

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS
MISSÕES - ERECHIM
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO**

ANTONIO CARLOS GUERREIRO CELANT

**DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS MEDIDAS
PROVISÓRIAS**

ERECHIM

2018

ANTONIO CARLOS GUERREIRO CELANT

**DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS MEDIDAS
PROVISÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito,
Departamento de Ciências Jurídicas e
Sociais da Universidade Regional
Integrada do Alto Uruguai e das Missões
– Campus de Erechim.

Orientadora: Me. Vera Maria Calegari Detoni.

ERECHIM

2018

ANTONIO CARLOS GUERREIRO CELANT

**DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS MEDIDAS
PROVISÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial a
obtenção do grau de Bacharel em Direito,
Departamento de Ciências Jurídicas e
Sociais da Universidade Regional
Integrada do Alto Uruguai e das Missões
– Campus de Erechim.

Erechim, 09 de novembro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Me. Vera Maria Calegari Detoni
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões –Erechim

Prof^ª. Me. Gabrielle Trombini
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões –Erechim

Prof^ª. Me. Simone Gasperin de Albuquerque
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões –Erechim

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar a dinâmica quanto à utilização das medidas provisórias em matéria tributária, em face do princípio da legalidade. Visa-se que pontue-se a posição doutrinária e jurisprudencial, bem como, que exponham-se os motivos pelo qual muitos autores criticam tal forma de normatização em relação à seara tributária. No primeiro capítulo é realizada uma análise histórica e sistemática da ordem constitucional brasileira e como tal sistemática pode interferir em relação à problemática proposta. No segundo capítulo é abordada a função, historicidade, finalidade, importância e consequências quanto à aplicação do referido princípio, não apenas em relação ao direito tributário, como também, ao direito como um todo. Por fim, no terceiro capítulo é feita uma análise mais específica em relação a tais institutos, passando então em um raciocínio mais específico em relação ao direito tributário, bem como, pontuando-se conceitos acerca de tributação, tributo, exceções ao princípio da legalidade e etc. Visa-se, também, informar acerca das alterações promovidas em nosso ordenamento jurídico por conta da Emenda Constitucional 32/2001, a qual trouxe alterações na sistemática das medidas provisórias, bem como, as matérias reservadas à Lei Complementar e que, por este motivo, não poderão ser veiculadas por meio de Medida Provisória.

O método utilizado no presente trabalho foi o indutivo, utilizando-se uma pesquisa documental, jurisprudencial e principalmente bibliográfica.

Palavras-Chaves: Princípio da Legalidade. Medidas Provisórias. Direito Tributário. Ordem Constitucional.

ABSTRACT

The purpose of this work is to study the use of provisional tax measures, in view of the principle of legality. It is proposed that the doctrinal and jurisprudential position be evaluated, as well as the reasons why many authors criticize this form of normalization in relation to the tax field. In the first chapter a historical and systematic analysis of the Brazilian constitutional order is carried out and how such systematics can interfere with the proposed problem. The second chapter deals with the function, historicity, purpose, importance and consequences of applying this principle, not only in relation to tax law, but also to the law as a whole. Finally, in the third chapter, a more specific analysis is made with respect to such institutes, passing on a more specific reasoning in relation to tax law, as well as spelling out concepts about taxation, taxation, exceptions to the principle of legality and etc. It is also intended to inform about the changes promoted in our legal system due to Constitutional Amendment 32/2001, which brought changes in the system of provisional measures, as well as the matters reserved for the Complementary Law and that, for this reason, may not be transmitted by means of a Provisional Measure. The method used in the present study was the inductive, using a documentary, jurisprudential and mainly bibliographic research.

Key-Words: Principle of Legality. Provisional Measures. Tax law. Constitutional Order.

LISTA DE SIGLAS

| | |
|------|------------------------------|
| LO | Lei Ordinária |
| LC | Lei Complementar |
| MP | Medida Provisória |
| MP's | Medidas Provisórias |
| CF | Constituição Federal |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 8 |
| 2 ORDEM CONSTITUCIONAL, O DIREITO DE TRIBUTAR E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS | 10 |
| 2.1 Da Ordem Constitucional | 10 |
| 2.2 Do Direito De Tributar | 13 |
| 2.3 Das Medidas Provisórias na Constituição Federal | 16 |
| 3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE | 22 |
| 3.1 Evolução Histórica | 22 |
| 3.2 Da Aplicação do Princípio da Legalidade | 28 |
| 4 DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE | 32 |
| 4.1 Da tributação | 32 |
| 4.2 Das espécies de tributo | 34 |
| 4.2.1 Impostos..... | 34 |
| 4.2.2 Taxas | 34 |
| 4.2.3 Contribuições de Melhoria..... | 35 |
| 4.2.4 Empréstimos Compulsórios..... | 36 |
| 4.2.5 Contribuições Especiais | 36 |
| 4.3. Da atualização e da Majoração..... | 37 |
| 4.4. Mitigação ao princípio da Legalidade..... | 38 |
| 4.5 Tributo Consentido..... | 41 |
| 4.6 Das medidas provisórias e o Direito Tributário | 42 |
| 4.6.1 A medida provisória e a lei complementar..... | 47 |

| | |
|--|-----------|
| 4.6.1.1 Conflitos de competência em matéria tributária | 48 |
| 4.6.1.2 Limitações ao poder de tributar | 50 |
| 4.6.1.3 Normas gerais de direito tributário | 51 |
| 4.6.1.4 Critérios especiais de tributação | 52 |
| 4.6.1.5 Demais situações de exigência de LC | 53 |
| 4.6.1.6 ICMS | 53 |
| 4.6.1.7 Quanto ao ITCMD | 54 |
| 4.6.1.8 ISS | 54 |
| 4.6.1.9 Contribuições Sociais - Remissão e anistia | 54 |
| 4.6.2 A relevância e a urgência da medida provisória | 55 |
| 5 CONCLUSÃO | 56 |

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho traz como proposta elucidarmos a questão da utilização pelo Poder Executivo das Medidas Provisórias, em face do Princípio da Legalidade Tributária. Por ele pretende-se esclarecer, primeiramente, disposições acerca de nossa Carta Magna, bem como, quanto à ordem constitucional a qual estamos inseridos atualmente. Nossa Constituição de 1988 foi elaborada de maneira a determinar-se como promulgada, formal, analítica, dogmática, rígida e escrita - pelo fato de, quando da assembleia constituinte, nossos representantes responsáveis pelo exercício do poder constitucional originário entenderem que, em face da realidade da sociedade brasileira da época, necessário se fazia em nosso ordenamento jurídico que tivéssemos regras mais rígidas para a mutação de nossas disposições constitucionais e infra legais.

A Constituição de uma nação é a lei fundamental do Estado. Dela é que toda a organização político-administrativa, bem como, sua estrutura jurídica de modo amplo irão funcionar. Sendo assim, é com base nela e sempre em conformidade com ela, que as demais espécies normativas deverão tomar fundamento, sob pena de serem expurgadas do ordenamento jurídico, por conta da inconstitucionalidade. A esta sistemática de funcionamento damos o nome de ordem constitucional, com base na chamada constitucionalização do direito, que parte da premissa da forma piramidal de nosso escalonamento normativo, irradiando-se assim por todas as áreas e facetas de nosso Estado.

Com base neste aspecto, é interessante que tenhamos em mente a mais completa elucidação histórica acerca do Princípio da Legalidade, o qual teve seus primeiros sinais com as revoluções francesa e americana, nas quais a sociedade lutou, e, gradualmente, conseguiu se levantar e impor-se diante do poder absoluto, colocando uma ordem que seria superior ao próprio poder em *stricto sensu*, qual seja, a lei. Tal princípio é de fundamental importância pois, com base nele, e com base nas revoluções que se apoiaram nele, é que se originou a noção de Estado moderno que temos nos dias atuais; submetido à lei e com a tripartição de poderes.

O Princípio da Legalidade possui força altamente preponderante quanto ao direito tributário, porquanto, por força do artigo 150, I, da Constituição Federal,

determina-se ser vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Por fim, pretende-se tecer os necessários esclarecimentos acerca do dispositivo normativo em questão, a Medida Provisória, em face da problemática proposta em relação à legalidade tributária. O artigo 62 da Constituição Determina que, em caso de relevância e urgência, poderá o Presidente da República adotar medidas provisórias, com força de lei, as quais deverão ser imediatamente submetidas ao Congresso Nacional. No mesmo dispositivo verificamos as vedações existentes em relação à expedição das MP's. Frisa-se que as medidas provisórias perderão eficácia, desde sua edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma única vez por mais sessenta dias.

Tal espécie de norma ingressou em nosso ordenamento jurídico para substituir o decreto-lei, o qual possuía, também, muitas críticas pela doutrina em geral, tendo em vista o uso excessivo do mesmo pelos chefes do executivo. Ocorre que, em que pese haja a expressa determinação constitucional de que as MP's apenas deverão ser utilizadas em caso de relevância e urgência, verifica-se, atualmente, o uso das mesmas de uma forma excessiva e genérica por parte do executivo, o qual, não possui atribuição primária de legislar, mas sim de executar as leis expedidas pelo legislativo.

Em que pese as críticas da doutrina em relação à utilização das MP's de maneira desmedida, por disposição constitucional expressa, atualmente, verifica-se a possibilidade de utilização das mesmas em matéria tributária. Ocorre que, devido ao processo legislativo respectivo, por meio do qual as MP's convertidas pelo Poder Legislativo terão status de lei ordinária, é vedado que se veicule matérias reservadas à lei complementar, que possui processo legislativo mais complexo que as leis ordinárias, por meio de medida provisória. Tais situações serão trabalhadas ao longo do trabalho.

O método utilizado no trabalho foi o indutivo, utilizando-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial.

2 ORDEM CONSTITUCIONAL, O DIREITO DE TRIBUTAR E AS MEDIDAS PROVISÓRIAS

É inviável pensarmos hoje na ideia de república, dissociando-se da noção de constitucionalidade e legalidade. Isto porque, após anos de um lento e histórico processo de transição do absolutismo à separação dos poderes, tem-se hoje a observância à lei como verdadeiro direito fundamental.

2.1 Da Ordem Constitucional

A Constituição é a lei maior de uma nação, base fundamental, ou seja, marco inicial da ordem constitucional na qual um país se insere. Se buscarmos uma definição simples do termo em um dicionário qualquer, temos que Constituição é: “Ação ou efeito de constituir. Organização, formação. Lei fundamental que regula a organização política de uma nação soberana.” (MICHAELIS, 2005, p 71). Vista de uma maneira assim simples, em seu sentido mais literal, já resta-nos claro a sua fundamental importância para tratarmos de assuntos que dizem respeito à organização e atividades básicas do Estado. Se passarmos, por outro lado, nas palavras da melhor doutrina, podemos observar a Constituição, também, por sua aspecto doutrinário e jurídico:

[...] Constituição é o conjunto de normas organizacionais de determinada sociedade política. É o que ocorre na concepção constitucionalista moderna, com as normas de organização do Estado, as normas de limitação do poder e os direitos humanos, enfim, os componentes estruturais mínimos de qualquer Estado. Juridicamente, esse conceito identifica algo que há de estar presente em todo Estado, uma vez que remete a elementos mínimos de sua estruturação. (TAVARES, 2014, p. 164).

As Constituições são elaboradas atualmente, em sua grande maioria pelo menos, com vistas à assegurar os direitos e garantias fundamentais aos seus cidadãos. Vivemos, hoje, no Brasil sob a égide da Constituição Federal de 1988, a qual podemos classificar como uma Constituição promulgada, formal, analítica, dogmática, rígida e escrita. A Carta Magna foi estruturada desta forma, porquanto, em que pese a finalidade máxima do Estado seja a conjectura da supremacia do interesse público, a ele também é obrigatória a observância daquilo que é

determinado por suas próprias normas jurídicas. Mesmo que o Estado atue legitimamente, visando satisfazer seus interesses garantidos constitucionalmente, como por exemplo pertinente o direito de tributar para que consiga obter receitas com a finalidade de gerir a máquina pública, a ele também existirão normas e ritualística obrigatórias a serem seguidas.

A Constituição Federal de 1988 foi elaborada e determinada a funcionar com classificação acima referida - promulgada, formal, analítica, dogmática, rígida e escrita - pelo fato de entender a assembleia constituinte que nossa nação deveria possuir e ter suas normas e princípios, preponderantemente, garantidos de forma escrita e explícita no corpo constitucional, diferentemente do que ocorre em outros Países, como por exemplo, na Inglaterra, que possui uma Constituição não formal, a qual se originou e solidificou ao longo dos anos pela prática reiterada dos costumes de seu povo: "O exemplo característico que se dá de Constituição não escrita é o da Constituição inglesa". (MENDES, 2014, p. 61).

Da Constituição decorre toda a atuação e ordenamento jurídico e político da nação, e, sendo assim, para que as atividades finais do estado possam ser buscadas e executadas de maneira legítima, com ela deverão estar em consonância e dela deverão tomar fundamento.

A Constituição escrita não se limita a estabelecer os baldrames da organização estatal e os fundamentos da ordem jurídica da comunidade, mas desempenha relevante papel como instrumento de estabilidade, de racionalização do poder e de garantia da liberdade. Não se trata, à evidência, de um sistema isento de lacunas. E, de certo modo, é essa ausência de regulamentação minudente que assegura a abertura constitucional necessária ao amplo desenvolvimento do processo político. (MENDES, 2014, p. 1025).

