



ROBERTO FERRAZ - COORDENAÇÃO

PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

Alcides Jorge Costa	Ives Gandra da Silva Martins
Alejandro C. Altamirano	José Osvaldo Casás
Daniel Gutmann	José Roberto Vieira
Enrico De Mita	Juan Cianiardo
Fernando Aurelio Zilveti	Luís Eduardo Schoueri
Fernando Facury Scaff	Pasquale Russo
Hamilton Dias de Souza	Ricardo Lobo Torres
Heleno Taveira Tôrres	Roberto Ferraz
Humberto Bergmann Ávila	Tercio Sampaio Ferraz Junior
Apêndice: Friedrich Hayek	

Quartier Latin

ROBERTO FERRAZ (*coordenador*)

PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

ALCIDES JORGE COSTA

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

DANIEL GUTMANN

ENRICO DE MITA

FERNANDO AURELIO ZILVETI

FERNANDO FACURY SCAFF

HAMILTON DIAS DE SOUZA

HELENO TAVEIRA TÔRRES

HUMBERTO ÁVILA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

JOSÉ OSVALDO CASÁS

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

JUAN CIANCIARDO

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

PASQUALE RUSSO

RICARDO LOBO TORRES

ROBERTO FERRAZ

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

APÊNDICE: FRIEDRICH HAYEK

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2005
www.quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 349 - Centro - São Paulo

Editor: Vinicius Vieira

Formado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-SP

Editora de Texto: Priscila Tanaca

Mestranda em Direito na PUC-SP

Produção Editorial: Mônica A. Guedes

Formada em Letras pela FFLCH-USP

Capa: Studio Belle Époque

Ferraz, Roberto Catalano Botelho (coord.) – Princípios e Limites
da Tributação – São Paulo : Quartier Latin, 2005.

1. Tributário 2. Direito

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

Contato: editora@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

SUMÁRIO

Apresentação, por Roberto Ferraz, 19

I. FILOSOFIA E HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO E SEUS PRINCÍPIOS

DANIEL GUTMANN

Do Direito à Filosofia do Tributo, 27

ALCIDES JORGE COSTA

História da Tributação no Brasil, 41

- | | |
|--|----|
| 1. História do Direito Tributário I | 43 |
| 2. História do Direito Tributário II | 70 |

JUAN CIANCIARDO

*Princípios e Regras: uma Abordagem a partir dos
Critérios de Distinção, 103*

- | | |
|--|-----|
| 1. Introdução | 105 |
| 2. Os Critérios de Distinção | 105 |
| 3. A Crítica de A. Aarnio a Distinção entre Princípios
e Regras | 110 |
| 4. A Crítica de L. Prieto Sanchís | 112 |
| 5. Uma Resposta às Críticas | 115 |

II. PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

As Garantias Constitucionais no Processo

Penal Tributário, 121

I. Metodologia	123
II. As garantias constitucionais e o direito vistos através da transparência dos princípios.....	125
III. Os princípios configuradores	132
1. O princípio material do bem comum público	132
2. O princípio da culpabilidade.....	134
a) O princípio de culpabilidade nos ilícitos tributários	138
i. O enfoque penalista: a identidade ontológica entre o ilícito penal e o ilícito tributário, e a necessária existência de culpa	138
ii. O enfoque administrativista: a negação da distinção ontológica entre o ilícito penal e o ilícito tributário e a relativização do princípio da culpabilidade	144
3. Princípio da legalidade.....	147
a) Perspectiva constitucional do princípio da legalidade tributária em geral	147
b) Pré-constituição das condutas reprováveis	151
c) O princípio da reserva legal como suporte fundamental do princípio de certeza e sua vinculação com a infração	155
d) O princípio da reserva legal e sua projeção direta em matéria penal à luz da jurisprudência	158

e) O princípio da legalidade como limitação à criação de infrações tributárias via regulamentos interpretativos	158
f) A norma penal tributária em branco	159
g) Proibição da analogia	160
4. Proibição da retroatividade das normas sancionadoras e suas exceções	163
a) Irretroatividade das leis penais	163
b) Hipótese de exceção: retroatividade da lei penal mais benigna	167
i. Alcances da regra	167
ii. Extremos necessários para considerar uma lei penal como mais benigna	171
iii. As normas penais em branco diante do princípio da aplicação da lei penal mais benigna	173
iv. O princípio da retroatividade da lei penal mais benigna no contexto dos tratados internacionais	175
v. Jurisprudência na Argentina	176
5. Princípio da igualdade	179
6. Proibição da auto-incriminação	182
a) A interpretação do tema no direito comparado	186
b) A experiência argentina	191
c) Conclusão	193
IV. Os princípios constitucionais derivados	194
1. Princípios da proporcionalidade e razoabilidade	194
a) Conceito	194
b) O excesso de punição	201

c) Critério da boa-fé para a graduação de sanções	203
d) Desvio de poder por parte do juiz administrativo	205
2. O princípio da capacidade contributiva	207
3. Garantias contra o duplo julgamento. O princípio <i>non bis in idem</i>	210
4. Direito à defesa em juízo	212
5. Direito à exclusão da prova obtida ilegalmente	215
a) O funcionamento e alcances da garantia	215
b) As irregularidades na coleta das provas. A teoria do fruto da árvore venenosa	218
V. Conclusões	219

ENRICO DE MITA

O Princípio da Capacidade Contributiva, 221

1. Limites substanciais e formais do poder de tributar	223
2. O princípio de capacidade contributiva: da desvalorização da doutrina à valorização da jurisprudência	224
3. A capacidade contributiva como justificação do imposto	231
4. A técnica legislativa e suas irracionalidades	233
5. A ligação entre pressuposto econômico e imposto devido	236
6. O princípio de capacidade contributiva como princípio interpretativo	237
7. A capacidade contributiva como fundamento da coerência lógica dos impostos	238
8. A alteração da capacidade contributiva nas “sanções impróprias”	239
9. A prova dos fatos tributários: as presunções fiscais	241

10. A efetividade da capacidade contributiva e a forfaitização da base imponible	245
11. Capacidade contributiva e os fins extrafiscais: incentivos e regimes substitutivos	247
12. Capacidade contributiva, repercussão e assunção do imposto	248
13. Interesse fiscal e derrogações do direito comum na exigência dos impostos	251
14. A obrigação tributária por capacidade contributiva não própria	254

HAMILTON DIAS DE SOUZA

*A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como
limitação ao poder de tributar, 257*

HUMBERTO ÁVILA

Legalidade Tributária Multidimensional, 277

1. Introdução	279
2. Legalidade-regra	282
3. Legalidade-princípio	286
4. Legalidade-postulado	288
5. Quadro esquemático	290
6. Conclusão	291

JOSÉ OSVALDO CASÁS

Os Princípios no Direito Tributário, 293

I. Introdução	295
---------------------	-----

II. Os Princípios do Direito Tributário na Doutrina e na Jurisprudência da Corte Suprema de Justiça	298
1. Reserva de lei	298
2. Dever de contribuir, direito de propriedade e vedação ao confisco	301
3. Igualdade	307
4. Tutela jurisdicional	311
5. Tratados internacionais de Direitos Humanos e Direito Tributário	314
6. Segurança jurídica	315

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

*Princípios no Direito Tributário Internacional:
Territorialidade, Fonte e Universalidade, 321*

1. Introdução	323
2. Princípio da Territorialidade	326
a) Sentido real e pessoal da territorialidade	326
b) Validade e eficácia	327
c) Aspectos interno e externo	328
d) O caso <i>Lotus</i>	328
e) Territorialidade em matéria tributária	331
f) A territorialidade no Direito Tributário Positivo brasileiro	338
3. Princípio da Fonte	342
4. Princípio da Universalidade	354
a) A questão fundamental: a quem cabe tributar a renda de uma transação internacional?	356

b) A adoção do princípio da universalidade no Brasil: histórico e questões atuais	366
--	-----

