

DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A mitigação do Princípio da Legalidade Tributária com a utilização da medida provisória para a modificação de tributos

José Gomes de Britto Neto é especialista em Direito Tributário; pós-graduando em Direito do Estado; professor de Direito da UNIT (Aracaju/SE) e do Curso JusFórum (Aracaju/SE); advogado e assessor do Ministério Público Especial Junto ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe.

SUMÁRIO: Introdução – 1. Princípios constitucionais: 1.1 Conceituação; 1.2 Origem e evolução do princípio da legalidade tributária; 1.3 O princípio da legalidade tributária enquanto garantia individual do contribuinte – 2. Excessões constitucionais expressas e implícitas ao princípio da legalidade tributária – 3. A Emenda Constitucional n. 32 e a utilização da medida provisória em matéria tributária: 3.1 Sua inconstitucionalidade?–4. Conclusão

INTRODUÇÃO

Desde a sua promulgação, a Constituição Federal do Brasil de 1988 vem sofrendo modificações através de diversas emendas constitucionais emanadas por obra do Poder Constituinte Derivado. Em decorrência, discussões vêm surgindo no mundo acadêmico sobre a real força normativa da nossa Carta, tida como uma das mais bem elaboradas em todo o mundo, garantidora dos direitos fundamentais do cidadão, corolária do nascimento e da garantia de um efetivo Estado Democrático de Direito, daí ser conhecida como a “Constituição Cidadã”. Acontece que muitas vezes, este ato legislativo do Poder Derivado deve ser analisado como um meio de se saber até onde vai a sua legitimidade e a validade das normas constitucionais que se modificam, podendo vir a causar em algumas situações específicas uma verdadeira ingerência inconstitucional, por tentar desestruturar preceitos fundamentais erigidos pelo constituinte originário, intocáveis, por serem a base principiológica do nosso ordenamento jurídico.

Alguns destes preceitos fundamentais garantem ao contribuinte, dentro do sistema tributário nacional, uma rigidez e segurança jurídica na hora do Estado buscar coercitivamente parcela de sua propriedade para fins de custear as suas despesas essenciais. Neste ponto, verificamos que o Poder Executivo e até mesmo o Legislativo, vêm interferindo de forma indevida neste sistema constitucional, o que demanda a uma análise mais acurada, sob pena de descaracterizarmos todo o ordenamento constitucional tributário, o que geraria uma insegurança ao cidadão que é sujeitado a todo momento ao cumprimento de exações fiscais, diga-se de passagem, cada vez mais elevadas. Assim, o Chefe do Executivo começou a utilizar, dentre os últimos governos, a medida provisória como meio de buscar recursos públicos, alterando matéria tributária em desobediência frontal ao princípio da legalidade tributária, com a desculpa da demora do Legislativo e da urgência e relevância do assunto tratado, como meio de estabilizar a economia.

Para vedar um pouco este abuso, surgiu a Emenda n. 32/01, que trouxe limitações à utilização da medida provisória em matéria tributária, e ainda, regulamentou determinadas situações, como sendo possível a utilização deste instrumento como meio de interferir diretamente no sistema tributário (para alguns tributos). Tais modificações trazidas por esta emenda são por nós examinadas nesta exposição, bem como a sua constitucionalidade frente ao princípio da estrita legalidade tributária, que de certa forma, não é mais o mesmo, ímpoluto, intocável, forte, encontrando-se hoje mitigado pela intromissão desenfreada nos preceitos fundamentais da nossa Carta Constitucional, fazendo com que os fatores externos de poder passem a retirar a força constitucional própria, fundada pelo constituinte originário.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1.1 Conceituação

O Direito é uma Ciência cultural, consubstanciando o resultado das experiências humanas ao longo da sua evolução histórica, refletindo o regramento das relações sociais, visando a obtenção do bem comum. Difere, portanto, das Ciências da Natureza, como a física, a matemática, etc; que partem do campo exato, da observação humana, para exprimir resultados objetivos, diretos, práticos. Como Ciência cultural, o Direito possui uma carga altamente valorativa em seus preceitos normativos, imprimindo às suas normas um alto grau de valoração do justo e do injusto, do lícito e do ilícito, do permitido e do proibido, enfim, ao passar dos anos, evolui o seu poder de sempre se adequar às realidades atuais e aos valores que os homens impõem às suas condutas em sociedade. É a tentativa de se atingir o chamado *well fare state*.