Os agentes políticos, ao normatizar a vida dos cidadãos na sociedade, bem como, ao executar as necessidades e prerrogativas do estado, devem estabelecer regras e optar pelas escolhas administrativas sempre em consonância com os ditames constitucionais, atentando-se às garantias ali conferidas, sob pena de, por meio das mais variadas formas de controle de constitucionalidade e legalidade, ver seus atos invalidados, revogados ou terem sua eficácia contida.

O controle de constitucionalidade configura-se, portanto, como garantia de supremacia dos direitos e garantias fundamentais previstos na constituição que, além de configurarem limites ao poder do Estado, são também uma parte da legitimação do próprio Estado, determinando seus deveres e

tornando possível o processo democrático em um Estado de Direito. (DE MORAES, 2014, p. 722).

É justamente desta necessidade de alinhamento legal, aqui no sentido constitucional, ou seja, estampado na lei, mas não apenas nela, na constituição em si, conforme determina o artigo 5º, XXI da Constituição Federal de 88, que é expressa em dizer “que ninguém será obrigado a fazer ou deixar a fazer alguma coisa senão em virtude da lei” (BRASIL, 1988), que fica consagrando um dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico pátrio, o Princípio da Legalidade.

Como garantia de respeito a este princípio básico em um Estado Democrático de Direito, a própria Constituição prevê regras básicas na feitura das espécies normativas. Assim, o processo legislativo é verdadeiro corolário do princípio da legalidade, como analisado no capítulo sobre direitos fundamentais, que deve ser entendido como ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada de acordo com as regras de processo legislativo constitucional (arts. 59 a 69, da Constituição Federal). Assim sendo, a inobservância das normas constitucionais de processo legislativo tem como consequência a inconstitucionalidade formal da lei ou ato normativo produzido, possibilitando pleno controle repressivo de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário, tanto pelo método difuso quanto pelo método concentrado. (DE MORAES, 2014, p. 722).

Neste sentido, é que nos orientamos à atual realidade da Constituição, que determina que o exercício da administração sob a vida das pessoas, bem como, todo o ordenamento infraconstitucional, deverá estar em consonância com o corpo constitucional, criando assim o chamado sistema constitucional, que seria, na palavra da melhor doutrina, um sistema de interligação de todo o sistema jurídico:

O sistema constitucional surge pois como expressão elástica e flexível, que nos permite perceber o sentido tomado pela Constituição em face da ambiência social, que ela reflete, e a cujos influxos está sujeita, numa escala de dependência cada vez mais avultante. A terminologia sistema constitucional não é, assim, gratuita, pois induz a globalidade de forças e forma políticas a que uma Constituição necessariamente se acha presa. (BONAVIDES, 2014, p. 95).

Ou seja, o termo sistema constitucional vai além de afirmar uma necessidade de interligação legal, ele nos demonstra a necessidade de compatibilização não apenas literal, como também, história e sistemática, por vezes com a necessidade de interpretação extensiva e analógica daquilo que a norma busca verdadeiramente exprimir.

O sistema constitucional teria por conteúdo, primeiro, a Constituição propriamente dita, segundo, as leis complementares previstas pela Constituição, terceiro, todas as leis ordinárias que, do ponto de vista material, se possam repudiar constitucionais, embora não estejam no texto da Constituição formal, e a seguir, com o máximo relevo, o conjunto de instituições e poderes há pouco referidos, a saber, os partidos políticos e correntes de interesse. (BONAVIDES, 2014, p. 99).

Assim tendo em vista a inserção no sistema constitucional, bem como, a Constituição propriamente dita, e sendo esta a norteadora de todos os demais ramos do direito, ante o acima exposto, resta-nos visível que as demais matérias jurídicas evidentemente deverão estar em consonância com aquela. Isto se dá pois atualmente a Constituição vai muito além de ser a lei fundamental propriamente dita, com ela criou-se o já citado sistema constitucional, no qual todo o ordenamento que dela irá decorrer e se embasar, devendo estar em consonância não apenas com os dispositivos formais expressamente ali estampados, mas também, com aqueles implicitamente destes decorrentes, por meio das cognições lógicas decorrentes dos variados métodos de interpretação, sempre norteados pelos princípios gerais do direito, e com vistas às garantias fundamentais.

2.2 Do Direito De Tributar

O título expresso na Constituição Federal acerca do direito de tributar prova-nos ser tal prerrogativa do Estado, verdadeiro-poder dever, fundamental à própria existência do organismo estatal, visto que é por meio desta atividade que aquele buscará arrecadar suas receitas para o atendimento das finanças públicas (MENDES, 2015).

A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos. Conforme salientam Holmes e Sunstein, nenhum direito é apenas o direito de ser deixado só pelo poder público. Todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério. (MENDES, 2015, p. 1389).

As finanças públicas decorrem objetivamente, direta ou indiretamente, dos próprios direitos assegurados aos cidadãos. Ora, como podem os nacionais de um país buscarem saúde, segurança, pública e etc., prestados de maneira gratuita pelo

estado, sem entretanto estarem submetidos, gostando ou não, também à obrigação geral imposta a todos de efetuar o recolhimento de seus tributos.

Na Constituição estão previstas as necessidades públicas a serem perseguidas, bem como as etapas da atividade a serem desenvolvidas para lográ-las. Em última análise, tais necessidades não constituem senão o conteúdo de direitos fundamentais, tomados em sua dimensão individual e transindividual. Assegurar saúde, educação e segurança, promover a difusão e a preservação cultural, garantir a propriedade privada são tarefas do Estado brasileiro, necessidades públicas eleitas pelo constituinte - direitos fundamentais a efetivar.” (MENDES, 2015, p. 1404).

Podemos ver a prerrogativa de tributação do Estado como decorrência lógica dos clássicos princípios, oriundos originariamente do direito administrativo, de supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público.

“A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é facilmente vista pelo fato de a obrigação de pagar tributo decorrer diretamente da lei, sem manifestação de vontade autônoma do contribuinte (foi proprietário de um imóvel na área urbana, tem que pagar IPTU, querendo ou não) e pelas diversas prerrogativas estatais que colocam o particular num degrau abaixo do ente público nas relações jurídicas, como, por exemplo, o poder de fiscalizar, de aplicar unilateralmente punições e apreender mercadorias, entre tantos outros.” (ALEXANDRE, 2015, p. 40).

Já quanto à indisponibilidade do interesse público, podemos visualizá-lo em vários dispositivos constitucionais, sendo-nos pertinente neste momento o artigo 150, 6º, da CF, o qual nos mostra de maneira cristalina, sempre presente a exigência de lei para a concessão de quaisquer benefícios fiscais, (ALEXANDRE, 2015); em sua literalidade: “§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Neste sentido, em virtude destes mesmos princípios referidos, decorre que o Estado ocupará posição preponderante, em situações de conflito de interesses com o particular, “sendo normal atribuições de vantagem ao estado, colocando-o em uma relação vertical, com o estado um pouco acima e o particular um pouco abaixo.” (ALEXANDRE, 2015). Diferente do particular que usará das mais variadas formas de atividade para obtenção de recursos financeiros para sua sobrevivência, trabalho

manual, criações intelectuais e etc, o estado encontrará sua forma de obtenção de receitas na tributação. Neste sentido:

A predominância do tributo como padrão de custeio do gasto público, por sua vez, pressupõe a liberdade de iniciativa e o princípio da subsidiariedade como diretriz fundamental da intervenção do Estado na seara econômica. Um Estado baseado nesse conceito pressupõe atuação restrita do Poder Público no domínio econômico, uma vez que o custeio de sua atividade financeira não depende de receitas empresariais ou patrimoniais. (MENDES, 2015, p. 1390).

Assim, o Estado Fiscal limita a atividade econômica dos entes públicos, que não pode se justificar pelo escopo de captação de receitas, já que essa é a função constitucionalmente designada aos tributos. (MENDES, 2015, 1391).

A Carta Magna, ante a atribuição de autonomia aos entes federativos, viu-se diante da necessária atribuição, também, de repartição de competências para tributar; tratando-se de implicância lógica, afinal, como seria possível dotar um ente de autonomia financeira, sem atribuir a este meios bastantes para obtenção de recursos para este fim.

Num Estado federal lastreado em tributos, como é o brasileiro, há fundamentalmente duas formas de se assegurar a autonomia financeira das pessoas jurídicas de direito público: partilhar competências tributárias e partilhar o produto da arrecadação. Os dois caminhos foram adotados pelo constituinte brasileiro de 1988, ambos apontando para o mesmo objetivo: a descentralização fiscal. (MENDES, 2015, p. 1394).

O Estado, buscará por meio da normativa legal, em respeito ao Princípio da Legalidade, regular a vida dos cidadãos, com vistas a satisfazer os interesses públicos destes, sempre atentando-se ao sistema constitucional no qual se insere. Se podemos fazer a repartição dos poderes de forma geral quanto ao estado, também é possível visualizarmos da mesma forma de uma maneira específica quanto ao Direito Tributário:

O Estado está como que no centro do universo jurídico. No Direito Tributário, denominado pelo princípio da legalidade, só o Legislativo produz leis, e o Legislativo é um dos poderes do Estado. O Direito Tributário é, necessariamente, aplicado por atos administrativos praticados por funcionário do Poder Executivo, que também é um Poder do Estado. Finalmente, o judiciário resolve as pendências tributárias, outro Poder do Estado ante o qual nenhuma relação jurídica pode ser subtraída (art. 5º, XXXV, da Constituição). (COELHO, 2014, p. 33).

O Estado então apenas procederá com seu direito de tributar atentando-se a esta tripartição e independência, tendo em vista que esta encontra-se expressa no artigo 2º da Constituição. A prerrogativa de tributação pelo Estado é tema amplamente debatido atualmente em nosso Congresso Nacional, obviamente porque é por meio dele que o Estado arrecadará a grande maioria de suas receitas, como também, porquanto por meio da tributação o Estado também interferirá na sociedade com finalidade extrafiscal, quando conveniente a seus fins. Como um exemplo desta atuação extrafiscal, podemos descrever a tributação à produtos importados, nos quais, em muitos casos, possui alíquotas elevadas visando o estímulo ao consumo de produtos nacionais.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício de tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado Intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. (COELHO, 2014, p. 34).

Desta maneira, resta-nos claro que a tributação estatal é indissociável da própria noção de Estado, pressuposto básico para persecução de suas próprias finalidades fundamentais.

2.3 Das Medidas Provisórias na Constituição Federal

A Medida Provisória está tipificada em nosso ordenamento jurídico no artigo 62 do Constituição Federal e foi o substituto do antigo decreto-lei.

A medida provisória, prevista no art. 62 da atual Constituição, substituiu o antigo decreto-lei (arts. 74, "b", e os arts. 12 e 13 da Constituição de 1937; arts. 49, V, e 58 da Constituição de 1967 e arts. 46, V, e 55 da Constituição de 1967, na redação dada pela EC n. 1169), recebendo forte influência dos *decreti-legge* da Constituição Italiana, de 27 de dezembro de 1947, cujo art. 77 permite a sua adoção in "*casistraordinari di necessità e d'urgenza*". (LENZA, 2014, p. 667).

A demanda por outra espécie normativa, que não o decreto-lei, que pudesse ser mais célere em situações que se demandasse agilidade legislativa, deu-se devido ao fato de sua norma legal antecessora, no momento de uma assembleia constituinte, estar sendo usado de forma indiscriminada pelo executivo.

Apesar dos abusos efetivados com o decreto-lei, a prática demonstrou a necessidade de um ato normativo excepcional e célere, para situações de relevância e urgência. Pretendendo regularizar esta situação e buscando tornar possível e eficaz a prestação legislativa do Estado,^{1 2 *} o legislador constituinte de 1988 previu as chamadas medidas provisórias. [...] (MORAES, 2014, p. 689).

Em conformidade com o que determina o artigo 62 da Constituição Federal, a Medida Provisória trata-se de norma de competência do chefe do Poder Executivo, o qual expedirá norma sem participação do congresso nacional, visando a atender situação que se amolde ao binômio relevância e urgência. O poder legislativo, neste caso, não atuará previamente, este será “chamado a discuti-la somente em momento posterior, quando já adotada pelo Executivo, com força de lei e produzindo os seus efeitos jurídicos. (LENZA, 2014, p. 668).

Assim, resta-nos claro que o legislador constitucional originariamente buscava estabelecer tal espécie normativa para que se tratasse tão somente dos casos nos quais a situação fática realmente demandasse o binômio da relevância e urgência; situações estas em que o burocrático processo legislativo brasileiro, por conta de sua já conhecida vagareza, poderia ocasionar prejuízo aos administrados.

Nesse sentido, cabe referir que, quando da aprovação da EC n. 32/2001, que será comentada a seguir, no período entre 05.10.1988 e 20.09.2001, já havia sido editado e reeditado o assustador número de 6.130 medidas provisórias, chegando algumas delas a levar quase sete anos sem aprovação (por exemplo, a MP n. 2.096/89, dispondo sobre os títulos da dívida pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, convertida na Lei n. 10.179, de 06.02.2001, tendo por MP originária a de n. 470, de 1 1.04.1994, que tramitou por longos 2.493 dias). (LENZA, 2014, p. 669).