PASQUALE RUSSO

Os Princípios Fundamentais, 375

1.1. O princípio da reserva de lei (art. 23 da Constituição): gênese e <i>ratio</i>	377
1.2. A esfera de operatividade da reserva de lei	379
1.3. A noção de prestações patrimoniais impostas	381
1.4. A natureza (relativa) da reserva de lei e os conseqüentes reflexos no plano da disciplina	384
2.1. O princípio de capacidade contributiva (art. 53, par. 1º da Constituição): as principais teses a respeito	388
2.2. Crítica às teses expostas	393
2.3. Reconstrução do conceito jurídico de capacidade contributiva e dos seus perfis essenciais (conseqüentes limites ao Poder Legislativo em matéria tributária)	396
2.4. Capacidade contributiva e inflação	400
2.5. O direito do Estado-comunidade à percepção dos tributos e o correlativo interesse fiscal	403
3. O princípio da progressividade (art. 53, parágrafo 2º da Constituição)	404
4. Outras normas constitucionais relevantes em matéria tributária	405
5.1. As disposições do Estatuto dos Direitos do Contribuinte concernentes à produção das normas tributárias. Em particular: a) o princípio da rigidez	407

5.2. Continuação: b) os limites em matéria de eficácia temporal das normas tributárias e de adoção de normas interpretativas	409
5.3. Continuação: c) os limites quanto à utilização do decreto-lei	412
Notas Bibliográficas	414

RICARDO LOBO TORRES

*A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais
ao Poder de Tributar, 427*

1. Introdução	429
2. Segurança dos Direitos Fundamentais	430
2.1. Conceito	430
2.2. A positivação da segurança	431
2.3. Questões básicas sobre a segurança	432
2.3.1. Segurança como valor	432
2.3.2. Segurança como direito fundamental	433
2.3.3. Segurança e garantia	434
2.4. Contexto da segurança jurídica	435
2.4.1. Segurança e liberdade	435
2.4.2. Segurança e justiça	435
2.4.3. Segurança e igualdade	436
2.5. Características da segurança jurídica	436
2.5.1. A polaridade	436
2.5.2. Analogia	437
3. Segurança Social	437
4. A Segurança no Estado da Sociedade de Risco	439

5. Princípios Vinculados à Segurança Jurídica	443
6. Bibliografia	444

ROBERTO FERRAZ

*Igualdade na Tributação – Qual o Critério que
Legítima Discriminações em Matéria Fiscal?, 447*

1. Aparente unanimidade no tocante ao princípio da igualdade	450
2. Efetiva divergência na aplicação do princípio da igualdade	455
3. Excessiva abstração e conseqüente ausência de conteúdo na colocação do tema no mundo ocidental	459
4. Necessidade de efetiva verificação dos casos concretos para boa aplicação da regra jurídica	461
5. Estranha liberdade na concessão de favores fiscais face ao histórico princípio de igualdade na tributação	469
6. Afirmação da igualdade como princípio histórico a afastar discriminações	472
7. Capacidade contributiva como princípio a concretizar a igualdade na tributação	476
8. Inadmissibilidade das discriminações efetivadas no direito brasileiro, aparentes sanções	480
9. Possibilidade da chamada ação afirmativa visando restaurar a igualdade	497
10. Necessidade de retomada dos princípios de generalidade e de uniformidade na tributação, evitando os casuísmos e dirigismos fiscais	510
11. Conclusões	519
Bibliografia	521

III. PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO APLICADOS

FERNANDO AURELIO ZILVETI

*A LC nº 116/03 do ISS em face dos princípios
de direito tributário, 527*

1. Introdução	529
2. Aspectos da LC nº 116/2003 e princípios tributários	530
3. Conclusão	556

FERNANDO FACURY SCAFF

*Quando as Medidas Provisórias se
Transformaram em Decretos-lei
ou Notas sobre a Reserva Legal
Tributária no Brasil, 557*

1. Posição da Questão	559
2. A Legalidade como interdição	560
3. Distinção entre Legalidade e Reserva Legal	563
4. Princípio da Legalidade e Reserva Legal Tributária nas Constituições Republicanas brasileiras	568
5. Distinguindo Decretos-lei de Medidas Provisórias	574
6. O julgamento do STF no RE 146.733-9-SP	577
7. Repercussões econômicas na República	580
Medidas Provisórias Editadas	581
Medidas Provisórias Reeditadas	581
8. Conclusões	584

HELENO TAVEIRA TÔRRES

*Regime Constitucional das contribuições sobre faturamento
e o princípio de segurança jurídica, 587*

1. Considerações iniciais	589
2. As Contribuições sociais no direito brasileiro	590
2.1 Pressupostos para a instituição das contribuições, a partir da Constituição de 1988	593
2.2 Contribuições como espécies de tributos fundados em motivo constitucionalmente qualificado. Irrelevância do destino da receita	597
2.3 A superação necessária do conceito de parafiscalidade	601
3. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins	606
4. Contribuições para o Programa de Integração Social – PIS	608
5. A Lei nº 9.718/98 e a EC nº 20/98 – relações sintáticas no tempo: a recepção constitucional	611
6. O conceito de “faturamento” e de “Receita” (art. 195, I) na EC nº 20/98 – suas implicações com o art. 239 e com a Lei Complementar nº 7/70	618
7. Limites ao alargamento do conceito de “faturamento” e de “Receita” e suas relações com os conceitos de direito privado	622
7.1 O conceito de “faturamento” no direito positivo brasileiro e na doutrina	625
7.2 O conceito de “receita” e seus limites no direito brasileiro	628
8. A adoção de medidas provisórias na “regulamentação” de matérias que foram objeto de emendas – cabimento	633

9. A criação da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS – novo regime de apuração da base de cálculo	635
9.1 A não-cumulatividade do PIS e da COFINS na Constituição	642
9.2 Não-cumulatividade e determinação do montante dos descontos e respectivas alíquotas (“de entrada”)	646
10. Inconstitucionalidades do PIS/PASEP-Importação e do COFINS-Importação	648
10.1 Os regimes do PIS/PASEP-Importação e do COFINS-Importação em face dos art. III e VII do GATT – o Acordo de Valoração Aduaneira	655
11. Considerações finais	665

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

*Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina
Jurídica da Concorrência, 667*

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

*Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias
Tributárias: a Emenda Pior do que o Soneto, 683*

1. Princípios Constitucionais Tributários	685
2. Bocage	689
3. Bocage e as Medidas Provisórias	694
4. Emenda Constitucional nº 32/2001	696
4.1 Primeira Avaliação	696
4.2 Aspectos Positivos	701

4.3 Aspectos Negativos	703
4.4 Medida Provisória Tributária	707
5. Terrorismo Constitucional	710

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado, 715

1. As obrigações tributárias acessórias: legalidade	717
2. Submissão ao princípio da razoabilidade	721
3. Evasão fiscal, obrigações tributárias acessórias, concorrência e o princípio da neutralidade concorrencial do Estado.	726

IV. APÊNDICE

FRIEDRICH HAYEK

Reexaminando a Taxação Progressiva, 739

V. ÍNDICE ALFABÉTICO REMISSIVO, 765

QUANDO AS MEDIDAS
PROVISÓRIAS SE
TRANSFORMARAM EM
DECRETOS-LEI OU NOTAS
SOBRE A RESERVA LEGAL
TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Fernando Facury Scaff

Professor da UFPA

Doutor em Direito pela USP

Advogado

QUANDO AS MEDIDAS PROVISÓRIAS SE TRANSFORMARAM EM DECRETOS-LEI OU NOTAS SOBRE A RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA NO BRASIL

*"Quando na mesma pessoa, ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido no poder executivo, não existe liberdade, pois pode-se temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado apenas estabeleçam leis tirânicas para executá-las tiranicamente."*¹.

