, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 - "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" - e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV - Precedentes do S.T.F: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221 .856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V - R.E. conhecido e provido, em parte". - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 354211, Relator Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 15/10/2002, DJ 22/11/2002)

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PIS. MAJORAÇÃO. MP 1.212/95 E REEDIÇÕES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO E AGRAVO DE INSTRUMENTO CONEXOS. JULGAMENTO SIMULTÂNEO. POSSIBILIDADE. 1. Majoração do PIS. MP nº 1.212/95 e reedições. Acórdão da apelação que entendeu pela possibilidade do aumento desse tributo por medida provisória, mas que o prazo nonagesimal se conta a partir da conversa dessa medida em lei. 2. Decisões simultâneas: 1. Provimento ao recurso extraordinário da União, em que se buscava ver aceita a tese de que o prazo nonagesimal para o aumento da contribuição social começa a transcorrer da data da edição da primeira medida provisória da série; 2. Negativa de seguimento ao agravo de instrumento do contribuinte, em que se discutia a possibilidade de medida provisória regular a cobrança do PIS. Observância ao princípio da economia processual. Inexistência de contradição e prejuízo às partes. 3. Não compete a este Supremo Tribunal, em sede de recurso extraordinário, examinar se os depósitos judiciais realizados pelos associados da agravante são insuficientes ou se manifestar sobre eventual excedente. Matéria afeita ao reexame de fatos, provas e legislação ordinária. 4. Agravo regimental improvido. (RE 370451 AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 21/03/2006, DJ 20/04/2006)

EMENTA: Tributo. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Adicional instituído por meio de medida provisória. Admissibilidade. Violação ao art. 246 da CF. Não ocorrência. Tributo instituído e regulamentado pela Lei nº 7.689/88. Mero aumento da alíquota pela MP nº 1.807/99. Recurso extraordinário não provido. A Medida Provisória nº 1.807/99 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota. (RE 403512, Relator(a): CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008, DJ 05/03/2009)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA 560/1994. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. APLICABILIDADE AOS SERVIDORES DO DISTRITO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I – O sistema de alíquotas progressivas instituído pela Medida Provisória 560/1994 é aplicável aos servidores do Distrito Federal. Precedentes. II - Agravo regimental improvido. (RE 464765 Agr, Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 15/05/2012, DJ 28/05/2012)

Ementas: 1. TRIBUTO. Contribuição Social. PIS. COFINS. Revogação por medida provisória da isenção da contribuição para o PIS e para a COFINS concedida às sociedades cooperativas. Recurso Extraordinário. Repercussão geral reconhecida no RE nº 598.085-RG/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 21.8.2009. Foi reconhecida repercussão geral de recurso extraordinário que tenha por objeto a revogação, por medida provisória, da isenção da contribuição para o PIS e para a COFINS concedida às sociedades cooperativas. 2. RECURSO. Extraordinário. Matéria objeto de repercussão geral reconhecida. Devolução dos autos à origem. Observância dos arts. 328, § único, do RISTF e 543-B do CPC. Reconsideração da decisão agravada. Agravo regimental prejudicado. Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional objeto do recurso extraordinário, devem os autos baixar à origem para os fins do art. 543-B do CPC. (RE 425298 AgR, Relator(a): CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2012, DJ 28/08/2012)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA – MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.526, DE 1996 – CONVERSÃO PARCIAL – LEI Nº 9.528, DE 1997 – CLÁUSULA DE CONVALIDAÇÃO. Ocorrida conversão parcial de medida provisória e presente, fazendo as vezes de decreto legislativo, cláusula de convalidação dos atos praticados, improcede a alegação de perda retroativa de eficácia de normas ao final superadas. (AI 857374 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 26/11/2013, DJ 17/12/2013)