Por análise do texto implícito da Constituição, *in verbis*, “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.” (BRASIL, 1988), assim, resta-nos claro que as Medidas provisórias não se tratam, ou pelo menos não deveriam tratar-se, de regra geral normativa, mas sim de exceção, porém não é o que faticamente se deslumbra atualmente.

A experiência brasileira mostrou, porém, a triste alteração do verdadeiro sentido de utilização das medidas provisórias, trazendo insegurança jurídica, verdadeira "ditadura do executivo", governando por inescrupulosas "penadas", em situações muitas das vezes pouco urgentes e nada relevantes. (LENZA, 2014, p. 668).

Podemos citar também o entendimento de José Afonso da Sila acerca da situação constitucional das medidas provisórias:

[...] as medidas provisórias não constavam da enumeração do art. 59 como objeto do processo legislativo, e não tinham mesmo que constar, porque sua formação não se dá por processo legislativo. São simplesmente editadas pelo Presidente da República. A redação final da Constituição não as trazia nessa enumeração. Um gênio qualquer, de mau gosto, ignorante, e abusado, introduziu-as aí, indevidamente, entre a aprovação do texto final (portanto depois do dia 22.9.88) e a promulgação-publicação da Constituição no dia 5.10.88. (DA SILVA, 1999, p. 524).

Como a própria designação determina, as medidas adotadas pelo chefe do executivo serão provisórias, sendo assim, estas possuem eficácia temporal e condicionada, dado que, caso as mesmas não sejam instituídas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma vez por igual período, as mesmas perderão sua eficácia desde a edição. Para sua instituição em lei, o Congresso Nacional deverá disciplinar, por decreto legislativo as relações jurídicas dela decorrentes. Caso o Legislativo entenda por bem a aprovação da medida sem alteração, o seguinte procedimento deverá ser adotado:

De acordo com o art. 12 da Res. n. 1/2002-CN, diferentemente do que dispunha a regra anterior, "aprovada a medida provisória, sem alteração de mérito, será o seu texto promulgado pelo Presidente da Mesa do Congresso Nacional para publicação, no Diário Oficial da União". Cabe lembrar que, nos termos do art. 57, § 5.º, da CF/88, a Mesa do Congresso Nacional será presidida pelo Presidente do Senado Federal. Assim, conclui-se que o Presidente do Senado Federal é quem exerce a função de Presidente da Mesa do CN. (LENZA, 2014, p. 674).

Caso o entendimento da casa legislativa seja no sentido de aprovar o texto proposto, entretanto com a interposição de mudanças, estaremos diante de outro trâmite. Diante da existência das emendas, estas serão executadas pelo congresso, retornando o novo texto ao presidente, momento no qual, este poderá sancioná-lo ou vetá-lo, existindo ainda a possibilidade de derrubada de tal veto.

Dentro da nova sistemática, havendo emendas (matérias correlatas ao conteúdo da medida provisória), o projeto de lei de conversão apreciado por uma das Casas deverá ser apreciado pela outra (tendo em vista a votação agora em sessão separada pelo plenário de cada uma das Casas), devendo ser, posteriormente, nos termos das regras para o processo legislativo comum, levado à apreciação do Presidente da República para sancionar ou vetar a lei de conversão, e, em caso de sanção ou derrubada do veto, promulgação e publicação pelo próprio Presidente da República. (LENZA, 2014, p. 674).

O referido prazo para instituição da MP pelo Congresso Nacional contar-se-á da data da publicação da medida, e o mesmo permanecerá suspenso durante os períodos de recesso do Congresso Nacional, conforme § 4º do artigo 62 da Constituição Federal.

Apesar de o § 3º do art. 62 da Constituição poder levar à impressão de que o prazo máximo de vigência de medida provisória, antes de ela caducar, é de cento e vinte dias, na realidade, a medida provisória pode vir a durar bem mais do que isso, aproximando-se de um semestre de existência. Isso porque, se o Congresso Nacional estiver em recesso, a contagem do prazo de eficácia da medida provisória é suspensa. (MENDES, 2015, p. 923).

Em seguida, temos que a MP deverá ser apreciada em até quarenta e cinco dias pelo congresso nacional, situação que, caso não ocorra, fará com que a medida provisória entre em regime de urgência, e, em casa uma das casas do Congresso Nacional, ficarão sobrestadas, até que seja realizada a votação daquela, todas as demais deliberações que estejam tramitando nas respectivas casas legislativas.

A EC nº. 32/01, portanto, criou nova espécie de *regime de urgência constitucional para medidas provisórias*, pelo qual as duas Casas do Congresso Nacional terão o exíguo prazo de 15 dias para, sucessivamente, a Câmara e o Senado Federal apreciarem o inteiro teor da medida provisória. Durante o *regime de urgência constitucional* todas as demais deliberações da Casa Legislativa que estiver analisando a medida provisória ficarão sobrestadas, até que seja concluída a votação. (MORAES, 2014, p. 692).

Conforme supracitado, o prazo de sessenta dias para deliberação acerca da MP poderá ser prorrogado uma única vez, em virtude das disposições do § 7º. Quando de suas deliberações junto ao Congresso, primeiramente a votação será iniciada junto à Câmara dos Deputados, como aspecto de procedimento a ser adotado - § 8.

Faz-se necessária deliberação acerca de juízo de admissibilidade, por meio de comissão, relativo a seus pressupostos constitucionais da medida, e, no parágrafo novo, temos as disposições acerca da normativa quanto ao parecer que deverá ser emitido pelos parlamentares, o qual será elaborado em comissão mista formada por senadores e deputados, e o mesmo deverá ser apresentado em sessão separada, antes de serem as medidas provisórias apreciadas pelo plenário em cada uma das casas do Congresso Nacional. A comissão terá função principal a de

verificar os pressupostos formais e constitucionais da medida, porém sempre deverá, também, manifestar-se sobre o aspecto material.

A Comissão Mista terá o prazo improrrogável de 14 dias, contado da publicação da Medida Provisória no Diário Oficial da União para emitir parecer único, manifestando-se sobre a matéria, em itens separados, quanto aos aspectos constitucional, inclusive sobre os pressupostos de relevância e urgência, de mérito e de adequação financeira e orçamentária. Ressalte-se que a Comissão Mista sempre deverá se manifestar sobre o mérito da medida provisória, mesmo se entender não atendidos os requisitos constitucionais, financeiros ou orçamentários. (MORAES, 2014, p. 691).

Outra vedação pertinente às MP'S está elencada no § 10 do artigo 62, a qual determina que “medidas provisórias que tenham sido rejeitadas, ou então, perdido sua eficácia em decorrência do decurso de prazo, não poderão ser reeditadas na mesma sessão legislativa”. (BRASIL, 1988). Cumpre salientar que sessão legislativa não se confunde com legislatura, conforme verifica-se na melhor doutrina:

“[...]o § 10 do art. 62 da CF/88 estabelece ser vedada a reedição de medida provisória, na mesma sessão legislativa, expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional, ou que tenha perdido a sua eficácia por decurso de prazo, ou seja, não tenha sido apreciada pelo Congresso Nacional no prazo de 60 dias prorrogáveis por novos 60 dias, contados de sua publicação. Pela redação dada ao referido dispositivo legal, contudo, na sessão legislativa seguinte, permitir-se-á a reedição da aludida medida provisória, subsistindo a criticada técnica de reedição das medidas provisórias, que, infelizmente, agora conta até com permissivo constitucional expresso no sentido de corroborar a sua reedição na sessão legislativa seguinte. Restará ao Judiciário declarar inconstitucional essa nova sistemática de possibilidade de reedição da MP na sessão legislativa seguinte.” (LENZA, 2014, 671).

Caso o decreto legislativo ao qual o parágrafo terceiro faz alusão, decreto que disciplina as relações jurídicas decorrentes da MP, não seja editado, seja por rejeição da MP, seja por perda do prazo, as relações jurídicas que tenham sido constituídas e dela sejam decorrentes durante a vigência do ato, conservar-se-ão por ela regida – art. 62, § 11 da CF.

O § 3º do art. 62 da Constituição prevê que as relações jurídicas formadas durante o período em que a medida provisória esteve em vigor deverão ser disciplinadas pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo. Atento às desastrosas consequências que a perda de vigência da medida provisória pode acarretar no âmbito da segurança das relações, o constituinte prevê que o Congresso regulará essas relações. Esse preceito já existia antes da Emenda Constitucional n. 32/2001, mas raramente se concretizava. A Emenda, então, dispôs, no § 11 do art. 62 da Constituição, que, se a regulação das relações advindas da medida provisória não

convertida em lei não se consumar em até sessenta dias da rejeição ou da caducidade, essas relações hão de se conservar regidas pela medida provisória. (MENDES, 2015, p. 926).

Por fim, quanto ao que se refere no texto expresso da Constituição Federal quanto ao processo legislativo das medidas provisórias, no último parágrafo do artigo 62, § 12, temos disciplinado que aprovado “o respectivo projeto de lei de conversão, alterando o texto original da Medida Provisória, esta manter-se-á em vigor até que seja sancionado ou então vetado o projeto”. (BRASIL, 1988).

Diante desta sistemática constitucional acima exposta, verificando os requisitos do processo legislativo das medidas provisórias, bem como, que a mesma terá força de lei, não se confundindo então com a lei em sentido estrito, necessário se faz que entendamos a importância e historicidade do Princípio da Legalidade.

3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Dando continuidade, em vista da problemática apresentada ao trabalho, bem como, diante das ponderações iniciais, passemos ao Princípio da Legalidade, objetivamente em relação à questão evolutiva e sua aplicabilidade. Tal princípio é de suma importância em nosso ordenamento atual, tendo em vista que poderíamos defini-lo como “marco principiológico fundamental” da administração pública, em face da Constituição Federal da República de 1988, e do qual nascem, por decorrência lógica, todos os demais princípios e subprincípios de nosso atual ordenamento jurídico.

3.1 Evolução Histórica

Quando tratamos da questão histórica do princípio da legalidade, temos que nos remeter ao século XVIII e falarmos acerca da Revolução francesa e Americana.

Naquela época, tínhamos presente o absolutismo, e, neste sentido, o monarca, o poder absoluto, detinha em suas mãos, de forma concentrada, os três poderes do estado de forma unitária, ou seja, o rei criava as leis, aplicava as leis, e, caso estas fossem desobedecidas, ele mesmo faria o julgamento que achasse mais pertinente. Com a chegada das referidas revoluções, ocorreu uma mudança de pensamento e atuação da sociedade, passando-se então para uma separação de tais funções, e, com esta nova sistemática estatal, passou-se a admitir direitos e deveres, tanto para os administradores, quanto para os administrados. (CUNHA JÚNIOR, 2011, p. 17).

Nesta nova forma de pensar, a vontade do soberano também deveria subordinar-se à lei, e, assim, começou a surgir as primeiras noções de separação de poderes, em vista de que “tirou-se do Poder Executivo a capacidade de ditar leis gerais, já que estas constituem expressão da vontade geral, ao executivo compete apenas editar atos singulares, os quais seria previamente disciplinados em lei” (DI PIETRO, 2017, p. 1).

Tais mudanças advindas com as referidas revoluções sofreram forte influência pela assinatura da “*Magna Charta Libertatum*”, a qual foi assinada em 1215, na Inglaterra medieval, entre os barões de terras e o monarca absolutista “João Sem Terra”. Tal acordo de vontades se deu em virtude do enfraquecimento monárquico e o conseqüente fortalecimento da sociedade de barões, em virtude dos fracassos por parte daquele na recuperação de terras perdidas pela Inglaterra à França.

O documento consistia em uma série de premissas escritas e afirma que o rei governaria a Inglaterra e lidaria com o povo de acordo com os costumes feudais. A magna Carta foi uma tentativa de fazer com que o rei parasse de abusar do seu poder e fazer com que os ingleses sofressem com isso. (SILVA, 2014, p. 1).

Antes do referido documento, não haviam limites às vontades, desejos ou então poderes do rei, o possuidor do poder decisório, realidade esta que se sustentava por conta da crença divina dos governados, porquanto estes acreditavam que o rei nada mais era do que a materialização de uma vontade sagrada. Sendo assim, com a ideia de que o rei seria uma espécie de representante de deus na terra, os cidadãos subordinados à coroa entendiam que obedecendo ao rei, estariam obedecendo a Deus.

A constante busca de João Sem Terra por mais dinheiro e exército desagradaram os barões, aliado a isto, a instituição e majoração de impostos sem consultar os mesmos, acabou por complicar ainda mais a já conturbada relação. (SILVA, 2014, p. 1).

A finalidade da Magna Charta era, pois, o estabelecimento de um *modus vivendi* entre o rei e os barões, que consistia fundamentalmente no reconhecimento de certos direitos de supremacia ao rei, em troca de certos direitos de liberdade estamentais consagrados nas cartas de franquia. Mas a Magna Charta, embora contivesse fundamentalmente direitos estamentais, fornecia já aberturas para a transformação dos direitos corporativos em direitos do homem. A Magna Carta procurou também alicerçar os interesses locais em face das prerrogativas reais. Neste sentido, era um documento de garantia e franquia dos cidadãos, semelhante aos que foram concedidos em Espanha, Portugal, Hungria, Polônia, Suécia, na altura da transição do estado feudal pessoal da alta Idade Média para o estado territorial da baixa Idade Média. (CANOTILHO, 1993, p. 502).