1. POSIÇÃO DA QUESTÃO

1. Este trabalho tem a pretensão de demonstrar quando e porque, no atual regime democrático brasileiro, o sistema autoritário dos Decretos-lei, que foram expurgados do sistema constitucional de direito positivo em razão da Constituição de 1988 não os ter contemplado, foram reintroduzidos no sistema, de forma sub-reptícia, através de uma interpretação caduca e míope da realidade brasileira.

As conseqüências deste entendimento em muito prejudicaram a re-democratização econômica do Brasil nos últimos anos, até que a sociedade se reorganizasse e tivesse força para reafirmar a reserva legal que estava escrita no texto de 1988, através da Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, fazendo retornar, de certa forma, toda a luta pela preservação do Princípio da Reserva Legal ao seu início.

O leitor desatento pensará se tratar de um trabalho datado, pois se refere a um momento histórico ultrapassado, mas o leitor arguto observará que não é esta a intenção, pois o que se pretende demonstrar são as vicissitudes que uma Corte Constitucional com membros vitalícios pode acarretar para o desenvolvimento de um país, a partir de uma análise de

caso. O que pode parecer datado será, na verdade, apenas a explanação de um caso que se repete quotidianamente em outros tantos assuntos jurídicos-políticos submetidos à nossa mais alta Corte de Justiça.

2. A LEGALIDADE COMO INTERDIÇÃO

2. Culturalmente falando, a legalidade é um preceito de interdição, de proibição à realização de desejos de uma dada pessoa ou conjunto de pessoas. Pode-se dizer que se trata de uma interdição coletiva imposta pela sociedade à si própria, que busca na auto-limitação dos desejos sua sobrevivência.

Só se proíbe aquilo que se deseja realizar. Trata-se de um freio às aspirações irracionais e inconscientes do ser humano. Não se proíbe aquilo que é irrelevante, mas apenas o que é desejado. "Não vemos, com efeito, que necessidade haveria de proibir aquilo que ninguém deseja realizar; aquilo que se torna severamente proibido tem que ser objeto de um desejo."²

Partindo desse pressuposto – pois é realmente algo que se deve tomar como tal (pré+suposto) –, verificar-se-á sua plena adequação a um sistema jurídico. Tomemos como exemplo o Princípio da Legalidade em nosso sistema econômico, que é marcado pela necessidade de respeito à livre concorrência (a fim de que *uns* não possam ter uma posição dominante em face de *outros*). Pressupõe-se em uma sociedade capitalista um desejo de cada agente econômico no sentido de açambarcar o mercado, tomando uma posição monopolista em face dos demais, que deveriam desaparecer. Contudo, este desejo capitalista deve ser limitado pela Lei, a fim de que a sociedade não venha a sofrer com situações de monopólio ou de monopsônio. Assim, a Lei, no caso, o Princípio da Legalidade, tem por finalidade refrear o desejo capitalista ínsito a cada qual dos agentes econômicos de se tornar todo-poderoso no mercado. A Lei visa refrear este desejo de dominação econômica (de posição monopolista) em prol da sociedade (ou de seu recorte, o mercado).

2 Sigmund Freud, Totem e Tabu, *In*: Obras Completas, vol. II. Madrid, Ed. Biblioteca Nueva, 1996, pág. 1.791.

3. No âmbito tributário, poder-se-ia explicar a Legalidade como uma delimitação do que é *seu* (do Estado) em face do que é *meu* (do indivíduo). O surgimento de um Estado Fiscal, em contraposição ao conceito de Estado Patrimonial³, estabelece o quanto cada qual tem de contribuir para que o Estado desenvolva ações em benefício da sociedade como um todo. O advento do Estado Fiscal é um marco no movimento civilizatório da humanidade.

O desejo ínsito aos agentes econômicos em um sistema capitalista é o de que o resultado advindo de sua exploração da atividade econômica fosse integralmente haurido por si próprio, egoisticamente, sem nada contribuir para a coletividade, seja diretamente, seja através do Estado. Daí decorrem todas aquelas explicações sobre o fato de ser a norma tributária “de rejeição social”. Realmente, rejeita-se esta norma pois ela irá impor uma limitação a um desejo de repartição do produto de sua atividade com o Estado, em prol de toda a sociedade.

A Legalidade Tributária, portanto, impõe uma limitação (interdição) ao desejo dos agentes econômicos de nada-pagar-de-tributos, estabelecendo quem, e com quanto, deve contribuir para as finalidades sociais.

Assim, o Princípio da Legalidade não é apenas uma “limitação ao poder de tributar”, frase que denota um sentido de cerceamento da atividade do Estado, mas é também uma determinação imposta à sociedade, pela sociedade, através do Estado, de seu dever de contribuir para auxiliar nos gastos públicos⁴. Isto se torna ainda mais candente nas sociedades periféricas, onde se constata a imensidão das necessidades coletivas, em face de ilhas de prosperidade individual.

Não se deve perder de vista que esta Legalidade Tributária possui uma dupla face pois, de um lado, limita o desejo de nada-pagar-de-

3 Sobre estes conceitos ver Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. III - *Direitos Humanos e Tributação*, RJ, Renovar, 1999, especialmente em sua Introdução.

4 Este mesmo tema, exposto sob outra ótica, pode ser encontrado na obra de Casalta Nabais *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, e em Cristina Pauner Chulvi, *El Deber Constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

tributos dos agentes econômicos impondo-lhes uma contribuição específica e determinada para a manutenção e expansão dos serviços públicos; e, de outro lado, estabelece um limite para a extração desta contribuição, limitando-a àquilo que tiver sido aprovado pelo Poder Legislativo, órgão que, no desenho democrático, é o mais representativo da sociedade. Assim, convergem ao Legislativo as pressões para a delimitação entre o desejo de nada-pagar-de-tributos e a obrigação de contribuir para as necessidades públicas, impondo também limites à extração desta arrecadação decorrente das atividades privadas.

4. O modelo utilizado por cada sociedade para extração destes tributos (quem paga, e com quanto deve contribuir), é o grande nó a ser desvendado para averiguação de seu grau de democratização econômica. Se poucos pagam para sustentar a muitos, teremos certamente uma sociedade formada em bases oligárquicas. Esta situação se tornará ainda mais iníqua se dentre estes poucos que contribuem estiverem aqueles que menos recursos financeiros possuem nessa sociedade, tal como acontece no caso brasileiro.

O ideal seria que todos contribuíssem com recursos suficientes para fazer frente às necessidades públicas, na medida de suas disponibilidades de patrimônio, renda e consumo, de modo a fazer implementar a verdadeira *função social da propriedade*, casando-a com a efetivação do *Princípio da Isonomia*, fertilizando o *Princípio da Capacidade Contributiva*. Teríamos então uma sociedade com maior grau de *democracia econômica*, o que, de forma plena, infelizmente, é um eterno devir.

Assim, o Princípio da Legalidade Tributária deve ser utilizado, e entendido, como uma interdição de desejos de posse e de propriedade ilimitadas que cada agente econômico possui em um sistema de mercado, e que, em sua outra face, também limita o poder de tributar, tensão mediada pelo Poder Legislativo.

5. Quem possui a *chave* desta Legalidade?

O Princípio da Legalidade é decorrente do Princípio da Soberania Popular acrescido do Princípio da Representação Popular. Assim, como cada pessoa é possuidora de uma parcela da soberania do Estado (Prin-

cípio da Soberania Popular), ela deve ser ouvida em todas as decisões que o Estado tome, uma vez que age em nome e por conta de cada qual do povo. Contudo, ante a impossibilidade fática de cada indivíduo estar presente no momento da discussão das decisões a serem tomadas pelo Estado, surgiu a idéia de que todo o povo poderia ser representado por apenas um pequeno número de pessoas, para as quais seria outorgado um mandato eletivo. Tudo elaborado de tal forma que, ao fim, todo o povo de um Estado pudesse estar representado na tomada, e para a tomada, de decisões (Princípio da Representação Popular).