Desta forma, a valorização que se encontra nas normas jurídicas, enquanto componente axiológico, varia de norma para norma, sendo que algumas delas estão mais fortemente impregnadas de valores que levam a uma compreensão maior de todo o ordenamento jurídico. Tais normas admitem preceitos considerados universais, de aplicação abrangente e imediata a todas as regras de conduta delineadas pelo ordenamento jurídico, visando trazer limitações objetivas e servirem de base fundamental para que o legislador possa ter um norte a seguir quando da regulamentação de determinadas normas jurídicas como parte deste ordenamento.

Segundo o ilustre Jurista Paulo de Barros Carvalho¹, o termo Princípio pode ser usado não tão somente para fixar importantes critérios objetivos à norma, mas também, para significar o seu próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado. Assim, continua o nobre professor, ao referir-se aos princípios: “(...) nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.”

Assim, podemos ver no *princípio* um segmento que regra a normatização, às vezes de forma expressa, às vezes implícitos, porém, retratam um conteúdo valorativo próprio, instituídos pelo constituinte originário, servindo de arcabouço para a legislatura infra-constitucional, de forma que toda a legislação a ser criada ou modificada, deverá obediência a este preceito valorativo maior, trazendo uma identidade axiológica a um determinado sistema jurídico.

A palavra *princípio* foi utilizada na filosofia por Platão, no sentido de fundamento de raciocínio (*Teeteto*, 155 d), e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração (*Metafísica*, V. 1, 1.1012 b 32 – 1.013 a 19). Kant afirmou que “princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo” (*Crítica da Razão Pura*, Dialética, II. A). Nesta linha de raciocínio, podemos considerar o *princípio* não só como o ponto de partida, o início, alicerce de um sistema jurídico, mas como a *pedra angular* de um sistema. De fato, os princípios são as normas fundamentais que dão validade e sustentam as demais normas formadoras de um sistema jurídico, e que segundo Roque Antônio Carraza, “é um enunciado lógico, *implícito* ou *explícito*, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.²

1.2 Origem e evolução histórica do princípio da legalidade tributária

Sendo o *princípio* o alicerce fundamental da formação de todo um sistema jurídico, pedra basilar que se irradia sobre diferentes normas, servindo de critério para sua composição e exata interpretação, definindo a lógica e a racionalidade do sistema normativo, é que se faz necessário lembrarmos das árduas batalhas travadas no seio das sociedades primeiras, para que se pudesse consolidar no seu sistema jurídico um conjunto de preceitos maiores que servissem de embasamento fundamental às demais normas legais e às conseqüentes imposições prescritivas sobre os indivíduos, gerando uma maior segurança jurídica para os cidadãos que se viam vez em quando fustigados em seu patrimônio sob as imposições potestativas do Rei, e em especial, no que se referia ao poder de tributar, sempre que o Estado necessitasse de recursos financeiros para custear batalhas, ou praticar atividades vultosas de interesse do Reino.

O fato de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta a não ser por deliberação dos órgãos legislativos deve-se à *Magna Charta Libertatum*, durante o reinado do Rei João Sem Terra, na Inglaterra, onde os barões, por causa da onerosidade e nas injustiças das exigências financeiras, exigiram determinadas concessões para a tutela de seus direitos, passando a tributação a ser exigida mediante prévia aprovação em assembléia. Tal fato se deu por causa da exacerbação da cobrança de impostos feita pelo rei, a seus vassallos, visando cobrir despesas extraordinárias de guerra, promessas de recompensa, etc; não havia uma legitimação coletiva para a criação e imposição de tributos aos cidadãos, o que dependia unilateralmente do poder absoluto do rei. Com o passar do tempo, passou a haver uma coletividade no consenso para a imposição tributária, tendo-se notícia de que em 1179³, o Conselho de Latrão proibiu que os bispos taxassem seu clero sem o consentimento do mesmo, manifestado pelos arqui-diáconos. Na Espanha, surgiram as cortes de lamengo, com a função de deliberar sobre os recursos que iriam para o Rei, que devia obter o prévio consentimento de seus súditos.

Quanto mais gravosa fosse a tributação, o rei deveria demonstrar a finalidade da mesma, e a sua utilidade para fazer frente às despesas públicas. Já na França, com o surgimento da constituição dos *États Généraux*, em 1314, apareceram as primeiras manifestações para o consentimento na cobrança de tributos. Na Itália, os parlamentos deviam ser consultados previamente pelo soberano, e deles participavam todas as classes sociais, a depender da matéria a ser discutida.