Os teóricos das revoluções do século XVII e do iluminismo asseguram que o princípio da legalidade é uma consequência social desses períodos, ganhando funcionalidade e importância com a luta contra a arbitrariedade despota inerente

daquela época. Os atos do Estado Absoluto passaram a ser embasados na vontade popular por representação diante dessa legalidade, cedendo sua condição originária e criando tipos penais e suas penalidades respectivas (NUCCI, 2015, P. 90).

Em continuidade à progressão evolutiva do Princípio da Legalidade, no século XVII, é lançada a obra “Dos Delitos e Das Penas”, famosa obra de Cesare Bonesana Beccaria, da qual inúmeras doutrinas e literaturas clássicas, e até mesmo contemporâneas, tomam fundamento, a qual colocava fim em questões cruéis da época. A obra trazia consigo ideias modernas acerca dos direitos fundamentais dos cidadãos, tanto é que, até nos dias de hoje, trata-se de livro muito debatido nos bancos acadêmicos. Vale citar a seguinte passagem:

[...] só as leis podem fixar as penas de cada delito e que o direito de fazer leis penais não pode residir senão na pessoa do legislador, que representa toda a sociedade unida por um contrato social. Ora, o magistrado, que também faz parte da sociedade, não pode com justiça infligir a outro membro dessa sociedade uma pena que não seja estatuída pela lei; e, do momento em que o juiz é mais severo do que a lei, ele é injusto, pois acrescenta um castigo novo ao que já está determinado. Segue-se que nenhum magistrado pode, mesmo sob o pretexto do bem público, aumentar a pena pronunciada contra o crime de um cidadão. (BECCARIA, 2001, p. 10-11).

A lei, neste sentido, nada mais seria do que uma vontade geral da sociedade na qual estava encrustada, ou espécie de consenso geral, preestabelecendo regras certas, objetivas e razoáveis do momento, que atingia a segurança das pessoas na guarda de seus direitos fundamentais, dando positividade aos fatos de maior relevância no contexto administrativo, proporcionando, desta forma, a lei com uma importância moral sagrada, apresentando-se como a manifestação dos verdadeiros desejos dos possuidores do poder (ARAGÃO, 2009, p. 109-130).

A partir de então, com a evolução da sociedade, com base nesta nova premissa de que o monarca não poderia mais fazer exatamente tudo, com tudo e com todos, o princípio da legalidade foi tomando formas iniciais daquilo do que temos hoje reconhecido. Ato contínuo, com a ascensão dos Iluministas na Revolução Francesa, esteve presente na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, através do seu artigo 8º que tem a seguinte redação: “A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias, e ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.” (ONU, 1789).

Avançando na história em terras brasileiras, tinha-se antes a observância às ordenações de Portugal sem a noção de legalidade definida, condição que só foi modificada com em 1824 com a Constituição do Império e seu Código Criminal de 1830, nascendo assim a ideia de positivação do direito.

De qualquer maneira, esta Constituição Imperial não concatenou qualquer sistemática de controle de constitucionalidade por ser influenciada pelo direito francês, “onde só o Parlamento é que saberia a real intenção da norma”. (LENZA, 2006, p. 94). O que justifica a quebra de paradigma apresentada durante o século XX, dando cunho normativo aos dispositivos previstos na Constituição, tendo em vista que a postura constitucional em atividade na Europa nesse período era primordialmente política. (BARROSO, 1998, p. 197).

Continuando, passemos então à chamada Constituição Republicana de 1891, elaborada no molde norte-americano, como forma de federação, foi tida em um tempo de instabilidade governista, pois ela trouxe o conceito de controle de constitucionalidade da legislação e sua atuação de cunho normativo, decorrendo vários acontecimentos como a Revolução Federalista, Guerra dos Canudos, até o surgimento da Coluna Prestes, entre outros, quando no governo de Getúlio Vargas emerge a Constituição de 1934, conforme nos ensina Pedro Lenza:

[...] estabeleceu, além da ação direta de inconstitucionalidade invertida, a denominada cláusula de reserva de plenário [...] e a atribuição ao Senado Federal de competência para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei ou ato declarado inconstitucional por decisão definitiva. (LENZA, 2006, p. 95).

Passadas as constituições brasileiras, e, após um longo período conturbado, tendo em vista o regime militar, e, aliado ao fato de termos presenciado tempos onde muitas das liberdades fundamentais foram suprimidas pelo posicionamento militar, surge, então, a concretização de um Estado finalmente democrático, com o advento de uma nova constituição, a Constituição de 1988, a qual foi elaborada por uma Assembleia Nacional Constituinte em 1988. (BRASIL, 1988).

Essa Constituição vinha a implementar uma norma jurídica fundamental, um pilar para harmonia jurídica e origem de sua própria sustentação, elevando a norma a um nível de indiscutibilidade perante as demais regras que se subordinavam sem contrariar a mesma, uma supremacia no topo da sistemática jurídica, concedendo a

qualidade de válida as normas que iam de acordo com seus preceitos. (CUNHA JÚNIOR, 2011. p. 234.).

Por meio dela, quebra-se a conexão com a ordem anterior, por meio de um poder que não é criado por nenhum outro, mas cria todos os demais no escalamento jurídico piramidal, dando origem ao fenômeno chamado Poder Constituinte, pois constitui os poderes restantes, conceituado por Ribeiro em sua obra específica deste acontecimento:

[...] uma força, uma energia que se forja na consciência popular. Por muito tempo se conserva hibernado e só se acorda por força dos acontecimentos, ativados pelos Grupos Constituintes. Foi iluminado por autores como Locke, Rousseau e Montesquieu. Reside, de direito, no povo. É pensamento democrático. Expressa-se por uma Assembleia Constituinte. Na história Moderna, aparece primeiro, na América, após a revolução vitoriosa das treze colônias, e tomou o nome de Convenção, que elaborou a atual Constituição dos Estados Unidos; posteriormente, na França, com o nome de Assembleia Nacional Constituinte, em 1789, e ainda na França em 1791, como Convenção Nacional. (RIBEIRO, 1985, p. 5).

Podemos encontrar de forma explícita a atuação e concepção na atual Constituição Federal de 1988 do princípio da legalidade, além de nos apegarmos obviamente ao artigo 5º da Constituição Federal, no princípio expresso consagrado na letra da lei constitucional que norteia a administração nas suas esferas com obediência a ele e aos demais princípios (art. 37, *caput*); ainda, imputando a competência privativa para o Presidente da República de participação no processo legislativo (art. 84, inciso IV), bem como, opondo limitação ao direito do Estado de tributar, quando determina ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inciso I):

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; [...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]. (BRASIL, 1988).

Considerando essa realidade, passa então o administrador público a ficar vinculado a praticar os atos estritamente como a lei prévia determina, quando em atuação vinculada, ou então, dentro dos parâmetros que, à primeira vista abertos,

porém finalissimamente falando, pré-determinados no próprio texto e intenções constitucionais, sempre tendo em mente a peculiaridade de cada caso possível. Desta forma, com o tempo, seu espaço discricionário e apreciativo das decisões foi diminuindo, ou pelo menos ficando mais adstrito a certos parâmetros pré-determinados, o que acarretou a própria positivação da discricionariedade ausente, dando, em determinados casos, uma margem de escolha ao administrador. Todavia é extremamente complexo normatizar as infinitas atuações do poder público e ponderar de forma equânime, entre estado e particulares, as aleatoriedades administrativas benéficas possíveis aos administrados, pois surgiria uma excessiva normatização geral. A partir daqui, percebemos a necessidade do Poder Público em não só dar obediência estritamente à lei formal, mas observar suas posturas na totalidade do ordenamento jurídico e seus preceitos finalísticos, devido a insuficiência da lei positivada.

A atual Constituição Brasileira tem a forma escrita e se constitui de disposições organizadas e sistemáticas embasando e sustentando as regras do Estado. Contudo, nota-se que existe disposições que possuem uma exteriorização mais abrangente, um teor mais subjetivo, abstrato, e cooperam para criação de outros enunciados deônticos, sem suprimir as disposições constitucionais objetivas e concretas, distinções que dividem a norma em princípios e regras, as quais são categoricamente qualificadas por Canotilho:

“a) grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida. [...]

c) carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).

d) proximidade da ideia de Direito: os princípios são standards juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça ou na ideia de Direito; as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.” (CANOTILHO, 1998, p. 1034-1035).

Desse modo, os princípios emergem de uma reunião de valores éticos e morais, que buscam ajudar a resguardar os direitos fundamentais da sociedade, os quais são estipulados pelo Poder Constituinte em suas normas constitucionais, cooperando na estruturação das regras que colaboram para o alcance da ideia de justo em cada caso, denotando desse modo a Constituição da República Federativa

do Brasil com uma base principiológica em sua elaboração e atuação presente do princípio da legalidade.

3.2 Da Aplicação do Princípio da Legalidade

Os princípios, como visto na historicidade da legalidade e suas aparições até a atual norma maior, são os pontos referenciais de várias preposições, uma bússola, que norteia os interpretes da lei de forma abrangente na administração pública, ou seja, na atividade concreta e instantânea que o Estado opera, os princípios precisam ser considerados.

Sua violação é grave, mais grave até que transgredir uma norma aleatória, pois sua inobservância ofende não somente a um comando obrigatório, mas todo o sistema jurídico, considerando que representa insurgência em detrimento ao ordenamento num todo, subvertendo seus preceitos fundamentais numa clara corrosão de estrutura mestra. (MELLO, 1992, p. 748).

Dentre os Princípios Constitucionais da Administração Pública, como vimos expressamente no *caput* do art. 37 da nossa carta constitucional, o Princípio da Legalidade possui maior destaque, porquanto os demais se derivam dele. Somado aos outros princípios explícitos e implícitos, os mesmos devem nortear a atuação do administrador público na direção do estado, “constituindo uma garantia aos administrados de que o Estado deve operar dentro dos limites estipulados e de conhecimento geral.” (LENZA, 2011, p. 880).

É um importante garantidor de respeito aos direitos de todas as pessoas em sociedade, dando legalidade à norma como inibidora das atividades que além delas se executam desvirtuando-se da meta do interesse coletivo. A clássica conceituação do princípio da legalidade traz a falta de liberdade e vontades da Administração Pública em vista do particular, “enquanto ela está restrita a fazer somente o que a lei autoriza, é lícito para o particular fazer tudo que a lei não proíbe, tudo que não está vedado e positivado o administrado pode fazer com sua autonomia da vontade.” (MEIRELLES, 2013, p. 90-91). E como também Pontua Cuéllar:

O princípio da legalidade, corolário do Estado Democrático de Direito, surgiu como forma de proteção do indivíduo frente ao Estado. Representa a confiança na lei como instrumento de limitação do poder e garantia de liberdade individual. (CUELLAR, 2001, p. 37).

Na hipótese do administrador não atuar nos moldes da lei seu ato poderá ser qualificado como nulo ou anulável, dando margem também “a cobrança pelo Estado acerca dos prejuízos causados hipoteticamente aos cofres públicos derivados desse ato, tendo então, qualquer ato estatal sem seu pilar legal, ou que extrapole o limite estipulado por lei, injurídico e passível de anulação”. (GASPARINI, 2005, p. 7-8).

Entretanto, há exceções à regra amparadas na própria Constituição Federal taxativamente, sendo elas a Medida Provisória, obedecida suas condições, o Estado de Defesa e o Estado de Sítio, todas com uma situação emergencial de cunho extraordinário, como ensina Mello:

[...] isso sucede em hipóteses nas quais a Constituição faculta ao Presidente da República que adote procedências incomuns e proceda na conformidade delas para enfrentar contingências anômalas, excepcionais, exigentes de atuação sumamente expedita, ou eventos gravíssimos que requerem a atuação particularmente enérgica. (MELLO, 1992. p. 76).

Depreende-se, portanto, que o agente público que administra é condicionado a observar o princípio da legalidade, sob pena de ter seu ato revogado ou declarado nulo, todavia o princípio pode ter sua observância estrita posta de lado nas exceções excepcionais que a Constituição Federal prevê. Porém, vale frisar, tendo em mente o acima citado, que se de um lado nos resta evidente que há a possibilidade de flexibilização ao princípio da legalidade, isso apenas será possível nas hipóteses nas quais as circunstâncias demandarem objetivamente que a administração se afaste destas “amarras” postas pelo princípio norteador, objetivando a consecução da finalidade máxima do Estado, que é interesse público.

Sendo peça fundamental, o princípio tratado configura o regime jurídico-administrativo no arcabouço jurídico brasileiro, consolidando na esfera do Direito Administrativo a teoria consagrada da separação dos poderes, o famoso “*checks and balance*”, sistema de freios e contrapesos. Como é de conhecimento, ela embasa a relação ornamentada entre os Poderes instituídos em separado, de jeito que o Legislativo fica responsável pela edição e promulgação das leis; ao Judiciário, julgar com as previsões da lei formal; e, ao Executivo, colocar em prática as regras positivadas pelos legisladores, o que gera a normatização e institui o princípio da legalidade na administração e seu importante papel na organização do Estado.

Podemos enxergar aqui, pelo desdobramento citado, até mesmo, se visto em comparação com a liberdade individual, pouca liberdade do administrador de atuar sem a norma positivada, aspecto condicionado e desenvolvido com observância à supremacia do interesse público.

Como já bem observado na evolução histórica, a legalidade atuou na organização estatal, evoluindo e remodelando o estado, ocorre que, via de regra, as mudanças geram novos paradigmas, novas sistemáticas jurídicas em constante mutação acarretam novas problemáticas ligadas a ela, incluindo-se aqui obviamente as dificuldades e problemáticas trazidas em decorrência do poder-dever do Estado de tributar.