A correlação entre estes dois Princípios nos permitirá averiguar o grau de representatividade do povo naquela sociedade. Decorre daí que, quanto maior for o grau de representação popular, maior o grau democrático na sociedade; ao inverso, maior será o perfil autoritário. Para esta averiguação é imprescindível analisar o sistema eleitoral de cada Estado, a fim de verificar seu grau de permeabilidade entre os dois Princípios.

Em sociedades democráticas a chave desta representação concentra-se no povo, que a utiliza através de seus representantes reunidos no Poder Legislativo.

Em sociedades autoritárias é o governante de plantão, ou seu grupo, que implementa as normas que pretende ver aplicadas, sem nada informar à sociedade.

Esse é o cerne da diferença: nas sociedades democráticas, as iniquidades existem, mas podem ser revistas periodicamente, através de um processo político; nas sociedades autoritárias, esta revisão usualmente se dá através de um processo de força ou de conluio com os grupos no poder.

3. DISTINÇÃO ENTRE LEGALIDADE E RESERVA LEGAL

6. O Princípio Legalidade decorre da necessária autorização da sociedade para a adoção de certas regras de conduta, de organização ou prescritivas e finalidades a serem alcançadas. Pode-se remontar este tipo de necessidade, adotada ainda que de maneira não-formal, à civilização grega, uma vez que vários assuntos de interesse da cidade eram decidi-

dos em assembleias periódicas (ordinárias), ou convocadas especialmente pelo governo de então (extraordinárias).

Contudo, o marco de sua formalização decorre da Magna Carta, em 1.215, na Inglaterra, quando os nobres se reuniram estabelecendo exigências a serem cumpridas pelo Rei – que passou a não ter tanto poder quanto antes –, dentre elas, a de que não haveria cobrança de tributos sem sua permissão. Daí surgiu a expressão “no taxation without representation”, que gerou o moderno conceito de legalidade. Ainda aqui se tem uma noção muito remota de povo, de representação, uma vez que se dirigia à autorização da *aristocracia* dominante, mas a cobrança de tributos alcançava o povo em geral. Tais aristocratas não representavam necessariamente o povo.

7. Este sistema de legalidade vigorou, com maior ou menor grau de representatividade até, e durante, o Estado Liberal, quando este conceito de legalidade era absoluto, vigente para todas as relações em que o Estado fizesse parte. E, como a política econômica de então era de viés absenteísta, tais relações eram muito restritas. As pessoas só poderiam fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, em virtude de lei formal, ou seja, aprovada e votada nos órgãos do Poder Legislativo, de conformidade com os trâmites do processo constitucional legislativo de cada país.

No Estado Liberal as Leis tinham a característica de serem gerais, abstratas e vinculativas. Gerais para abranger toda a coletividade; abstratas a fim de que tratassem de casos em tese, e não de problemas concretos e específicos; e vinculativas para obrigar todos ao cumprimento daquele determinado comportamento descrito.

Tais características visavam a não-criação de nenhum privilégio por parte da lei, ou melhor, por parte daqueles que faziam a lei, uma vez que foi em razão de privilégios que o Estado Absoluto havia sido extinto. Sendo todos os homens livres e iguais, conforme pregava a doutrina liberal, a lei não poderia criar privilégios entre eles.

Para o desenvolvimento deste mecanismo jurídico foi também necessário criar a Separação de Poderes, a fim de que ninguém pudesse dispor sozinho de todo o poder do Estado.

Foi constatado que as principais funções do Estado eram as de legislar, administrar e julgar; para exercer essas funções foram criados órgãos distintos, harmônicos entre si. Surgiu daí o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Poder Judiciário. Ao *Poder Legislativo* coube a função de legislar; ao *Executivo*, a de administrar; e, ao *Judiciário*, a de julgar as infrações cometidas. Desse modo, ninguém poderia ter em suas mãos todo o poder do Estado; foi, então, criado um sistema de freios e contrapesos que possibilitaria o equilíbrio entre esses órgãos. É patente a preocupação dos liberais de não permitir a reimplantação do Absolutismo.

Todo este sistema encontra-se casado com a racionalidade do sistema eleitoral do liberalismo econômico. Era usual ser estabelecido nas Constituições um *critério de renda* para que fosse possível a participação no processo eletivo. Somente aqueles que fossem possuidores de capital, ou que tivessem um grau superior de instrução, é que poderiam votar ou ser votados para ocupar cargos no Estado, o que mantinha fora do sistema a imensa maioria do povo⁵.

O Poder Legislativo era então o representante direto de todos os detentores de capital, que, dessa forma, transformou seus próprios ideais em aspirações de toda a sociedade. Como no Poder Legislativo só podiam participar pessoas proprietárias de renda ou de conhecimento, não é mera figura de retórica dizer que estas pessoas controlavam o poder do Estado durante o Estado Liberal. E, conseqüentemente, as ações e inações estatais desse período somente ocorreram porque assim convinhavam a tais pessoas.

Ao Estado era lícito atuar sob três aspectos: para manutenção da ordem, da segurança e da paz, ou seja, da *paz*, em nível de política externa, para que internamente fosse possível ocupar todo o tempo e todo o pessoal disponível com atividades propriamente econômicas; da *ordem* em nível de política interna, evitando a transgressão às leis estabelecidas através do

5 Ver Ferdinand Lassale, *Que é uma Constituição?*, p. 37-9; Charles Beard, *Una interpretación económica de la Constitución de los Estados Unidos*, p. 160-5; Massimo Severo Giannini, *Diritto pubblico dell'economia*, p. 26-7; e também Friedrich Müller, *Quem é o povo? A Questão Fundamental da Democracia*.

Parlamento; e da *segurança* nas relações econômicas, fazendo com que a propriedade privada e os contratos fossem respeitados tal qual prescritos, e, em caso de seu descumprimento, responsabilizando o infrator.

8. Com o advento do Estado Social, ou Intervencionista, verificou-se que esta formulação, tal como era implementada, não mais era suficiente para o desenvolvimento da sociedade, e o Princípio da Legalidade passou a ter um correlato mais restritivo, que é o Princípio da Estrita Legalidade, ou da Reserva Legal.

O Princípio da Legalidade passou a admitir a delegação de competência normativa para outros órgãos inferiores ao Poder Legislativo. Por outras palavras: a Lei (ato do Poder Legislativo) estabelece as grandes linhas de organização e conduta da sociedade, mas admite que outras normas, infralegais, disponham sobre aquela matéria, minudenciando-a. Como exemplo de matéria vinculada ao Princípio da Legalidade temos a legislação de trânsito. Não existe norma legal estabelecendo que os veículos nas ruas devam transitar da direita para a esquerda, ou vice versa. O que existe é uma singela norma infralegal estabelecendo disposição neste sentido, calcada – isto sim –, em norma legal que lhe atribui competência para isso. A norma legal atribui competência normativa para outros órgãos, a fim de que estes melhor implementem ou delimitem as suas disposições, através de instrumentos infralegais, tais como decretos, portarias, instruções normativas, etc.

O Princípio da Reserva Legal, ou Princípio da Legalidade Estrita, reservou certas matérias para serem veiculadas apenas por Lei, no sentido de ato formal do Poder Legislativo, não permitindo que normas infralegais disponham sobre o assunto. O exemplo mais patente desta disposição é o que diz respeito à matéria penal. Somente Lei no sentido formal – ato do Poder Legislativo –, pode estabelecer quais são as condutas criminosas, e quais as penas que lhe podem ser imputadas, o que corresponde ao conhecido adágio do “nulo crime, nula pena, sem prévia lei⁶”.