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO DA APRECIÇÃO CAUTELAR EM JULGAMENTO DEFINITIVO DE MÉRITO. LEI Nº 4.141, DE 2023, E MEDIDA PROVISÓRIA Nº 33, DE 2022, DO ESTADO DO TOCANTINS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA MODAL DO ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERNAS NO ESTADO DO TOCANTINS. MEDIDA PROVISÓRIA. NÃO CONVERSÃO EM LEI ATÉ O ÚLTIMO DIA DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE SUA EDIÇÃO. ANTERIORIDADE ÂNUA. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO PARA OBSTAR A INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA ANTES DA FLUÊNCIA DO MARCO TEMPORAL DA ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO. 1. A questão constitucional suscitada em abstrato nesta ação consiste em saber se a Lei nº 4.141, de 2023, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 33, de 2022, ambas do Estado do Tocantins, afrontou o princípio constitucional tributário da anterioridade anual, ao majorar a alíquota modal do ICMS para operações internas de 18% para 20%, tendo em conta que esta não fora convertida naquela até o último dia do exercício financeiro de sua edição. Dito de forma direta, exige-se definir se o objeto impugnado há de ser aplicado no exercício financeiro de 2023 ou de 2024, à luz do princípio constitucional tributário da anterioridade anual. 2. Preliminar. A ação direta encontra-se pronta para julgamento definitivo do mérito, de modo que se demonstra oportuno e conveniente a conversão da apreciação cautelar em deliberação do mérito, considerando a instrução do feito já perfectibilizada, os imperativos de economia processual e a inutilidade de desencadear novas providências instrutórias no estágio em que o processo se encontra. Precedentes. 3. É dado aos Chefes do Poder Executivo dos Estados-membros editarem medidas provisórias, desde que a espécie legislativa esteja prevista na Constituição estadual e seja observado o conjunto de regras básicas do processo legislativo postas no Texto Constitucional de 1988. Com o advento da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, passou-se a exigir que a medida provisória a qual implicasse instituição ou

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua edição, caso seja devidamente convertida em lei até o último dia do ano fiscal em que foi editada, nos termos do art. 62, § 2º, da Constituição da República. 4. No caso dos autos, destinada a majorar a alíquota modal do ICMS incidente nas operações internas no Estado do Tocantins, a Medida Provisória nº 33, de 2022, embora tenha sido editada em 29/12/2022, somente foi convertida na Lei estadual nº 4.141, de 2023, em 22/03/2023. Desse modo, em respeito à anterioridade de exercício, esse agravamento da situação fiscal dos contribuintes somente pode ser aplicado em 2024, revelando-se inconstitucional dispositivo que prevê a incidência da alíquota majorada a partir de 1º/04/2023. 5. Exige-se na hipótese o emprego da técnica decisória da interpretação conforme à Constituição com a finalidade de obstar a incidência da alíquota geral do ICMS sobre operações internas no patamar majorado de 20% antes de 1º/01/2024. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. (ADI 7375, Relator Ministro André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 02-10-2023, DJ 16-10-2023)

Entretanto, a despeito do entendimento firmado pela Suprema Corte, não seria legítimo conferir às medidas provisórias o poder de instituir e majorar tributo, mormente em razão do princípio republicano, legalidade e segurança jurídica. A Constituição da República, ao elencar a legalidade como fundamento do sistema tributário, exige que a instituição e majoração do tributo ocorra por lei em sentido estrito. Além disso, a Emenda Constitucional nº 32/2001, que teve sua constitucionalidade chancelada pelo STF, representa um ultraje ao equilíbrio entre os Poderes e confere ao Executivo um protagonismo normativo que se mostra incompatível com a tripartição de poderes.

14. IMPOSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA

À luz do princípio da legalidade, tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído ou aumentado senão em virtude de lei (art. 150, I da CF/88). Nessa medida, sendo a lei a manifestação legítima de vontade do povo através de seus representantes eleitos no Poder Legislativo, depreende-se que sua instituição mediante referido veículo normativo representa o consentimento popular com a criação ou majoração da carga tributária¹¹⁸.

De fato, de acordo com Geraldo Ataliba, se o poder de tributar tem o condão de atingir a liberdade e o patrimônio dos particulares – e se estes bens encontram sua proteção na própria

¹¹⁸ MACHADO, *op. cit.*, p. 32/33.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

essência da Constituição Federal (art. 5º, incisos XLI¹¹⁹, LIV¹²⁰ e XXII¹²¹ da CF/88), infere-se que essa prerrogativa estatal deve ser disciplinada nos estritos termos do texto constitucional. Trata-se, assim, de matéria essencialmente constitucional¹²².

Se assim o é, desde que se adotou o princípio republicano, impõe-se o pleno prestígio do princípio do consentimento dos tributos, juntamente com os princípios da igualdade, legalidade, generalidade e proporcionalidade da tributação¹²³.