O impacto negativo com essa falta de coesão do Estado, afeta sua presteza nos seus serviços à sociedade e notadamente ferindo o próprio Princípio da Eficiência, “que exige o dever da boa administração com melhores resultados na gestão e o próprio rendimento funcional com qualidade do agente público no anseio de resultados satisfatórios, não se restringindo apenas com o desempenho dentro da Legalidade.” (MEIRELLES, 2013, p. 1102).

Temos com isso um retrato de crescente diversificação e complexidade, típico da nova vida contemporânea. Os muros que separavam as órbitas pública e privada da vida em sociedade tornam-se gradativamente mais imprecisas, pois, com a concepção da legalidade, o Estado necessita de uma previsão legal peculiar para cada ação que pretenda ter, o que se frustra pela sua inviabilidade, sabendo que o Legislativo não tem condições de elaborar em tempo satisfatório inúmeras leis necessárias para normatizar as incontáveis situações genéricas que nascem constantemente com a passagem de tempo.

Essa noção anseia que a operação executiva do Estado seja cada vez mais moldada pelos princípios constitucionais em geral para a prevenção contra a arbitrariedade na atuação administrativa na frustrada positividade.

Com essa legalidade questionada um problema central pode ser extraído com a ideia do princípio da legalidade vigente, com duas visões desinteressantes para a sociedade, uma de que a Administração pode só fazer aquilo que a legislação prevê, então serve de refúgio para o agente que queira se eximir de praticar uma conduta claramente coerente com os anseios sociais com a justificativa de ausência de lei, e a segunda é o abuso da lei com sua interpretação ampla, aproveitando-se da má

formação do texto, ou do seu não esgotamento das circunstâncias que ela atinge quando da elaboração da norma, dando margem para aplicação abusiva do dispositivo, apoiando-se nessa brecha legal.

4 DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Direito Tributário terá como seu objeto central de regulamentação o tributo, o qual, conforme artigo 150 da Constituição Federal, deverá ser instituído por meio de lei. Vale frisar que, quando fala-se em regulamentação- referimo-nos não somente a instituição e majoração, como também, a extinção e redução, ao menos como regra geral. Entendeu por bem a Constituição esta necessidade de lei, tendo em vista que, quando tributa, o estado vem a interferir direta ou indiretamente no patrimônio do particular, e, sendo assim, apenas por meio de lei, em face da necessidade de segurança jurídica, que poderá ocorrer tal intervenção.

4.1 Da tributação

Qual a finalidade desta segurança jurídica então? Isso estará estritamente conectado à noção de “imposto consentido”, definição que trataremos logo abaixo. “Tal consentimento ao tributo será dado, em regra, por meio de Lei Ordinária, que é a lei comum, do dia a dia das casas legislativas, cuja elaboração prescinde de aprovação por meio de quórum privilegiado.”, SABBAG, 2014, p. 64. Sendo assim, ordinariamente, quando nos referirmos às leis instituidoras de tributo, estaremos nos referindo a leis ordinárias. E, quando nos referimos à lei ordinária, nos referimos à lei ordinária do respectivo ente a ser “tributado”.

Ocorre que, a própria constituição, bem como, o Código Tributário Nacional em seu artigo 97, determinam que certos tipos de tributos deverão ser regidos por meio de Lei Complementar, que possui processo legislativo diferenciado, mais rígido do que as leis ordinárias.

Assim, em determinados casos, a Constituição Federal expressamente determina que deverão ser instituídos por meio de Lei Complementar: 1) Imposto sobre grandes fortunas (artigo 153, VII da Constituição Federal); 2) Empréstimos Compulsórios (artigo 148, I e II da Constituição Federal); 3) Impostos Residuais (154, I da Constituição Federal) e 4) Contribuições Social-Previdenciárias Residuais (artigo 195, § 4º, c/c art. 154, I, ambos da Constituição Federal). Sendo assim, não

admite-se que estes impostos sejam tratados por meio de lei ordinária, obviamente também não poderão ser regulados por meio de Medida Provisória, tendo em vista que esta, caso convertida em lei, conforme determinou a Emenda Constitucional 33 de 2001, ao final de sua aprovação pelo Congresso, será convertida em Lei ordinária. Assim, por força de expressa vedação constitucional, no artigo 62, § 2º da Carta Magna, “medida provisória não poderá tratar de matéria reservada à lei complementar” (BRASIL, 1988), sob pena de ser flagrantemente inconstitucional. Isto porque, o Princípio da Legalidade exige, como regra, ato do Poder Legislativo.

Esta diferença quanto a utilização de Lei Complementar ou Lei Ordinária refere-se ao quórum necessário para aprovação da lei, qual seja, em LC, será necessário a maioria do votos do total dos parlamentares da respectiva casa legislativa, enquanto quando falamos de maioria simples, referimo-nos à maioria dos parlamentares presentes à respectiva sessão.

Salienta-se que a norma que institui o tributo deverá conter todos os seus elementos de formação.

Pretende-se, sim, que a lei tributária proponha-se a definir in *abstracto* todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para que se possa, in concreto, identificar o quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência. Desse modo, a lei tributária deverá fixar, com hialina clareza, por exemplo, a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo do tributo, a multa e o fato gerador, sendo-lhe vedadas as indicações genéricas no texto legal de tais rudimentos *numerus clausus* da tipologia cerrada. (SABBAG, 2014, P. 69).

Ou seja, não basta que a lei venha a instituir o imposto, será necessário também que diga o quanto se deve pagar, quando se deve pagar, quais critérios deverão ser observados, bem como, a quem se deve pagar.

Mas o que é Tributo? Analisando portanto o termo tributo, conforme clássica definição de nosso ordenamento jurídico, estabelecida no artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), verificamos que este é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

4.2 Das espécies de tributo

Tributo será, falando em maneira muito simples, uma contribuição monetária imposta pela administração aos seus administrados. Tributo será então gênero, dividido nas seguintes espécies: Impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

4.2.1 Impostos

Os impostos estão determinados no Código Tributário Nacional, no artigo 16 deste, o qual esclarece em sua literalidade: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. [...] Com efeito, de balde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer — uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. (BARROS, 2011, p. 68).

Portanto, resta claro que os impostos serão instituídos independente de uma atuação objetiva da administração, mas sim por conta de situações atinentes ao próprio contribuinte.

4.2.2 Taxas

Também fundamentado no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), as taxas estão elencadas no artigo 77 da Lei, a qual determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deterão competência para a cobrança daquelas, sendo que, terão como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou então, a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição. Ricardo Alexandre nos traz a definição de taxas em virtude do Poder de Polícia:

[...] poder de polícia como a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Para que seja possível a cobrança de taxas, o exercício do poder de polícia precisa ser regular, ou seja, desempenhado em consonância com a lei, com obediência ao princípio do devido processo legal e sem abuso ou desvio de poder (CTN, art. 78, parágrafo único). (ALEXANDRE, 2015, p. 61).

Ainda com a doutrina de Ricardo Alexandre, temos também a definição das taxas referentes aos serviços públicos divisíveis:

A criação das taxas de serviço só é possível mediante a disponibilização de serviços públicos que se caracterizem pela divisibilidade e especificidade. Segundo o Código Tributário Nacional, os serviços são específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, II e III). Na prática, o serviço público remunerado por taxa é considerado específico quando o contribuinte sabe por qual serviço está pagando, o que não acontece, por exemplo, com a taxa de serviços diversos, cobrada por alguns municípios. (ALEXANDRE, 2015, p. 63).

Desta maneira, verificamos que as taxas consistem em tributo vinculado, porquanto sua cobrança se dará em virtude de uma contraprestação específica do Estado, ou pelo particular prestador de serviço público.

4.2.3 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria está elencada no artigo 81 do Código Tributário nacional e será cobrada pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Esta espécie tributária será instituída para que o Estado seja ressarcido de obras públicas realizadas, com as quais particulares acabam tendo valorização imobiliária. Como limite total a ser cobrado por meio deste tributo teremos o total da despesa realizada pela administração, e, o valor total a ser cobrado do cidadão será o acréscimo ao qual este recebeu com a respectiva valorização do imóvel.

4.2.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão explicitamente incluídos em nosso ornamento no artigo 148 da Carta Magna. Tal dispositivo atribui competência à união para instituir esta espécie de tributo, por meio de lei complementar. Serão instituídos quando diante da necessidade de atender despesas extraordinárias, decorrentes das hipóteses ali previstas, quais sejam: Calamidade pública; de guerra externa o sua iminência, ou ainda, no caso de investimento público, de caráter urgente e de relevante interesse nacional. O termo calamidade pública, cumpre referir, abrange não apenas catástrofes naturais, porquanto foi colocado no texto constitucional de maneira ampla e abrangente, desta forma, conforme Paulo de Barros:

Daí admitirmos que, por calamidade pública, se deva entender não somente as catástrofes provocadas por agentes da natureza circundante, mas também outros eventos, de caráter socioeconômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade. Advirta-se, porém, que do estado de calamidade pública há de decorrer a premência do provimento de recursos para atender-se às despesas chamadas de extraordinárias. O legislador constitucional autoriza a decretação de empréstimo fundado no inc. I, sem subordinação à observância do primado da anterioridade, o que se explica, perfeitamente, pelas graves proporções dos acontecimentos nele mencionados. O mesmo não ocorre, entretanto, com a previsão do inc. II. O constituinte certamente anteviu as dificuldades que cercam o juízo sobre o controle do que venha a ser investimento público de caráter urgente, bem como o de relevante interesse nacional, tolhendo a iniciativa do legislador complementar, ao submeter o produto legislado à diretriz da anterioridade. (BARROS, 2011, p. 64).

Ainda, cumpre salientar, que tal tributo é classificado como de arrecadação vinculada, porquanto os recursos que venham a ser adquiridos por conta deste deverão necessariamente ser utilizados na despesa na qual tomam fundamento.

4.2.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais também tomam por fundamento a Carta Magna, estando aquelas elencadas no artigo 149 desta: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

respectivas áreas. Ou seja, via de regra, a competência para instituição deste tributo é da União, porém há uma exceção no inciso I do mesmo artigo:

Neste ponto, registra-se um detalhe muito importante. A competência para a criação das contribuições do art. 149 é destinada exclusivamente à União. Entretanto, o § 1.º do mesmo artigo traz uma exceção, nos seguintes termos: “§ 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (ALEXANDRE, 2015. P. 81).

Assim é possível a instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de contribuições específicas aos seus servidores, com finalidade de custear os benefícios a estes garantidos por meio de regime previdenciário.

4.3. Da atualização e da Majoração

Vale frisar que, conforme o artigo 97, §§ 1º e 2º, do CTN (BRASIL, 1966), “equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torna-lo mais oneroso”. Entretanto, o dispositivo também prevê que a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não constituirá majoração. Conforme nos ensina a doutrina, (SABBAG, 2014, p. 72), “A atualização monetária do tributo, quando obedecer a índices oficiais de correção de dado período, devida e publicamente revelados, será inequívoca atualização”. A diferença se dará então da seguinte maneira, caso tenha-se utilizado índice superior ao da correção monetária, estaremos diante de majoração e não mera atualização. Portanto, para mera atualização, será legítima a utilização de atos infralegais, porém, no caso de majoração, apenas a lei poderá fazê-lo.

Diversamente, se, sob a capa da “atualização”, forem utilizados índices acima da correção monetária do período em análise, não se terá atualização, mas indubitável aumento de tributo. Daí se dizer que, no primeiro caso – em que há legítima atualização – não há majoração do tributo, permitindo-se o tranquilo uso de atos normativos infralegais. De outra banda, no segundo caso, em que há falsa “atualização” – e verdadeira majoração do tributo –, há de se ter a lei, como conditio sine qua non, sob pena de eiva de legalidade tributária. (SABBAG, 2014, p. 72).

Frisa-se que este tema já foi até mesmo assunto para edição de súmula, qual seja, súmula 160 do STJ, in verbis: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL DE Justiça. Súmula 160. 16/08/2007). Além disso, o STF, também considerou “inconstitucional a majoração, sem edição de lei em sentido formal, do valor venal de imóveis para efeito de cobrança do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária”. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 648.245/MG Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Julgado 01/08/2013).

4.4. Mitigação ao princípio da Legalidade

A mitigação se torna presente quanto tratam-se de determinadas alíquotas de tributo, que são; Imposto sobre importação, Imposto sobre exportação, Imposto sobre produtos industrializados, e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros. Ocorrerá a mitigação do princípio, tendo em vista que as referidas alíquotas poderão ser alteradas por ato do executivo federal, geralmente por meio de decreto presidencial ou então por portaria do ministério da fazenda.

Significa dizer que, em certas circunstâncias – e dentro dos limites legais –, não se submetem “completamente” ao princípio da legalidade tributária. Com efeito, há limites legais, dentro dos quais o Poder Executivo alterará as alíquotas dos tributos considerados “exceções”. Frise-se que a “alteração de base de cálculo”, aceita pelo art. 21 do CTN, não foi recepcionada pelo art. 153, § 1º, da CF, permanecendo apenas a possibilidade quanto às alíquotas. (SABBAG, 2014, p. 75).

Tal mitigação quanto à legalidade e flexibilização para sua alteração se dá em virtude do caráter extrafiscal dos referidos tributos.