A diferença entre ambas as situações é flagrante. Fiquemos no campo do direito tributário brasileiro. O art. 150, I, da atual Carta estabelece que: “é vedado (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Isto quer dizer que, no âmbito constitucional, existem apenas duas áreas do direito tributário brasileiro que estão vinculadas ao Princípio da Reserva Legal, e que *vedam comportamentos*, quais sejam: para *criar* tributos e para *aumentar* tributos⁷. Só para estas duas específicas e restritas matérias é necessária lei em sentido formal. Para todas as demais basta norma infralegal. Assim, se o órgão fiscal quiser mudar o formulário de arrecadação através de singela *portaria*, ou *instrução normativa*, ou qualquer outra norma infralegal, não haverá óbice, desde que não haja *exigência (criação) ou aumento* de tributos, uma vez que apenas estas duas áreas é que estão sujeitas às restrições da Reserva Legal⁸.

9. Deve-se observar que a Reserva Legal tem outro aspecto a ser considerado. Não se trata apenas da exigência de lei em sentido formal, como ato do Poder Legislativo, mas também de grau de exigência de *quorum* e de votantes para aprovação de níveis distintos de leis para cada qual das matérias. Por outras palavras, é exigido para alguns assuntos que maior número de parlamentares esteja presente na sessão de votação, e que um número superior destes parlamentares presentes vote no sentido de aprovar aquela proposta, a fim de que ela possa valer.

Vamos ao direito brasileiro positivo. A norma do art. 69 da CF/88 estabelece que as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta; o que as diferencia das leis ordinárias, para as quais basta maioria simples. Esta distinção denota uma diferença entre estes dois tipos de leis, implicando na exigência de maior “*convergência de vontades*” para a aprovação das leis complementares do que para as ordinárias.

7 É, contudo, permitido que a lei atribua reserva legal a outras condutas, tal como acontece no direito tributário brasileiro que estabelece a reserva legal para a imposição de penalidades em razão de infrações tributárias, conforme o art. 97, V, do Código Tributário Nacional.

8 Mais uma vez fazendo um paralelo com o direito penal, poder-se-ia dizer que a reserva legal penal é apenas para a tipificação do crime e para o estabelecimento da pena. Norma infralegal poderia estabelecer o horário dos detentos tomarem sol.

Logo, no direito brasileiro, existem matérias que só podem ser consideradas válidas, vigentes, se aprovadas por leis complementares, que requerem maior convergência de interesses do que pelas ordinárias. Trata-se de uma outra vertente do Princípio da Reserva Legal.

Um exemplo desta situação pode ser verificado pela exigência contida no art. 146 da Carta de 1988, através do qual são discriminadas algumas matérias que somente podem ser veiculadas por lei complementar, dentre elas a de estabelecer normas gerais de legislação tributária, notadamente sobre prescrição, decadência, obrigação, lançamento e crédito⁹. Tais matérias somente terão validade se aprovadas através de Lei Complementar, não tendo a Lei Ordinária poder para dispor sobre elas.

Outro exemplo, que certamente é importante para a análise que está sendo aqui desenvolvida, diz respeito à competência para a criação de outros tributos que não sejam os discriminados na Carta de 1988, chamada de *competência residual*, e instalada no art. 154, I, ao estabelecer que somente por lei complementar é que a União poderá usar esta atribuição, e desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios os já discriminados na Carta.

Desta maneira, a distinção entre o Princípio da Reserva Legal e o da Legalidade é destacada, e deve ser observada por qualquer operador do Direito.

4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA NAS CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS BRASILEIRAS

10. A especificidade de ser exigida Reserva Legal para a criação ou o aumento de tributos consta em todas as nossas Constituições, com maior ou menor ênfase, e, em alguns casos, com subterfúgios em sua exigência, os quais usualmente ocorreram em períodos autoritários, como será visto adiante.

11. Na Constituição de 1891, nossa primeira da República, o bordão da Legalidade constava do art. 72, *verbis*:

9 Art. 146, III, b, CF/88.

“Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§1º Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

No § 30 surgia a Reserva Legal Tributária:

“§ 30 Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.”

12. Na Constituição de 1934, a “breve”, que vigorou no país até o golpe de Getúlio Vargas em 1937, constam também os dois preceitos, inclusive com a menção à necessidade de uma “lei especial” que autorize a Reserva Legal Tributária:

“Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

2) Ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.”

“Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;”

13. Com o golpe varguista a trajetória mudou, surgindo uma situação mais complexa. Inicialmente surgia a possibilidade de o Presidente da República expedir decretos-lei sobre as matérias de competência legislativa da União, exceto sobre impostos, da forma assim grafada:

“Art. 13 - O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:

d) impostos;”

Em seguida, nas “disposições transitórias e finais” era delegado ao Presidente da República expedir decretos-leis sobre todas as matérias de competência legislativa da União, *verbis*:

“Art. 180 - Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União.”

Tal competência privativa, por certo, incluía a de “decretar impostos” (art. 20, I), o que acabava por colocar nas mãos do Presidente da República o direito de, “enquanto não se reunir o Parlamento nacional” legislar através de decretos-leis sobre todos os assuntos, inclusive sobre matéria tributária.

Como o Parlamento jamais se reuniu sob a ditadura de Vargas, ele concentrou em suas mãos todo o Poder da República, inclusive no que tange ao poder de “decretar impostos”. E, deve-se observar, tudo de conformidade com a Constituição então vigente, só que aplicada através de uma “excepcionalidade duradoura”. Tratava-se inegavelmente de uma ditadura.

14. Com a redemocratização em 1946, e o surgimento de uma nova Constituição naquele ano, retornou a anterior distinção entre Legalidade e Reserva Legal Tributária, no mesmo artigo da Carta, em parágrafos diversos:

“Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§2º Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

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

15. A fase seguinte, decorrente de novo golpe de Estado ocorrido em 1964, surgiu em face da Constituição de 1967, quando os decretos-lei retornaram à história do Brasil.

A Constituição assegurava a Legalidade no art. 150, §2º:

“Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§2º - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”

E assegurava a Reserva Legal Tributária em dois distintos momentos. Uma vez no artigo 20, I:

“Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

E reafirmava esta Reserva Legal no §29 do art. 150 (*caput* acima transcrito):

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

A despeito de reafirmação da Reserva Legal em dois distintos momentos da Carta, os Decretos-lei ressurgiram:

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

I - segurança nacional;

II - finanças públicas.

Parágrafo único - Publicado, o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação o texto será tido como aprovado.”

Havia forte dúvida sobre a expressão “finanças públicas”, constante do art. 58, como limitador das matérias sobre as quais deveriam ser expedidos decretos-lei. Seria possível alcançar matéria tributária ou não?

A dúvida não chegou sequer a ser analisada pelo STF, uma vez que em seguida, fruto do endurecimento do regime militar, foi novamente alterada a Carta, através da Emenda nº 1, de 1969, que reformou por

completo a Carta de 1967, reeditando-a com as alterações efetuadas, o que acarreta uma discussão doutrinária sem fim sobre sua conceituação, se uma emenda constitucional ou uma nova constituição outorgada pelo regime militar.

Fruto desta alteração substancial que sofreu o texto originário, foram alterados os seguintes preceitos, porém mantendo a Legalidade no art. 153, §2º:

“Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§2º Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

A Reserva Legal Tributária também foi alterada:

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

A alteração substancial aconteceu com os Decretos-lei, que passaram a expressamente alcançar as normas tributárias:

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

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias;e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

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

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

E o uso dos Decretos-lei naquele período foi intenso, inclusive em matéria tributária, o que ocasionou uma espécie de “reserva de mercado” do Poder Executivo, pois não eram enviados projetos de lei para debate no Congresso, mas apenas Decretos-lei, cujo processo legislativo inibia a discussão, o que é próprio dos regimes de força, como será exposto mais adiante.