O princípio da tripartição de poderes, consagrado pela Constituição da República, determina que *somente* o Poder Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes¹²⁴. É imprescindível que os veículos normativos sejam elaborados por mandatários do povo, em atenção não apenas ao processo legislativo constitucional, mas também ao princípio republicano¹²⁵.

A Constituição Federal ao determinar que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I da CF/88), estabeleceu que a tributação não deve ser realizada com base no texto normativo, mas deve ser instituída pela *própria* lei – veículo normativo que detém com exclusividade a prerrogativa constitucional de criar direitos e obrigações na esfera jurídica dos legislados¹²⁶.

Nesse contexto, a lei, exarada pelo Poder Legislativo, traduz em última instância a anuência popular conferida ao Estado de invadir o patrimônio dos particulares, de modo que, somente a partir da promulgação de lei específica para esse fim, será possível garantir a segurança nas relações jurídico-tributárias estabelecidas entre o particular (contribuinte) e o Estado (Fisco).

Nesse contexto, ao eleger seus representantes para compor o Poder Legislativo, presume-se que povo, ainda que indiretamente, manifestou-se pela concordância com as

¹¹⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XLI - a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”.

¹²⁰ “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

¹²¹ “XXII - é garantido o direito de propriedade”.

¹²² ATALIBA, 2011. p. 126.

¹²³ *Ibidem*. ATALIBA, 2011, p. 126/127.

¹²⁴ ATALIBA, 1984. p. 8/9.

¹²⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 219.

¹²⁶ *Ibidem*. CARRAZZA, p. 221.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

decisões tomadas pelos representantes devidamente constituídos pela soberania popular, inclusive no que se refere à eventual instituição ou majoração da carga tributária.

Daí porque, dada sua importância, o tributo deve ser criado diretamente pela lei, não se admitindo, sob qualquer pretexto, a delegação da competência ao Executivo. Em razão do princípio republicano e da tripartição de poderes, somente o Legislativo detém a prerrogativa constitucional de editar normas tributárias que façam nascer deveres e obrigações aos particulares. Desse modo, a lei deve ser insculpida por parlamentares eleitos pelo povo e ser submetida ao processo legislativo constitucional¹²⁷⁻¹²⁸.

O princípio da legalidade ganha uma ênfase ainda maior nas relações jurídico-tributárias em razão do disposto no art. 150, inciso I da CF, sendo, por esse motivo, possível afirmar que prevalece, no direito tributário, o princípio da legalidade *estrita*, segundo o qual somente o tributo instituído por meio de lei formal editada pelo Poder Legislativo tem condão de criar deveres e obrigações na órbita jurídica dos particulares¹²⁹.

No que se refere à instituição e majoração de tributo, a legalidade apresenta-se como uma verdadeira expressão do princípio da reserva absoluta da lei formal, exigindo não apenas que a atuação do Estado esteja em conformidade com uma lei material, mas também que cada ato praticado pelo Fisco no exercício do poder de tributar seja autorizado por uma lei emitida pelo Poder Legislativo e em observância ao rito constitucional¹³⁰. De acordo com Geraldo Ataliba, a instituição e o aumento da carga tributária estão “constitucionalmente posto[s] sob [a] estrita e absoluta reserva de lei. Só e exclusivamente a lei pode dispor sobre essas matérias”¹³¹, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Não obstante a isso, a despeito da estrita legalidade intrínseca à seara tributária, bem como os postulados atinentes ao princípio republicano e à tripartição de poderes, a Emenda

¹²⁷ Nesse sentido, defende José Afonso da Silva: “o princípio da legalidade ali consubstanciado se funda na previsão de competência geral do Poder Legislativo para legislar sobre matérias genericamente indicadas, de sorte que a idéia matriz está em que só o Poder Legislativo pode criar regras que contenham, originariamente, novidade modificativa da ordem jurídico-formal” (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 420).

¹²⁸ CARRAZZA, *op. cit.*, 219.x

¹²⁹ ICHIHARA. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 73.

¹³⁰ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 226/227.

¹³¹ ATALIBA, 2011, p. 131.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Constitucional nº 32/2001 passou a estabelecer a possibilidade de medida provisória editada pelo Chefe do Poder Executivo instituir e majorar tributos.