Insta frisar que, “se quem pode o mais, pode o menos”, a atuação do Poder Executivo não está adstrita apenas à majoração das alíquotas, mas também à sua redução. Com efeito, tais impostos, ditos “flexíveis”, abrem-se para o manejo de alíquotas no intuito de regulação do mercado ou da economia do País. Daí se dizer que tais exações são gravames regulatórios ou reguladores de mercado. (SABBAG, 2014, p. 76)

Quando se fala em extra fiscalidade estamos diante então da situação na qual o estado não tributa com um viés apenas arrecadatório, mas sim regulatório. Isto se dá porque, em determinadas situações, entende o estado que há a necessidade de intervenção em busca do bem comum público. Nos impostos incluídos nesta exceção à legalidade estrita, temos situações em que a atuação do governo consistirá então em um viés de necessidade de atuação estatal na ordem econômica. Atuação esta que, apesar de ser capaz de desestimular certos tipos de compra, como por exemplo a compra de produtos importados, assim “prejudicando” certos contribuintes, visa tão só as boas finanças do Estado.

Com base nessas premissas, é possível entender a lógica de tal flexibilidade, de que dispõe o Poder Executivo, no manejo das alíquotas, prescindindo-se da anuência do Poder Legislativo. Tais impostos são dotados de extrafiscalidade – poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias. Note que a extrafiscalidade orienta-se para fins outros que não a captação de recursos para o Erário, visando corrigir externalidades. De fato, os impostos mencionados – Ila, IE, IPI e o IOFb – atrelam-se à ordenação das relações econômico-sociais, servindo para a intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia. (SABBAG, 2014, p. 77).

Frisa-se que tal mitigação ocorre apenas quanto à alíquota, e não quando à base de cálculo, a qual entende-se que deverá também ser resguardada para lei em sentido material.

É fato que, por meio desse mecanismo, não vai abolir o princípio da legalidade, banindo-o por completo, mas apenas amoldurar o campo dentro do qual o Poder Executivo transitará, deixando levá-lo às últimas consequências. É cediço que o Estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim, a fiscalidade ganha prevalência significativa. Todavia, a extra fiscalidade, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir anômalas situações sociais ou econômicas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado. (SABBAG, 2014, p. 77).

Assim tem-se que tal mitigação à legalidade decorre dos próprios interesses do Estado, dado que mitiga-se quando defronte à fundamental intervenção estatal, intervenção esta que busca tutelar não só os interesses da administração, mas finalissimamente os interesses dos administrados como um todo, caso tenhamos em mente as finalidades básica de uma nação.

Esta mitigação é via de exceção, entretanto, com a Emenda Constitucional 33/2001, foi ainda mais flexibilizada, tendo em vista que, quando da alteração da

Carta Magna, outras duas hipóteses foram incluídas neste contexto, quais sejam: 1) CIDE-Combustível; e 2) ICMS-Combustível.

Quanto ao Cide-Combustível (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), o artigo 149, § 2º, II, c/c art. 177, § 4º, I, “b”, parte inicial, ambos da Constituição Federal, com a referida EC, o texto constitucional foi alterado para que fosse possibilitado ao Governo Federal diminuir sua alíquota por meio de decreto do Poder Executivo, bem como, restabelecê-lo ao seu patamar inicial originalmente fixado em lei.

Assim, vale dizer que esta mitigação da legalidade tributária consiste apenas na possibilidade de o Poder Executivo reduzir a alíquota e restabelecê-la ao limite máximo fixado inicialmente pela lei. A majoração, em si, da alíquota da CIDE-Combustível deve avocar a presença da lei, passando ao largo da ressalva ora estudada. (SABBAG, 2014, p. 78).

Assim, pertinente salientar que a efetiva majoração, como no caso de aumento superior ao patamar inicialmente fixado por lei, deverá obedecer à legalidade estrita.

Conforme o disposto no art. 149, § 2º, II, c/c art. 177, § 4º, I, “b”, parte inicial, ambos da CF, o Poder Executivo Federal poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio – no caso, o decreto presidencial. Não pode, portanto, ultrapassar este patamar originário de alíquota, sob pena de vício de legalidade. (SABBAG, 2014, p. 78).

Por último, temos a mitigação em relação ao ICMS-Combustível. Em relação a este, é importante ter em mente que não se refere a qualquer tipo de ICMS, mas sim apenas àquele incidente aos combustíveis. Outra informação interessante é que este é o único dos impostos inclusos nesta flexibilização à legalidade, que refere-se a imposto que não seja federal, porquanto o ICMS-Combustível é de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal.

Conforme o disposto no art. 155, § 4º, IV, “c”, da CF, tal ressalva à legalidade tributária refere-se ao ICMS de incidência unifásica (ou monofásica), nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal. Segundo o texto constitucional, cabe a esta lei complementar federal definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto (ICMS) incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, § 2º, XII, “h”, da CF). Por sua vez, as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Com efeito, os Estados e DF, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), definem as alíquotas do ICMS incidente sobre tais combustíveis. (SABBAG, 2014, p. 79).

Assim, nos casos referente ao ICMS de combustíveis, teremos a atuação do CONFAZ, Conselho de Política Fazendária, o qual tem a função de estabelecer as alíquotas de combustíveis. Importante lembrar que, como este imposto é de competência dos Estados, a atuação do CONFAZ é de sua importância para evitar as famosas “guerras fiscais” entre os estados membros. O referido órgão será presidido pelo Ministro da Fazenda e será composto por representantes dos estados, os quais deliberação, buscando o melhor consenso para os membros como um todo.

Frise-se que o convênio – e não um “decreto estadual”! – pode definir e modificar as alíquotas sem a necessidade de lei, o que torna esta ressalva bem mais abrangente do que a outra, adstrita à CIDE-Combustível. Aliás, é possível assegurar que se trata de caso único em que se fixam alíquotas por ato do Poder Executivo. Ademais, o preceptivo igualmente menciona a sistemática de redução e restabelecimento de alíquotas, avocando -se -lhe idêntico tratamento adotado para a CIDE -Combustível. (SABBAG, 2014, p. 79).

Por fim, diferentemente do que ocorre com as demais exceções à legalidade, o ato a “regulamentar” o ICMS dos combustíveis não será um decreto, porquanto o referido órgão atuará em “parceria” com os estados e o Distrito Federal por meio de um convênio, assim possibilitando que as respectivas alíquotas sejam definidas em modificadas sem a obrigatoriedade de respeito à legalidade estrita – que refere-se à lei em sentido material, advinda do Poder Legislativo.

4.5 Tributo Consentido

Não bastasse a importância do Princípio da Legalidade no ordenamento jurídico de uma maneira geral, por força de mandamento constitucional, art. 150 da Constituição (BRASIL, 1988) resta-nos claro que, quando tratamos de Direito Tributário, tal princípio tem força ainda mais forte, tendo em vista que o referido dispositivo determina expressamente que é vedado a todos os entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Esta conexão forte entre o Princípio da Legalidade e Direito Tributário remete-se, voltando à questão histórica (já tratada de forma abrangente nos capítulos anteriores) com base na já citada “*magna carta libertatum*”, de onde obtemos a

noção de “tributo consentido”, ou então “*Taxation without authorization*”, remetendo-nos ao início do constitucionalismo inglês – no qual surge a ideia de não poder haver tributação sem representação.

Não há dúvida: sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo. Com efeito, “o ser ‘instituído em lei’ significa ser o tributo consentido”, sinalizando que “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. (SABBAG, 2014, p. 64).

Assim, não há tributação sem que se tenha sido aprovada uma lei pelos representantes eleitos do povo, que, por meio da sistemática de representação, seria o próprio povo consentido com esta tributação.

Na Inglaterra, a primeira manifestação deu-se em 1215 com a *Magna Charta*, em frase mil vezes repetida: no *taxation without authorization*. Na Inglaterra, a criação de tributos é matéria sob reserva de autorização parlamentar. (COELHO, 2012, p. 76).

Desta maneira, por meio deste processo histórico é que se consolidou a ideia de um poder de tributar sem a utilização de força; a ideia é de que o poder de tributar não fosse mais concentrado pelo poder absolutista, mas sim exercido pelo legislativo em virtude da representatividade. ao qual incumbiu, com a tripartição dos poderes, o poder de legislar. Alguns poderiam até mesmo se perguntar, “Mas o poder executivo também não foi eleito em virtude da representatividade, por meio do povo?”, a lógica, de maneira restrita encontra-se correta, entretanto, o executivo foi eleito para a execução da legislação, e não para a criação desta.

4.6 Das medidas provisórias e o Direito Tributário

Durante muito tempo discutiu-se dentro da doutrina e de tribunais acerca da possibilidade de utilização das medidas provisórias na seara tributária, entretanto, em que pese a grande maioria dos doutrinadores ainda manifeste-se contra à utilização das MP's para tratar de tributação, a EC/2001 veio para “pacificar” o entendimento quanto ao assunto.

Após tramitar durante seis anos no Congresso Nacional, a PEC n. 472, pondo fim a intensos debates, resultou na Emenda Constitucional n.

32/2001. Esta, consoante o comando inserto no art. 62, § 2º, CF, permite a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária. (SABBAG, 2014, p. 80).

Justamente por conta das opiniões conflitantes entre os juristas, e também aliado ao fato do já notório moroso processo legislativo brasileiro, a PEC número 472 tramitou por vários anos no Congresso Nacional, até que fosse aprovada no ano de 2001.

Para termos ideia do tamanho da usurpação que estava o executivo realizando no período anterior à Emenda Constitucional 32 de 2001, tomemos com base o seguinte trecho de um artigo retirado do site “Jus.com.br”, de autoria de Fausto F. de França Júnior:

Para se ter uma noção da gravidade dos fatos, de 06 de outubro de 1988 (data da promulgação da CF) até 11 de setembro de 2001 (data da EC n.º 32/01) foram editadas originariamente 616 (seiscentos e dezesseis) medidas provisórias, acrescidas de 5.513 (cinco mil quinhentos e treze) reedições, o que totaliza 6.102 (seis mil cento e duas) medidas provisórias. E o pior é que desse total, o Congresso Nacional rejeitou apenas 22 (vinte e duas), o que representa 0,36% (zero, trinta e seis por cento) do total (1). Note-se, mais grave ainda, que no mesmo lapso temporal acima citado, o número de leis ordinárias confeccionadas pelo Congresso Nacional não alcança nem a metade do número de medidas provisórias editadas, restando claro como a luz solar e certo como uma grandeza algébrica que no Brasil, quem mais legisla é o Poder Executivo. (FRANÇA JÚNIOR, 2002, p. 1).

Visto deste prisma, conforme asseverou o autor, houve o tempo em que o Poder Executivo usurpava tanto de sua função legislativa secundária, que legislava mais do que o próprio poder detentor da função primária de legislar, o poder executivo.

Além disso, ainda nas palavras de França Júnior, o qual cita Leon Frejda Szklarowsky, frisa-se a incongruência lógica com a qual nos deparamos quando temos em mente “relevância ou urgência” para expedição de MP’s, porém, por outro lado, teremos esta apenas vindo a ser aplicada em um próximo exercício financeiro.

Atendendo à pressão do Governo, o Congresso permitiu a instituição e majoração de impostos por MP, sendo, neste aspecto, importante registrar o entendimento de José Afonso da Silva (já citado acima) e de LEON FREJDA SZKLAROWSKY que acerca de tal nuance da EC n.º 32/01 comentou: “Eis aqui uma incongruência inaceitável. Se é urgente e há relevância, não se concebe que a instituição ou a majoração somente valha para o exercício seguinte. Conclui-se que os pressupostos necessários não existem. Logo, é inconcebível a expedição de medida provisória para regular aquelas hipóteses, visto que não se pode dizer que haja urgência ou seja relevante a matéria. Na verdade, há uma contradição gritante entre o **caput** do artigo

62 e o §2.º. Sem dúvida, pecou o legislador, já que não se vislumbram os pressupostos de admissibilidade. (FRANÇA JÚNIOR, 2002, p. 1).

Em que pese aprovada atentando-se aos requisitos formais do processo legislativo, durante muito tempo doutrinadores posicionam-se no sentido de que a referida EC possui inconstitucionalidade material em seu corpo, como pode se depreender do seguinte trecho: “A indigitada Emenda viola a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, CF, que estabelece que nenhuma emenda poderá abolir a separação dos poderes”. (SABBAG, 2014, p. 84).

Antes desta alteração constitucional, “(...) a medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional podia, ser reeditada dentro do seu prazo de eficácia de trinta dias, mantidos os efeitos de lei desde a primeira edição.” (SABBAG, 2014, p. 80). Como já explicitado no primeiro capítulo, atualmente, o prazo de validade das medidas provisórias serão de sessenta dias, prorrogáveis apenas uma vez por mais sessenta dias, sendo que, caso o legislativo não a aprecie em até sessenta dias, *ipsis litteris*: “(...) as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por elas regidas”. (BRASIL, 1988).

Como também já referido, tal espécie normativa deveria, ao menos em regra, ser apenas utilizada em caráter excepcional e emergencial, o que notoriamente não ocorre, pois é instrumento utilizado, e não é de agora, de maneira imoderada pelos chefes do executivo, violando assim a supracitada noção de tributo consentido.

A MP viola o princípio da estrita legalidade tributária, segundo o qual somente a lei pode instituir e majorar o tributo (art. 97, I e II, CTN). Ademais, atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar o tributo que tenha sido “consentido” por seus representantes. Daí se falar em possível afronta ao art. 60, § 4º, IV, CF, em um amesquinamento de direitos e garantias individuais. (SABBAG, 2014, p. 84).