16. Em 1985 o mais recente período autoritário da história brasileira, iniciado em 1964, não possuía mais a base econômica e política que lhe havia dado sustentação. O argumento da “ameaça comunista” não mais metia medo na sociedade e havia a busca pelo *novo*, visando oxigenar as estruturas de poder então existentes. Todo o cansaço do golpe militar de 1964 desembocou na campanha em favor de eleições presidenciais “Diretas-Já”, um marco político no Brasil contemporâneo¹⁰.

Ocorre que o projeto de Emenda Constitucional instituindo eleições diretas para Presidente da República não passou no Congresso Nacional, tendo sido mantidas as eleições indiretas, através de um Colégio Eleitoral, tendo sido eleito Tancredo Neves, como Presidente da República, e o ex-presidente do partido que deu sustentação ao regime militar, PDS – Partido Democrático Social, e que havia com ele dissentido poucos meses antes, senador José Sarney, como candidato a Vice-Presidente da República.

Acontece que entre a eleição e a posse ocorreu um infortúnio. Morreu o Presidente eleito Tancredo Neves, vítima de uma doença que procurou esconder da Nação até o último minuto, quando teve que ser operado às pressas e não conseguiu se recuperar na fase pós-operatória. Após certo impasse, José Sarney assume a Presidência da República no início de seu processo recente de redemocratização.

Convocada uma Constituinte Congressual, surgiu a Constituição de 1988, que enterrou a figura dos Decretos-lei, por serem considerados anti-democráticos, e fez surgir em seu lugar as Medidas Provisórias.

10 Para maiores informações sobre esse processo de transição constitucional ver Fernando Facury Scaff, *A Constituição Econômica Brasileira em seus 15 anos*, RJ, Renovar, 2003.

Quanto à Legalidade a Carta de 1988 manteve a tradição:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"

A Reserva Legal Tributária também foi contemplada:

"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;"

A novidade eram as Medidas Provisórias que, diferentemente dos Decretos-lei, vinham marcadas pelo signo da provisoriedade:

"Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes"

Acontece que este instrumento ágil e célere, que deveria ser controlado pelo Legislativo, acabou por o aprisionar, como será visto adiante.

5. DISTINGUINDO DECRETOS-LEI DE MEDIDAS PROVISÓRIAS

17. Feitas estas considerações históricas, e a despeito desses conceitos possuírem elevado grau de imprecisão, pode-se classificar estes períodos, ao longo da história republicana do país, da seguinte forma: períodos autoritários ou com "democracias de fachada" por falta de eleições livres: 1891-1934; 1937-1946 e 1964-1985. Por conseguinte, a democracia, também em variados graus, foi vivenciada pela sociedade brasileira nos seguintes períodos: 1934-1937; 1946-1964 e de 1985 até os dias atuais.

Os ícones do período autoritário foram as Constituições de 1937, outorgada por Getúlio Vargas e a de 1967, incluindo a grande Emenda nº 1, de 1969, outorgada pelo regime militar instaurado após 1964.

E o cerne do sistema legislativo desses períodos autoritários encontrava-se na figura dos Decretos-lei. Concentremo-nos no sistema criado pela Constituição de 1967-69, cuja regulamentação encontrava-se no art. 55 da Carta de 67-69, acima transcrito.

18. Inicialmente existiam dois conceitos jurídicos indeterminados a regular sua edição: urgência e interesse público relevante. Havia também limitações: não acarretar aumento de despesa, e estar circunscrito às seguintes matérias: segurança nacional (outro conceito jurídico indeterminado), finanças públicas, inclusive normas tributárias, e a criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

O trâmite legislativo determinado pela Carta previa sua imediata vigência tão logo publicado o texto, sendo vedado ao Congresso Nacional emendá-lo, devendo aprová-lo ou rejeitá-lo tal qual fora proposto. Havia também uma espécie de “decurso de prazo”, pois, se ao cabo de 60 dias o Congresso não tivesse deliberado, ele seria tido por aprovado. E em caso de sua rejeição pelo Congresso Nacional, os atos praticados não seriam considerados nulos.

Ou seja, aquilo que o Presidente da República editasse teria força de lei desde sua edição, cabendo ao Congresso Nacional aprová-lo ou rejeitá-lo em sua íntegra, sendo-lhe vedado emendá-lo. E se não houvesse deliberação em 60 dias, tornar-se-ia *perene*. E os atos praticados estariam consolidados, não podendo ser revistos em caso de sua rejeição.

19. Com a Constituição de 1988 foi mantida a idéia de haver um instrumento ágil nas mãos do Poder Executivo para fazer frente a situações emergenciais, o que ocasionou o surgimento das Medidas Provisórias no art. 62 da Carta.

O conceito indeterminado de “segurança nacional” desapareceu, sendo incluído o de “relevância”, ao lado da “urgência”, que foi mantida.

A força de lei desde sua edição também foi mantida nas Medidas Provisórias, tal qual existia nos Decretos-lei, com a sensível diferença de

que, de um lado, havia a obrigação de imediata remessa ao Congresso Nacional, e da cessação de sua eficácia, caso não fossem aprovadas em 30 dias, ao contrário do sistema anterior, que previa sua permanência, caso não aprovadas em 60 dias

Além disso, as relações decorrentes de sua rejeição seriam reguladas pelo Congresso Nacional, e não como nos Decretos-lei, quando já eram, de antemão, consideradas inalcançáveis pela sua rejeição.

Assim, três pontos principais diferenciavam os dois institutos:

- a) aprovação por decurso de prazo após 60 dias (Decretos-lei); ou perda de eficácia após 30 dias, caso não convertidas em lei (Medidas Provisórias);
- b) O Congresso Nacional não poderia alterar os Decretos-lei; mas poderia converter as Medidas Provisórias em projeto de lei e alterá-las.
- c) Os atos jurídicos realizados estavam consolidados (Decretos-lei); sendo que no caso das Medidas Provisórias seus efeitos seriam analisados pelo Congresso nacional.

Enfim, as Medidas Provisórias foram desenhadas para ser um instrumento mais democrático que os Decretos-lei, refletindo bem o *contexto democrático* em que surgiam, mas não foi o que aconteceu em sua prática.

20. Várias outras questões assomaram acerca do novel preceito, dentre elas se seria possível reeditar medidas provisórias, caso não tivessem sido analisadas pelo Congresso Nacional no prazo de 30 dias. Nesta hipótese, não teriam sido convertidas em lei, e sequer teriam sido rejeitadas.

Outra questão dizia respeito ao âmbito das matérias que poderiam ser tratadas através desse instrumento jurídico. Questões econômicas, tributárias, orçamentárias poderiam ser tratadas através de medidas provisórias?

Por fim, o que se poderia caracterizar como “urgência e relevância” para os efeitos de editar este tipo de norma, que teria “força de lei” desde sua edição? Quem seria competente para analisar a pertinência da urgência e da relevância no caso concreto?

Não foi editada nenhuma norma regulamentando o processo de edição de medidas provisórias no Brasil. O Congresso Nacional passou a aceitá-las sobre qualquer matéria e o conceito de “urgência e relevância” tornou-se prerrogativa do Poder Executivo que, ao longo do tempo, deixou sequer de necessitar justificar este requisito, tomando-o por pressuposto. E, para tornar a aplicação deste instituto mais perversa, a possibilidade de reedição de medidas provisórias foi admitida, permitindo sua reapresentação, com o mesmo ou outro texto, indefinidamente.

Pode-se imaginar como este tipo de interpretação causou uma hipertrofia no Poder Executivo brasileiro, e uma submissão dócil no Poder Legislativo.