Todavia, não poderia um ato unilateral expedido pelo Chefe do Poder Executivo substituir a totalidade dos Parlamentares regularmente eleitos pelo povo para compor a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, sob pena de usurpação de competência conferida com *exclusividade* ao Poder Legislativo e, ainda, sob pena de violação à separação de poderes.

Além disso, na hipótese de delegação de competência ao Executivo, não haveria o necessário mecanismo de representação popular e o consentimento do povo para criação do tributo, com a discussão do projeto, colaboração, crítica e advertência¹³².

A prevalecer o entendimento consolidado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, estar-se-ia admitindo que o Executivo extrapole suas prerrogativas constitucionais e subverta a lógica do sistema de freios e contrapesos, responsável por garantir a plena harmonia institucional entre os Poderes de Estado.

Além disso, como narrado nos tópicos anteriores, o Plenário do STF já admitiu que o princípio da legalidade é limite imposto ao Estado para o exercício do poder de tributar e, como garantia fundamental do contribuinte, representa “**cláusula pétrea** expressamente prevista na Lei Fundamental, para que este não fique à mercê de qualquer discricionariedade estatal no tocante ao tributo”¹³³.

Ora, tratando-se de **cláusula pétrea** responsável pelo controle democrático da tributação, a Emenda Constitucional nº 32/2001 sequer poderia ter sido promulgada, sob pena de inconstitucionalidade (art. 60, § 4º, IV da CF/88¹³⁴) e violação à estrita legalidade presente na seara jurídico-tributária que consagra o Poder Legislativo como *único* ente legítimo para imputar em detrimento do sujeito passivo obrigações tributárias.

De igual sorte, a Constituição também veda a deliberação de toda e qualquer proposta de emenda tendente a abolir a separação de poderes (art. 60, § 4º, III da CF/88¹³⁵). Desse modo, seja em razão do princípio da legalidade, seja em razão da tripartição de poderes, qualquer

¹³² ATALIBA, 1984, p. 8/9.

¹³³ STF, RE 838284, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJ 22/09/2017.

¹³⁴ “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.”

¹³⁵ “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: III - a separação dos Poderes”.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

alteração constitucional tendente a reduzir o conteúdo desses princípios (como ocorre com a EC nº 32/2001), deveria ser declarada inconstitucional de plano pela Suprema Corte.

Além disso, se na Constituição de 1967 era permitido ao Chefe do Executivo editar decretos sobre obrigações tributárias, essa possibilidade foi abolida pela Constituição de 1988, que criou, a seu turno, a medida provisória em caso de relevância e urgência (art. 62 da CF/88); sendo que medidas provisórias irrelevantes ou não urgentes deveriam ser rejeitadas de imediato pelo Congresso Nacional¹³⁶.

Pautando-se nesses requisitos, a doutrina sustenta o cabimento de medidas provisórias na tributação apenas no caso de *recesso* do Congresso, para criação de impostos extraordinários guerra¹³⁷. Em todos os demais casos, não se justifica a utilização da MP; afinal, “o que a tributação exige é planejamento prévio, não surpresa, [na] duração das regras. Eis aí um campo infenso às situações de urgência. Os casos que exigiam a suspensão das grandes garantias do contribuinte foram devidamente sistematizados pelo constituinte”¹³⁸, não devendo se cogitar na utilização da MP em outras hipóteses que não aquelas delimitadas pelo texto constitucional.

Nesse mesmo sentido, Regina Helena Costa sustenta que há grande esforço do legislador de compatibilizar o emprego da medida provisória no campo tributário e a observância da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c” da CF/88), o que, por certo, parece-lhe *inútil* já que “enquanto aquela pressupõe urgência para sua edição (art. 62, *caput*), estes determinam o aguardo de um período de tempo para que o contribuinte possa acostumar-se com a nova ou majorada exigência fiscal, evitando-se-lhe a *imediata surpresa*”. Daí porque, a urgência e anterioridade da lei tributária “constituem ideias antagônicas, pelo que a contradição revela-se insuperável, a impor a conclusão de que a medida provisória não constitui instrumento legítimo a instituir e majorar impostos”¹³⁹.