Vários julgados já trataram deste tema junto ao STF, um dos mais importantes deles e que merece ser citado é o RE 239.286-6/PR, o qual, por meio do ministro relator Celso de Mello, atribuiu até mesmo o termo “desmedida provisória”:

É natural – considerando-se a crescente complexidade que qualifica as atribuições do Estado contemporâneo – que se lhe concedam meios institucionais destinados a viabilizar produção normativa ágil que permita, ao Poder Público, em casos de efetiva necessidade e de real urgência, neutralizar situações de grave risco para a ordem pública. (...) Cumpre ter presente, bem por isso, no que se refere ao poder de editar medidas provisórias, a advertência exposta em autorizado magistério doutrinário

(FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. 'Do Processo Legislativo', 3. ed., Saraiva, item n. 152, 1995, p. 235): 'Trata-se de um grave abuso. Ele importa no mesmo mal que se condenava no decreto-lei, isto é, importa em concentração do poder de administrar com o poder de legislar, uma violação frontal à separação dos poderes.' (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 239.286/PR Tribunal Pleno. Relator: Celso de Mello. Julgado 11/11/1990).

Neste sentido, embora diante das notórias críticas, Hugo de Brito Machado se posiciona no sentido de que, atualmente, passou-se a aceitar uma espécie de legitimação quanto a tal situação:

O abuso nas edições e principalmente nas reedições de medidas provisórias, terminou legitimando aquela pratica indevida. De todo modo tem um novo regime jurídico constitucional para as medidas provisórias, que seguramente ainda não é o ideal, mas tem alguns aspectos positivos. (MACHADO, 2014, p. 84).

Apesar disso, face ao notório entendimento de muitos juristas, quanto a existência de uma "flagrante usurpação da finalidade da utilização das medidas provisórias pelo poder executivo, existem decisões do próprio STF dando total guarida à tese de permissão de criar tributos mediante medida provisória, haja vista o fato de que a Constituição Federal não prevê quaisquer restrição a isso". (SABBAG, 2014, p. 82). Conforme é possível verificar *ipsis litteris*:

Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n. 22, de 06-12-1988, foi convertida na Lei n. 7.689, de 25-12-1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição fora criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138.284/CE Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Julgado 01/07/1992).

Assim, para a defesa da utilização das MP's na instituição de tributos, a medida provisória não seria o ato legal a efetivamente criar o tributo, mas sim parte deste processo de criação.

Nesse sentido – ainda na linha de defesa da MP na seara tributária –, há quem afirme que o papel da medida provisória perante o tributo é limitado, servindo apenas como instrumento para iniciar o processo legislativo para a instituição ou aumento do imposto. De fato, como se verá no próximo princípio, a ser estudado, a MP deverá ser convertida em lei até o último dia do exercício em que tenha sido editada, ressalvadas as exceções constantes do art. 62, § 2º, CF. Com efeito, subsiste terreno fértil a críticas severas à possibilidade trazida pela Emenda, permitindo-se à MP o

exercício de uma função típica de lei – criar e aumentar imposto. (SABBAG, 2014, p. 82).

Em que pese existindo a possibilidade de sua utilização, para que tenha a MP força para a exação na cobrança dos tributos, deverá ela ser convertida em lei até o último dia do exercício financeiro no qual tenha sido editada, bem como, respeitar o prazo de noventa dias para que se evite a chamada “surpresa tributária”. De qualquer maneira, Eduardo Sabbag manifesta-se contra a utilização das MP’s para instituição de tributos, porquanto aquela violaria princípios fundamentais do direito tributário, conforme depreende-se a seguir:

A corrente majoritária na doutrina não admite a medida provisória como ato normativo que acata os princípios constitucionais tributários, dentre os quais se destacam o princípio da legalidade tributária, o princípio da anterioridade tributária, o princípio da segurança jurídica. (SABBAG, 2014, p. 82).

Neste sentido, tendo em vista a aversão da doutrina quanto à utilização, citando mais uma vez Sabbag, e tendo em mente o entendimento do STF na ADI número 830/93, de relatoria do Ministro Moreira Alves, ainda se consolida que, em virtude da forma piramidal de nosso ordenamento jurídico, há a possibilidade, quando se fala em controle difuso de constitucionalidade, de verificar se há consonância entre emendas constitucionais e cláusulas pétreas, explícitas ou implícitas.

É bom registrar que, de há muito, normas constitucionais, como resultado da atuação do poder constituinte derivado, têm se revelado, paradoxalmente, como “inconstitucionais”. O próprio STF, no julgamento da ADIN n. 830/93, de relatoria do Ministro Moreira Alves, acenou com esta possibilidade. Note o trecho do voto do Ministro Relator: “(...) Não há dúvida de que, em face do nosso sistema constitucional, é esta Corte competente para, em controle difuso ou concentrado, examinar a constitucionalidade, ou não de emenda constitucional – como sucede no caso – impugnada por violadora de cláusulas pétreas explícitas ou implícitas. (SABBAG, 2014, p. 83).

Sendo assim, é com base no entendimento da supracitada ADI que, embora se tratando de emenda à constituição, grande parte da doutrina entente que “a EC 32 de 2001 trata-se de visível afronta aos princípios da legalidade e anterioridade tributárias, atingindo então o núcleo axiológico de tais postulados, bem como, a segurança jurídica, incorrendo em inconstitucionalidade.” (SABBAG, 2014, p. 83).

Portanto, fica claro que, em que pese atualmente nos deparemos com a utilização desmedida das medidas provisórias pelo poder executivo, fato este

duramente criticado pela jurisprudência, bem como, tido até mesmo como ato inconstitucional por algumas doutrinas, a bem da verdade, é algo notória e rotineiramente usado em nosso ordenamento jurídico.

Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62, § 2º), é meio idôneo de instituição e majoração de imposto. O comando é claro: pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um imposto. (SABBAG, 2014, p. 86).

Diante disso, em que pese o descontentamento da comunidade jurídica, “não há inconstitucionalidade em um aumento de ITR, de IR ou de outro imposto federal, por exemplo, por medida provisória.” (SABBAG, 2014, p. 86).

Ainda neste sentido, nos ensina Greco:

A medida provisória é convertida em lei, logo, em si mesma não é lei, pois não se converte o que já é. Quanto à natureza, não difere de um decreto, é ato administrativo com força de lei, igualmente um ato oriundo do Poder Executivo. A competência que ele se apoia não é legislativa em sentido técnico. (GRECO, 1991, p. 15).

De qualquer maneira, em que pese a divergência doutrinária, o que se veda de maneira expressa e sem divergências, é que medidas provisórias instituem ou então majorem impostos, que sejam reservadas à lei complementar, embora não exista qualquer óbice, ao menos legalmente falando, caso seja matéria afeta à lei ordinária.

Em face do exposto, a MP poderá versar sobre tributos, ressalvados aqueles que se ligam à lei complementar, salientando-se, ademais, que a MP estadual (distrital ou municipal) é instrumento jurídico factível. Depende, em verdade, de previsão no texto constitucional estadual (distrital ou na lei orgânica municipal), além da observância simétrica do processo legislativo federal. (SABBAG, 2014, p. 88).

Esta vedação quanto às matérias reservadas à LC se dá em virtude de letra constitucional expressa, 62, § 1º, III, da CF, bem como, diante do próprio raciocínio lógico desta possível (ou impossível) situação, conforme verificaremos a seguir.

4.6.1 A medida provisória e a lei complementar

Assim, para que consolidemos o entendimento acerca da utilização das MP's, necessário se faz que pontuemos as situações nas quais a lei, e não lei em sentido

amplo, mas sim a lei em sentido mais estrito, neste caso lei complementar, deverá ser empregada, conforme determinação constitucional.

É defeso à MP tratar de matéria reservada à lei complementar, consoante o art. 62, § 1º, III, da CF. Trata-se de restrição material (por via indireta) à edição de MP na seara do Direito Tributário. Assim, os tributos adstritos à ação normativa da lei complementar não poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória. (SABBAG, 2014, p. 88)

Assim, da mesma maneira que teríamos flagrante inconstitucionalidade caso lei ordinária seja utilizada para tratar de matéria reservada à lei complementar, por óbvio, em virtude do processo legislativo e dos requisitos extrínsecos e intrínsecos das MP's, esta também não poderá ser utilizada.

A razão é simples: a inequívoca falta de harmonização entre o natural imediatismo eficaz da medida provisória – perante a existência de critérios de relevância e urgência – e o criterioso processo elaborativo próprio de uma lei complementar, em face da necessidade de quórum privilegiado de votantes (maioria absoluta) na Casa Legislativa (art. 69 da CF). (SABBAG, 2014, p. 88)

Caso fosse possível, conforme entendimento lógico acima exposto, a bem da verdade, estaríamos diante de própria inconsistência, caso tenhamos em mente o binômio relevância x urgência.

Assim, passemos a elencar as situações nas quais tão somente à lei complementar caberá regulamentação, sendo vedada a expedição de medidas provisórias para a regulação destes assuntos, sob pena de inconstitucionalidade.

4.6.1.1 Conflitos de competência em matéria tributária

Em primeiro lugar, tratemos das normas gerais acerca dos conflitos de competência. Poderíamos nos perguntar, “mas quais conflitos de competência?”. Ocorre que, em que pese a Constituição utilize tal termo, na verdade estaríamos tratando faticamente de invasões de competência.

Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação.

Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. (COELHO, 2012, p. 113).

Isto ocorre não por conta da falta de estruturação constitucional, até porque nossa Carta Magna foi eficiente ao fazer tal estruturação, mas sim por conta de possíveis insuficiência intelectual das pessoas políticas do Estado ao observar a organização determinada.

É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência. Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função. (COELHO, 2012, P. 113).

Desta forma, o poder constituinte originário, já tendo em mente os possíveis conflitos que poderiam surgir em relação a esta repartição entre os entes políticos, resolveu por bem delegar a solução ao Congresso Nacional, que o resolverá por meio de Lei Complementar.

A remoção do conflito pela edição de normas práticas destinadas a solvê-lo, mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do Poder Judiciário. Pode perfeitamente ocorrer que as partes não se convençam e continuem a controverter sobre as próprias regras de interpretação dispostas pela lei complementar, apropositando a intervenção provocada do Poder Judiciário. (COELHO, 2012, p. 114).

Ou seja, a existência de Lei Complementar regulamentando a possível controvérsia não excluirá, por si só, a possibilidade de apreciação da questão pelo Poder Judiciário, diante da já trabalhada dinâmica de nosso sistema constitucional, e tendo em mente que “nenhuma lesão ou ameaça de lesão de direito será excluída da apreciação do poder judiciário”. (BRASIL, 1988).

4.6.1.2 Limitações ao poder de tributar

O segundo ponto refere-se às limitações ao poder de tributar, e, entendeu o constituinte em determinar que tal tema fosse reservado por lei complementar tendo em vista os próprios princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, entre os quais frisa-se o de que todo o poder emana do povo.

Pois bem, ao construir ou reconstruir juridicamente o Estado, o poder constituinte, democraticamente constituído pelo povo (legitimidade da ordem jurídica e do Estado), organiza o aparato estatal, garante os direitos fundamentais, reparte poderes e competências e, ao mesmo tempo, põe restrições ao exercício das potestades em prol da cidadania. No campo tributário, a Constituição reparte competências tributárias, outorga poderes a pessoas políticas e, ao mesmo tempo, estatui restrições ao exercício do poder de tributar. (COELHO, 2012, p. 115).

Sendo assim, vide à importância de se garantir as limitações ao poder de tributar ao estado, como muito já trabalhado nos primeiros capítulos, como também, sempre em mente a necessidade de observância ao princípio da legalidade, também trabalhado, entende a Constituição que tal campo é de tamanha importância que se faz necessária a atuação por meio de processo legislativo mais complexo.

Como visto, um dos objetos possíveis da lei complementar é a regulação das limitações ao poder de tributar. Mas não é toda limitação constitucional ao poder de tributar que exige complementação, por vezes desnecessária. Princípio antigo da Teoria do Constitucionalismo, examinado magistralmente por Carlos Maximiliano, tido e havido como da ordem dos sumos hermeneutas, predica que as normas constitucionais proibitivas desnecessitam de regulação. Não obstante, o Direito positivado – objeto de labor do jurista – pode contrariar dito cânone. É uma questão de opção do constituinte. (COELHO, 2012, p. 115).

Assim, no caso do inciso II do artigo 146 da Constituição, estamos diante de uma disposição na qual, em determinados casos se exigirá tal complementação, e, em outros casos, esta complementação tratar-se-á, na verdade, de faculdade atribuída pelo constituinte. Isto porque, conforme o supracitado Princípio da Teoria do Constitucionalismo, tem-se que normas proibitivas constitucionais desnecessitam de complementação. Porém, caso tal complementação venha a existir, deverá ser instituída por LC. Isto por conta de que a lei complementar na espécie de regulação das limitações ao poder de tributar é quase sempre instrumento de complementação de dispositivos constitucionais de eficácia limitada ou contida. “Quando a limitação é

autoaplicável, está vedada a emissão de lei complementar.” (COELHO, 2012, p. 116).

4.6.1.3 Normas gerais de direito tributário

Também presente no artigo 146 da CF, quando nos referimos às normas gerais de direito tributário, iremos nos referir, *ipsis litteris*, ao seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (BRASIL, 1988).