O Poder Judiciário, que teria o dever de pôr cobro a estas divergências, demonstrando a diferença vital entre os dois institutos, o que fez?

6. O JULGAMENTO DO STF NO RE 146.733-9-SP

21. O Supremo Tribunal Federal brasileiro tratou da matéria de forma incidental no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, no RE 146.733-9-SP¹¹.

O tema central em debate dizia respeito à constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei 7.689/88. Vários eram os temas em debate:

- a) Argüia-se a violação do Princípio da Irretroatividade da lei tributária, pois a Lei 7689/88 data de 15 de dezembro de 1988, fruto da conversão da Medida Provisória 22/88, criou um tributo (contribuição) para incidência sobre o lucro auferido naquele mesmo ano de 1988. Logo, diziam os contribuintes que sua incidência sobre o lucro auferido naquele mesmo ano seria retroativa.
- b) Outro aspecto dizia respeito à infração do Princípio da Anterioridade, pois dever-se-ia contar o prazo de 90 dias da Anterioridade Contributiva da data da edição da Medida

Provisória, ou de sua conversão em Lei? Defendiam os contribuintes o cômputo a partir da conversão sob o argumento de que se tratava apenas de etapas de um processo legislativo, cuja culminância ocorreria na promulgação da Lei.

- c) Tudo isto tinha por substrato a questão da utilização de Medidas Provisórias em matéria tributária, pois, a despeito dessa matéria ser sempre “relevante”, jamais teria o caráter de “urgente”.
- d) Alegava-se ainda que seria necessária uma Lei Complementar para a instituição de contribuições sociais, o que se revestia de um outro aspecto do argumento da Reserva Legal.
- e) Por fim, havia o argumento de que as contribuições sociais deveriam ser arrecadadas através de um órgão distinto da Receita Federal, em virtude de sua parafiscalidade, pois deveriam estar afetadas à finalidade social que justificou sua criação. Não fazê-lo as transformaria em um imposto, e deveria estar vinculada ao regime jurídico próprio desta espécie tributária.

O processo tinha recebido sentença favorável em primeira instância e o TRF da 3ª. Região havia confirmado a sentença através de acórdão cuja relatora foi a juíza Lucia Valle Figueiredo, consagrando os itens “a”, “b”, “d” e “e” acima referidos, mas acatando o uso de Medias Provisórias em matéria tributária (item “c”).

O relator do processo foi o Ministro Moreira Alves que se debruçou sobre cada qual dos argumentos, afastando-os um a um, sob o seguinte ponto de vista:

- a) A arrecadação das contribuições sociais pela Receita Federal não a transforma em imposto, pois permanece o vínculo com as finalidades sociais que justificaram sua criação, sendo uma espécie do gênero “tributo”.
- b) A Lei Complementar só seria necessária para a instituição de outras “fontes” de seguridade social (art. 195, §4º, CF),

sendo que já havia a previsão de ser o “lucro” uma das fontes da seguridade social (art. 195, I, CF).

- c) Quanto ao argumento central, de utilização das Medidas Provisórias em matéria tributária, com seus dois desdobramentos referentes à Anterioridade e à Irretroatividade, assim votou o Ministro, inquirindo “Poder-se-á instituir tributo por medida provisória?”¹² A resposta, proferida na seqüência de seu voto, foi a seguinte:

“Não há razão para que, em face da medida provisória, que nada mais é do que modalidade de Decreto-lei, sem as restrições, quanto ao seu objeto, constantes da Emenda Constitucional n. 1/69, que se passe a entender que a mesma vedação (‘exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça’), agora constante do art. 150, I (também integrante da disciplina do sistema tributário nacional), mudou de sentido, para passar a exigir, nesses casos, lei em sentido formal e não, apenas, em sentido material. Aliás, se se entender que a palavra lei, nos textos que conferem garantia constitucional, é sempre tomada na acepção de lei em sentido formal, ter-se-á que dar a mesma interpretação à reserva legal total inserida, na Constituição, como direito fundamental: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5º., II). E, então, o Decreto-lei, na modalidade de medida provisória, passa a ser uma inutilidade, e a expressão ‘com força de lei’ deixará de significar o que ela, obviamente, significa”¹³.

- d) A partir desse entendimento foi transformado o instituto das Medidas Provisórias em Decretos-lei, pois aquelas nada mais seriam do que uma modalidade destes, segundo declarado pela mais alta Corte de Justiça do país.

No caso concreto, foi também foi fulminada a pretensão de inconstitucionalidade em razão da Anterioridade, mas acatada a argumen-

12 RTJ 143/2-695

13 RTJ 143/2-695-6.

ção da violação à Irretroatividade, apenas no ano de 1988, pois mesmo a Medida Provisória havia sido instituída no meio do exercício fiscal, o que a levaria a alcançar eventuais lucros auferidos no período anterior à sua vigência.

Esta decisão foi proferida pelo Plenário do STF em 29 de junho de 1992, em votação unânime, tendo se manifestado pelo contribuinte Ives Gandra Martins e pela União Tercio Sampaio Ferraz Junior. A Procuradoria da República estava representada por Aristides Junqueira.

7. REPERCUSSÕES ECONÔMICAS NA REPÚBLICA

22. O que se deve destacar desta decisão é o fato de que o STF, confrontado com a matéria, leu o novo instituto jurídico com os olhos voltados para o velho texto, entendendo que se tratava apenas de um “novo nome para o decreto-lei”, e, portanto, aproveitando toda a jurisprudência já consolidada referente àquele instituto, sem se dar conta da existência de um novo *texto*, diferente do anterior, e do *contexto*, pois eram tempos democráticos em que então se vivia.

O Supremo Tribunal Federal o *novo* com a lente do *velho* e, portanto, viu de forma distorcida a realidade que se lhe era apresentada, e nada disse, mantendo uma interpretação antiga para novos institutos.

E, a partir dessa decisão, a equivalência prática entre esses dois institutos se solidificou, tornando remansosa a jurisprudência do STF acerca dessa matéria.

23. A consequência desta decisão foi enorme para o país, seja no âmbito do exercício democrático, seja pelo sensível fortalecimento do Poder Executivo, que viu referendado nesta decisão uma carta branca para manter o uso indiscriminado das Medidas Provisórias, agora travestidas de Decreto-lei.

Grande parte da legislação econômica, financeira e tributária que se seguiu à Constituição de 1988 foi veiculada através de medidas provisórias, editadas e reeditadas uma infinidade de vezes. Todos os planos econômicos para debelar a inflação, e vários outros que sequer merecem registro, foram veiculados através de uma enxurrada de medidas provi-

sórias. A matéria tributária e grande parte da matéria financeira do período também tiveram nas medidas provisórias o *locus* ideal no figurino do Poder Executivo.