Com exceção de hipóteses estritamente excepcionais, a utilização da medida provisória em matéria tributária revela flagrante violação aos requisitos atinentes à urgência/relevância, já que na maioria dos casos, trata-se de atos normativos emitidos por mera conveniência política – e não diante de circunstâncias fáticas relevantes que possam gerar danos irreparáveis ou de difícil reparação para a coletividade. Trata-se, no entanto, de medida inconstitucional, já que,

¹³⁶ COELHO, *op. cit.*, p. 175.

¹³⁷ COELHO, *op. cit.*, p. 175.

¹³⁸ COELHO, *op. cit.*, p. 175.

¹³⁹ COSTA, *op. cit.*, p. 23.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

como afirmado por Hamilton Dias de Souza, “questões de mera conveniência política, isto é, medidas que caracterizem simples "decisões" governamentais, podem e devem observar o processo legislativo ordinário”¹⁴⁰.

De igual modo, não faria nenhum sentido uma Constituição tão democrática como a de 1988 que sempre se pautou no controle entre os Poderes e que se encarregou, inclusive, de extinguir o decreto-lei utilizado no regime ditatorial, admitisse um instrumento ainda mais abrangente em temas completamente sensíveis como o direito tributário. Por isso, a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, infere-se que a competência tributária, salvo situações excepcionais, é indelegável e não pode ser objeto de ingerência por parte do Poder Executivo.

Portanto, à luz da doutrina e das balizas constitucionais, conclui-se pela impossibilidade de medida provisória instituir ou majorar tributo. Isso porque, seja pela violação ao princípio republicano, à legalidade, à anterioridade, à separação de poderes, seja pela inobservância dos requisitos atinentes à urgência e relevância ou pelo histórico constitucional com relação ao decreto-lei, a delegação da competência releva-se incompatível com o texto constitucional vigente, que consagra o Poder Legislativo como *único* ente legítimo para estabelecer obrigações jurídico-tributárias; devendo, portanto, ser afastada a adoção de medida provisória nessa hipótese.

¹⁴⁰ SOUZA, Hamilton Dias. *Voto de qualidade*: inconstitucionalidade por falta de pressuposto de fato. Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2023-jan-17/dias-souza-voto-qualidade-falta-pressuposto-fato/>>. Acesso em: 17 de novembro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

15. CONCLUSÃO

A Constituição Federal, com a finalidade precípua de coibir excessos a serem perpetrados pelos representantes do povo na utilização da máquina estatal, repartiu as funções e prerrogativas públicas de legislar, administrar e julgar. Embora a Constituição da República admita em caráter estritamente excepcional o exercício de funções atípicas pelos Poderes de Estado, essa relativização não pode atingir decerto matérias que, por sua natureza, demandam a rígida observância à legalidade e ao princípio republicano – como ocorre com a função de instituir e majorar tributos.

Sendo o poder de tributar uma prerrogativa que afeta diretamente direitos fundamentais atinentes à liberdade e à propriedade, deve ser exercido com rigor e, ainda, ser previamente autorizado por lei em sentido formal exarada pelo Poder Legislativo. Trata-se de exigência decorrente do princípio da estrita legalidade tributária, que impede a delegação da competência tributária ao Executivo, ainda que sob o manto das medidas provisórias.

A Emenda Constitucional nº 32/2001, cuja legitimidade restou lamentavelmente chancelada pelo Supremo Tribunal Federal, possibilitou essa delegação de competência, sem, todavia, observar os fundamentes estruturantes de todo o texto constitucional, notadamente o princípio republicano, a segurança jurídica, a tripartição de poderes e a legalidade.

Nesse contexto, não seria legítimo outorgar ao Chefe do Poder Executivo a prerrogativa de, em decisão unilateral e em substituição a todos os parlamentares regulamentes constituídos pelo povo, instituir e majorar tributo. Trata-se de medida que ultraja a harmonia entre os Poderes e aumenta de maneira desarrazoada os poderes institucionais do Executivo em detrimento do Legislativo.

Com exceção de hipóteses estritamente excepcionais, a utilização da medida provisória em matéria tributária revela flagrante violação aos requisitos atinentes à urgência/relevância, já que na maioria dos casos, trata-se de atos normativos emitidos por mera conveniência política – e não diante de circunstâncias fáticas relevantes que possam gerar danos irreparáveis ou de difícil reparação para a coletividade. Trata-se, no entanto, de medida inconstitucional, já que, como afirmado por Hamilton Dias de Souza, “questões de mera conveniência política, isto é,

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

medidas que caracterizem simples "decisões" governamentais, podem e devem observar o processo legislativo ordinário"¹⁴¹.