Assim, em que pese exista a repartição de competências na Constituição Federal, ainda assim, entendeu o poder constituinte em determinar que as normas gerais que deverão ser adotadas pelos demais entes federais deverão obedecer a determinados critérios, os quais serão veiculados por meio de lei complementar.

De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. A preeminência

da norma geral de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do CTN (veiculado por lei complementar). (COELHO, 2012, p. 119).

Desta forma, resta-nos claro que, em que pese exista a autonomia política naturalmente aplicável ao federalismo praticado em nosso país, ainda assim deverá ser obedecida a praticidade do direito, como condição indeclinável de sua viável aplicabilidade.

4.6.1.4 Critérios especiais de tributação

Em continuidade, no artigo 146-A da Constituição, que veio a ser incluído no texto constitucional em 2003, por meio da emenda constitucional de 42, temos que lei complementar “poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” (BRASIL, Constituição, 1988).

A novidade passa por algumas reflexões. Primeiro, quando se mantém a competência da União para legislar sobre tal matéria, por simples lei ordinária, certamente naquilo que se refere aos tributos de sua competência, pois não poderia – a bem do Federalismo – por simples lei ordinária invadir o campo de competência dos demais entes da Federação. Assim, a lei complementar fica para dirimir os desequilíbrios de concorrência entre os entes da federação ou nos casos em que a matéria tratada tenha como exigência lei complementar. (COELHO, 2012, P. 122).

Assim a lei complementar que por ventura venha a ser expedida pela União terá o viés de diminuir os desequilíbrios que possam acabar por serem gerados em virtude da concorrência econômico-tributária entre os próprios entes da federação.

A concorrência tributária pode ser saudável para que os entes políticos busquem adequar sua carga às mudanças econômicas do mundo contemporâneo, mas, na maior parte das vezes, trata-se de um processo perigoso e degenerativo da carga tributária, pois tais entes políticos acabam por concentrar a carga tributária (incentivos fiscais) sobre os contribuintes que têm menor capacidade de mobilidade (com ferimento à capacidade econômica) ou reverterem a arrecadação para projetos de infraestrutura que serão do agrado dos contribuintes que pretendem sejam mantidos no seu território (imposto-troca). Ao final, dirimir conflitos ou desequilíbrios da concorrência tem papel preservador dos contribuintes e da Federação. (COELHO, 2012, p. 123).

Assim, em virtude da importância existente na manutenção do bom andamento e relacionamento do pacto federativo, poderá a união expedir lei

complementar regulando determinadas situações com vistas a evitar a concorrência arbitrária e prejudicial ao bem comum do Estado.

A grande força da União como ente legislativo em matéria tributária resulta de que o Senado, através de resoluções, fixa bases de cálculo e alíquotas de vários tributos da competência de estados e municípios, e de que, através de normas gerais, o Congresso Nacional desdobra as hipóteses de incidência e, muitas vezes, o *quantum debeat* desses tributos, exercitando controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação no território nacional. (COELHO, 2012, p. 124).

Assim, a finalidade máximo desta regulamentação por intermédio de lei complementar estadual está centrada no controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação do território nacional.

4.6.1.5 Demais situações de exigência de LC

Por fim, frisam-se as demais situações que por exigência constitucional demandar-se-á Lei Complementar – quanto ao ICMS; ITCMD; ISS e Contribuições Sociais (em matéria de remissão e anistia) – as quais são autoexplicativas e a situação dos respectivos dispositivos constitucionais faz-se suficiente.

4.6.1.6 ICMS

Por mandamento constitucional, auto explicativo, art. 155, § 2º, XII, e alíneas, da CF, caberá à Lei Complementar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; - atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). (BRASIL, 1988).

4.6.1.7 Quanto ao ITCMD

Quanto ao ITCMD, o dispositivo constitucional respectivo é o do art. 155, § 1º, III, CF, o qual *segue ipsius litteris*: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 1º O imposto previsto no inciso I (transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos): III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar”. (BRASIL, 1988).

Ou seja, competirá o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações aos Estados e ao Distrito Federal, os quais instituirão aquele por meio de LC.

4.6.1.8 ISS

Quanto ao ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza – temos o mesmo fundamentado no art. 156, III e § 3º, da CF, que *segue in verbis*: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar” (BRASIL, 1988).

Note-se que, aqui, temos a situação na qual os municípios expedirão suas respectivas leis complementares para regulamentação do ISS.

4.6.1.9 Contribuições Sociais - Remissão e anistia

Fundamentado no art. 195, § 11, CF, temos o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (BRASIL, 1988).

Desta maneira, temos a vedação à concessão de remissão e anistia à contribuições sociais para débitos em montante que sejam superiores ao que venha a ser fixado em lei complementar.

4.6.2 A relevância e a urgência da medida provisória

Importante tecer, ainda, breves comentários quanto à relevância e a urgência, conforme já explanado, binômio fundamental para a expedição de medidas provisórias, durante algum tempo indagou-se acerca da possibilidade de se discutir acerca do mesmo junto ao judiciário. Neste sentido, após discussão pela doutrina, houve a necessidade do pronunciamento do STF, que ratificou o que já havia anteriormente sido pontuado pela suprema corte:

Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.150-8/DF Tribunal Pleno. Relator Ilmar Galvão. Julgado 11-09-2002).

Em outras palavras, caberá ao poder executivo decidir quando estarão presentes os requisitos da relevância e urgência para expedição da medida provisória, ou então ao poder legislativo, quando for apreciar se a aprova ou a rejeita. Ao judiciário caberá intervir apenas se diante de flagrante excesso de poder.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o anteriormente exposto, quando falamos em Princípio da Legalidade, tendo em mente a evolução histórica já explanada, a qual possui suas raízes ainda na época das revoluções francesa e americana, e, diante de sua importância, no sentido de dar um novo tipo de sistemática ao nosso ordenamento jurídico, com um sistema de freios e contrapesos, tripartição de poderes, e, por fim, limites ao poder estatal; dando fundamento então às primeiras noções de direitos fundamentais, temos, nos dias atuais, uma noção de verdadeira fundamentabilidade deste princípio em nossa ordem constitucional. Isto se dá porque, tal princípio, atualmente elevado a status constitucional, e estampado no artigo 5º de nossa Carta Magna, é o postulado, por meio do qual, direta ou indiretamente, ao menos em sua grande maioria, todos os demais princípios básicos tomarão fundamento. Desta forma, ante as noções de sistema constitucional, hierarquia das normas, ordenamento jurídico piramidal, constitucionalidade e controle de constitucionalidade, resta-nos claro que, em caso de afronta a tal postulado, nos vemos diante da necessidade de exclusão das situações que por ventura venham a violar este importante princípio.

Quando vamos mais a fundo neste postulado de legalidade, objetivamente falando em legalidade tributária, tal princípio vem-nos a mente de forma ainda mais “berrante”, isto porque, em regra, por conta do disposto no artigo 150 da Constituição Federal; “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Sendo assim, quando se fala de legalidade na seara tributária, a ideia básica que podemos ter é a de que é vedado que os entes estatais estabeleçam ou majorem tributos sem que isso ocorra por meio do devido consentimento do contribuinte, nos dando a ideia de tributo consentido.

Tributo consentido seria a noção de que apenas seria justo a cobrança de impostos com os quais os administrados tenham consentido, sendo que, tal consentimento se dará por meio de seus representantes escolhidos democraticamente. Ou seja, em linhas mais objetivas: o cidadão, por meio do voto, escolhe o representante parlamentar que achar mais pertinente com suas aceções

políticas e noções de estado, dando consentimento àquele, ao qual caberá votar e consentir com apenas aquilo que seus eleitores – aqui presente a representatividade – entenderem pertinentes. Desta forma, quando um tributo é instituído por meio do devido processo legislativo, em que pese em algumas, ou várias ocasiões, isso não venha ao contento da sociedade, não há como esta alegar antijuridicidade, porquanto tal opção, em sentido amplo, foi executada pela própria sociedade, mesmo que isso se tenha dado de forma indireta.

Sendo assim, quando a administração pública, por meio do chefe do executivo, institui ou majora tributos por meio das Medidas Provisórias, mesmo que sejam respeitados os requisitos extrínsecos para que isso venha a acontecer, ou seja, que se tenha sido convertida em lei no exercício financeiro anterior ao qual começarão valer as novas regras, bem como, respeitada a antecedência nonagesimal, para que evitar a chamada “surpresa tributária”, vemo-nos diante de uma flagrante ausência de consentimento. Isto se dá porque, diferentemente do que ocorre no congresso nacional, onde temos os deputados representando a população como um todo, e os senadores representando os estados também como um todo, quando nos referimos ao poder executivo, temos em seu chefe, à nível nacional, apenas uma pessoa a qual caberá a expedição das MP's de maneira unipessoal.

Observamos que, mesmo que já tenha o Supremo Tribunal Federal se manifestado pela possibilidade de instituição e majoração de tributos por meio de Medida Provisória – sempre tendo em mente que isso será vedado caso a matéria afeta seja reservada à expedição de Lei Complementar, nas hipóteses já trabalhadas – ante esta ausência de consentimento, vemo-nos diante de uma situação na qual, em que pese formalmente falando seja considerada legal, grande parte da doutrina, e até mesmo, alguns ministros do STF, como por exemplo Celso de Mello, entendem como visível afronta à tripartição de poderes e legalidade tributária estrita.

Além disso, se tivermos em mente que as medidas provisórias devem ser utilizadas como via de exceção, apenas quando diante dos casos de relevância e urgência, verificamos uma clara incoerência, afinal, se é relevante e urgente, como é possível que se aguarde conversão em lei, para que apenas possa ser utilizada no exercício financeiro seguinte, bem como, sendo necessário que se respeite o princípio tributário da antecedência nonagesimal.

Por mim, conforme os dados já citados no último capítulo do presente trabalho, onde em um mesmo período de tempo, tivemos a expedição de mais medidas provisórias do que leis propriamente ditas, respeitando o devido processo legislativo, temos uma realidade fática na qual quem legisla faticamente é o Poder Executivo, e não o Legislativo, em verdadeira usurpação à sua função atípica de legislar. E, sendo assim, uma verdadeira afronta à noção básica de Montesquieu de tripartição de poderes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**: 5. ed. São Paulo: Método, 2015.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**: 19. ed. São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Princípio da Legalidade e poder regulamentar no estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, nº. 225, jul/set, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**: 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**: 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos Delitos e das Penas**. Tradução Néelson Jahr Garcia: 3. ed. São Paulo: Ridendo Castigat Mores, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**: 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 11 jun. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso: 30 mai. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 160**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.2536&seo=1>>. Acesso em: 25 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 648.245/MG**. Relator: Gilmar Mendes. DJ: Publicado 13/08/2013. Jusbrasil, Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25136963/recurso-extraordinario-re-648245-mg-stf/inteiro-teor-124620940>>. Acesso em 26 de set. de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 138.284/CE**. Relator: Carlos Velloso. DJ: 01/07/1992. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em 27 de set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.150-8/DF**. Relator Ilmar Galvão. DJ: 23/03/2000. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375341>>. Acesso em 26 de set. de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 239.286/PR**. Relator: Celso de Mello. DJ: 11/11/1990. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000047023&base=baseMonocraticas>>. Acesso em 26 de setembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 939-7 DF**. Relator: Ministro Sydney Sanches. DJ: 15/12/1993. JusBrasil, Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/748749/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**: 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CUÉLLAR, Leia. **As agências reguladoras e seu poder normativo**. São Paulo: Dialética, 2001.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**: 5. ed. Salvador: JusPoduvm, 2011.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**: 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

DE ARAÚJO, Renato A. Melquíades. **A Insegurança Jurídica das Medidas Provisórias**. Disponível em: Migalhas.com.br. <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI2842,91041-A+inseguranca+juridica+das+Medidas+Provisorias>>. Acesso em 26 de set. de 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Princípio da Legalidade**. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edição-1/principio-da-legalidade>>. Acesso em 15 de maio de 2018.

FRANÇA JÚNIOR, Roberto F. de. **Comentários à Emenda Constitucional 32/2001**. Disponível em: Jus.com.br. <<https://jus.com.br/artigos/2551/comentarios-a-emenda-constitucional-n-32-2001>>. Acesso em 26 de set. de 2018.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**: 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**: 10. ed. São Paulo: Método, 2006.

_____. **Direito Constitucional Esquematizado**: 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Constitucional Esquematizado**: 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**: 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**: 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**: 9. ed. São Paulo, Saraiva. 2014.

_____. **Curso de Direito Constitucional**: 10. ed. São Paulo, Saraiva. 2015.

MICHAELIS. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Jaraguá do Sul: Editora Avenida, 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**: 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Princípios Constitucionais Penais e Processuais Penais**: 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ONU - Organizações das Nações Unidas. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1789. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 09 junho de 2018.

PAULO, De Barros. **Curso de Direito Tributário**: 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIBEIRO, Manoel. **Do poder Constituinte**. Salvador: Editora Distribuidora de Livros Salvador, 1985.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Evander de Olivera. **A Magna Carta de João Sem-Terra e o Devido Processo Legal**. Disponível em:

<<https://evanderoliveira.jusbrasil.com.br/artigos/152036542/a-magna-carta-de-joao-sem-terra-e-o-devido-processo-legal>>. Acesso em 16 de maio de 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**: 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.