Apenas para se ter uma vaga idéia do tamanho do problema, no quadro abaixo é demonstrada a quantidade de medidas provisórias editadas e reeditadas por cada Presidente da República¹⁴:

MEDIDAS PROVISÓRIAS EDITADAS

	José Sarney out/88-mar/90	Fernando Collor mar/90-out/92	Itamar Franco out/92-dez/94	Fernando H. Cardoso 1.º Governo jan/95-dez/98	Fernando H. Cardoso 2.º Governo jan/99-set/01	TOTAL
Quantidade total por governo	125	89	142	160	103	619
Média mensal por governo	5,21	2,92	5,26	3,33	3,12	

MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS

	José Sarney out/88-mar/90	Fernando Collor mar/90-out/92	Itamar Franco out/92-dez/94	Fernando H. Cardoso 1.º Governo jan/95-dez/98	Fernando H. Cardoso 2.º Governo jan/99-set/01	TOTAL
Quantidade total por governo	22	70	363	2.449	2.587	5.491
Média mensal por governo	0,92	2,30	13,44	35,44	78,39	

Esta situação caótica, em que o poder de legislar tinha sido na realidade transferido para o Presidente da República, foi reduzido em setembro de 2001 através da aprovação da Emenda Constitucional 32, que deu nova redação ao art. 62, reduzindo o poder do Presidente da

14 Dados da Subchefia de Assuntos Jurídicos da Presidência da República, www.planalto.gov.br

República em editar medidas provisórias¹⁵. Mas, até aí, já haviam se passado quase 13 anos. E mesmo assim, computadas as edições e reedições de medidas provisórias após a Emenda Constitucional 32, o quadro não é nada animador para a democracia brasileira, pois o Presidente Fernando Henrique Cardoso, nos meses de governo que lhe restaram sob esta nova regra, editou 101 medidas provisórias (média de 6,73 *por mês*) e o Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, em apenas 05 meses, editou 17 (média de 3,4 *por mês*)¹⁶.

15 Nova redação do art. 62, após a Emenda Constitucional 32, de 11-11-2001: Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I – relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservada a lei complementar; IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. § 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. § 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. § 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais. § 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando. § 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. § 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional. § 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. § 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. § 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.”

16 Dados da Subchefia de Assuntos Jurídicos da Presidência da República, www.planalto.gov.br

24. Embora não se tenham dados precisos para fazer uma vinculação direta entre esta equivalência das Medidas Provisórias com os Decretos-lei que o STF fez a partir dessa decisão, vale a pena olhar o que aconteceu com a arrecadação tributária brasileira nos últimos anos.

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL ¹⁷							
TRIBUTOS	1995	1997	1998	1999	2000	2001	2002
FEDERAIS							
IR	28.969	36.524	45.818	51.516	56.397	64.908	85.802
IPI	13.635	16.833	16.306	16.503	18.839	19.456	19.798
COFINS	15.226	19.116	18.745	32.184	39.903	46.364	52.266
INSS	40.690	45.890	46.740	52.424	55.713	62.492	76.082
PIS/PASEP	6.122	7.590	7.547	9.833	10.043	11.396	12.870
CSSL	5.852	7.696	7.704	7.303	9.278	9.366	13.363
IPMF/CPMF	162	6.905	8.118	7.956	14.543	17.197	20.368
IOF	3.223	3.785	3.541	4.877	3.127	3.585	4.023
IMP. IMPORTAÇÃO	4.911	5.138	6.544	7.916	8.510	9.087	7.970
OUTROS	5.905	9.081	20.765	20.176	33.945	34.748	48.465
TOTAL 1	124.695	158.566	181.828	210.691	250.302	278.599	341.007
ESTADUAIS							
ICMS	49.052	62.150	60.503	67.038	82.275	94.267	105.649
OUTROS	4.087	7.170	11.567	12.116	13.108	13.995	10.161
TOTAL 2	53.139	69.320	72.070	79.154	95.383	108.262	115.810
MUNICIPAIS	9.024	11.305	14.219	15.096	16.011	16.884	19.754
TOTAL 3	9.024	11.305	14.219	15.096	16.011	16.884	19.754
TOTAL GERAL	186.858	239.191	268.117	304.941	361.696	403.745	476.571

Informa o estudo do IBPT que a escalada na relação tributos/PIB começou em 1996. Naquele ano, o índice era de 27,29%. Desde 1999 a carga tributária ultrapassou os 30% do PIB e não recuou mais. Entre 1986 e 2002 a carga tributária brasileira cresceu 530%, enquanto que o PIB aumentou 287% no mesmo período¹⁸.

Em 2001 os tributos representaram 35,48% do PIB, enquanto que em 2002 a proporção subiu para 36,45%. No total, a arrecadação de impostos somou R\$ 476,57 bilhões em 2002, um aumento de R\$ 72,82 bilhões sobre o volume arrecadado no ano anterior.

17 Estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, de responsabilidade de Gilberto Luiz do Amaral e João Eloi Olenike

18 Para estas informações ver a íntegra do estudo relatado em www.ibpt.com.br.

TRIBUTOS EM RELAÇÃO AO PIB - EM R\$ BILHÕES				
TRIBUTOS	2001	% S/PIB	2002	% S/PIB
IR	64,91	5,70%	85,80	6,56%
IPI	19,46	1,71%	19,80	1,51%
COFINS	46,36	4,07%	52,27	4,00%
PIS/PASEP	11,40	1,00%	12,82	0,98%
CONTR. SOCIAL	9,37	0,82%	13,36	1,02%
CPMF	17,20	1,51%	20,37	1,56%
IOF	3,59	0,31%	4,02	0,31%
IMP. IMPORTAÇÃO	9,09	0,80%	7,97	0,61%
OUTROS TRIB. FED.	15,60	1,37%	26,55	2,03%
INSS	62,49	5,49%	76,08	5,82%
FGTS	19,15	1,68%	21,92	1,68%
ICMS	94,27	8,28%	105,65	8,08%
OUTROS TRIB. EST.	14,00	1,23%	10,16	0,78%
TRIB. MUNICIPAIS	16,88	1,48%	19,75	1,51%
% S/PIB		35,48%		36,45%
TOTAIS TRIB/PIB	403,74	1.138,10	476,57	1.307,40

Ainda segundo o IBPT os brasileiros pagaram, individualmente, R\$ 2.723,26 de impostos federais, estaduais e municipais em 2002. De acordo com o levantamento, a renda per capita anual da população brasileira é calculada em R\$ 7.470,86. Isso significa que cada cidadão teria de trabalhar quatro meses e 13 dias para pagar impostos. Entre 1994 e 2002, o IBPT verificou um aumento de 213% na carga tributária, tendo chegado em 2002 a 36,45% do PIB.

Levando-se em consideração que a esmagadora maioria das normas tributárias que “exigem” ou “aumentam” tributos eram veiculadas através de Medidas Provisórias editadas ou reeditadas, pode-se verificar a relevância que aquele julgamento do STF teve nos números aqui descritos.

8. CONCLUSÕES

25. Vale repetir aqui o ensinamento de Montesquieu, para quem *“Quando na mesma pessoa, ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido no poder executivo, não existe liberdade, pois pode-se temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado apenas estabeleçam leis tirânicas para executá-las tiranicamente.”*¹⁹.

19 Montesquieu, O Espírito das Leis, tradução de Fernando Henrique Cardoso. Brasília, Ed. da Universidade de Brasília, 1982, pág. 187

A posição do STF ao fazer equivaler as Medidas Provisórias aos Decretos-lei apenas ocasionou a manutenção de perversa concentração de poder no Executivo, tal qual aconteceu nos governos autoritários brasileiros, e foi um evidente desserviço à causa democrática em nosso país. De uma norma de interdição estrita a Reserva Legal passou a ser uma norma de permissão.

É imperioso que se aprenda com este erro, parcialmente minorado em face da Emenda Constitucional 32, que reduziu o poder do Presidente da República na edição de Medidas Provisórias, mas que manteve a possibilidade de serem editadas em matéria tributária. Esta é sempre relevante, porém jamais urgente. Nos casos em que a urgência pode ocorrer, nos tributos predominantemente extrafiscais (IPI, Impostos sobre o comércio exterior, IOF) já existem os mecanismos de flexibilização previstos na própria Carta.

É necessário oxigenar a interpretação constitucional, mas é muito difícil fazê-lo em uma Corte com membros vitalícios, em uma sociedade com as peculiaridades e características da sociedade brasileira, onde se carrega o “velho” olhar sobre “novos” textos e contextos da realidade. É necessário repensar o modelo de vitaliciedade existente em nossa mais alta Corte de Justiça, iniciando um processo que deverá desembocar na criação de um Tribunal Constitucional.