Além disso, é patente a incompatibilidade da medida provisória e o princípio da anterioridade tributária, uma vez que enquanto a primeira pressupõe urgência para sua edição, a última determina um período mínimo para que o tributo seja instituído a fim de evitar surpresas com o aumento abrupto da carga tributária. Daí porque, a urgência intrínseca às medidas provisórias e a vedação a surpresas inerente ao princípio da anterioridade tributária revelam a incompatibilidade entre esses institutos; demonstrando, por mais um motivo, a impossibilidade de MP instituir ou majorar tributo.

Diante de todo o exposto, infere-se que a instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória revelam-se incompatíveis com as balizas constitucionais de regência. A promulgação da Emenda Constitucional nº 32/2001 representa verdadeiro ultraje às cláusulas pétreas atinentes à legalidade, anterioridade, separação de poderes e ao princípio republicano. A medida não apenas representa usurpação da competência legislativa, mas também compromete a plena harmonia e independência dos Poderes. Nas lições de Geraldo Ataliba, entender que o Executivo pode instituir tributos (ou aumentar-lhes a carga) é repudiar tudo que de mais significativo tem o princípio republicano como exigência"¹⁴².

¹⁴¹ SOUZA, Hamilton Dias. *Voto de qualidade: inconstitucionalidade por falta de pressuposto de fato*. Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2023-jan-17/dias-souza-voto-qualidade-falta-pressuposto-fato/>>. Acesso em: 17 de novembro de 2024.

¹⁴² ATALIBA, 2011, p. 131/132.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARISTÓTELES. *A Política*. Tradução Roberto Leal Ferreira. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ATALIBA, Geraldo. *Instituições de direito público e república*. Tese de Concurso. São Paulo: 1984.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BARROS, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÂMARA MUNICIPAL DE CAJAMAR. *O que é uma Lei? Pra que ela serve?* Disponível em:
<[https://www.cmdc.sp.gov.br/texto/12#:~:text=8%20de%20Setembro%20%2D%20Lei%20\(d%20o,autoridades%20competentes%20para%20o%20efeito.](https://www.cmdc.sp.gov.br/texto/12#:~:text=8%20de%20Setembro%20%2D%20Lei%20(d%20o,autoridades%20competentes%20para%20o%20efeito.)>. Acesso em: 18 de setembro de 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. E-book. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

FARRAZ JUNÍOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnicas, decisão, dominação*. E-book. 12. ed. Barueri: Atlas, 2024.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. E-book. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

GAMA, Tacio Lacerda. *Teoria dialógica da validade: existência, regularidade e efetividade das normas jurídicas*. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Disponível em:
<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/142/edicao-1/teoria-dialogica-da-validade:-existencia,-regularidade-e-efetividade-das-normas-juridicas>. Acesso em: 09 de setembro de 2024.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

ICHIHARA. *Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos*. Petrópolis: Vozes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MAIA, Cleusa Aparecida da Costa Maia. *Os antecedentes históricos da medida provisória*. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo-antecedentes_historicos_da_medida_provisoria.pdf>. Acesso em: 14 de outubro de 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. E-book. 19. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39. ed. Barueri: Atlas, 2023.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PELICIOLI, Angela Cristina. *A atualidade da reflexão sobre a separação dos poderes*. Senado. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/43/169/ril_v43_n169_p21.pdf>. Acesso em: 13 de setembro de 2024.

PESSOA, Flávia Moreira Guimarães. *Democratizando o acesso à Justiça*: 2022. Conselho Nacional de Justiça. Disponível: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/democratizando-acesso-justica-2022-v2-01022022.pdf>>. Acesso em: 09 de setembro de 2024.

ROTHMANN, Gerd. W. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651/69261>>. Acesso em: 07 de outubro de 2024.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SOUZA, Hamilton Dias. *Voto de qualidade*: inconstitucionalidade por falta de pressuposto de fato. Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2023-jan-17/dias-souza-voto-qualidade-falta-pressuposto-fato/>>. Acesso em: 17 de novembro de 2024.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. E-book. 22. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Introdução ao estudo do direito*. E-book. 7. ed. Barueri: Atlas, 2022.