De certo modo, podemos encontrar o princípio da legalidade em todas as constituições brasileiras. A Constituição do Império, em seu ato adicional de

1834, estendeu tal princípio às áreas provinciais, atribuindo às assembleias legislativas das províncias competência legislativa para instituir os impostos locais. Na Constituição de 1891, verifica-se a seguinte proposição: “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize (art. 72, parágrafo 30).” A Constituição de 1937 foi a única que não o autorizou expressamente. O princípio da legalidade aparece plenamente na Constituição de 1946, colocado como direito e garantia individual. Com a Emenda n. 18, de 1965, o princípio foi mantido com ressalvas, no sentido de que os impostos de importação, exportação e sobre operações financeiras pudessem ter suas alíquotas e bases de cálculo alteradas, nas condições e limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo. A Constituição de 1967 criou um Sistema Constitucional Tributário, mantendo o princípio da legalidade como uma limitação ao poder de tributar, passando-se a chamar de princípio da legalidade tributária.

Assim, podemos observar que ao longo da história, no direito comparado, houve as primeiras manifestações dos povos contra a tributação não consentida, impositiva, onde havia uma verdadeira imposição do Império aos cidadãos, no afã de reaver em dinheiro a quantia suficiente para compor as despesas extraordinárias, agravadas ainda com o surgimento das cidades, para a manutenção das despesas públicas essenciais. Era praticamente o Chefe do Executivo quem determinava o tributo a ser exigido e coativamente buscava a sua arrecadação.

Com isso, o princípio da legalidade tributária surgiu como um meio de igualar a todos que convivem em uma determinada sociedade, visando tão somente a autorização destes cidadãos para que pudessem contribuir com parcelas de suas riquezas para a manutenção da máquina estatal e das despesas essenciais. Foi com o surgimento do Estado de Direito que se levou à organização das assembleias legislativas, onde o soberano, antes de impor tais exações fiscais, passou a obter autorização prévia dos representantes do povo, como meio de legitimar a cobrança que recairia sobre os mesmos, dando uma maior transparência aos atos do Poder Executivo e vinculando a receita arrecadada às verdadeiras despesas comprovadas.

Tal princípio ganhou uma importância fundamental nas Cartas Constitucionais de diversos países, inclusive no Brasil, onde foi erigido a *status* de garantia individual do contribuinte, como medida da mais rígida segurança jurídica. A tudo isto, devemos ser gratos à solidificação nas constituições, da importância que se deu à valorização dos seres humanos em sociedade, aos seus direitos e garantias fundamentais, à liberdade, igualdade, fraternidade; respeito conquistado com a Revolução Francesa, um dos marcos fundamentais do nascimento do Estado Democrático de Direito.

1.3 O princípio da legalidade tributária enquanto garantia individual do contribuinte

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi erigido um Sistema Constitucional Tributário, arts. 145 a 162, que trouxe uma rigidez maior quanto às normas gerais de caráter tributário a serem observadas pelo legislador infraconstitucional que, dentro do seu âmbito de competência legiferante, também já traçado pelo mesmo sistema, deve seguir e se basear quando da elaboração ou alteração da matéria tributável.

Assim, dentre uma série de princípios trazidos pela Carta Magna, em seu art. 150, I, veio corroborado o princípio da legalidade tributária, assim chamado por ser decorrente do princípio da legalidade insculpido no art. 5 do mesmo diploma. Por este princípio, os entes de direito público interno, que detêm a competência para exigir ou aumentar tributos, só podem fazê-lo mediante lei. E o que nos chama a atenção é o fato de que este princípio, além de se repetir, só que agora com aplicação específica ao Sistema Tributário, veio como uma garantia individual do contribuinte, nos termos do próprio *caput* do art. 150. Isto quer dizer que, o constituinte originário, ao implementar este preceito fundamental, quis deixar claro a fortificação da segurança jurídica do contribuinte, cidadão dotado de direitos e garantias individuais, de somente ser atingido por matéria fiscal, e em especial, a imposição de obrigação tributária principal, se for mediante o procedimento legislativo competente: Lei. É não só a corroboração do implícito princípio da não-surpresa em matéria tributária, mas a consagração do que há séculos os cidadãos lutaram para conseguir: o direito não serem desprovidos de parcela do seu patrimônio, em prol do Estado, de maneira autoritária, unilateral, sem consenso e conhecimento do povo, através de seus representantes eleitos. É a conquista do Estado Democrático de Direito trazido à lume em nossa Carta Maior.

Neste diapasão, verificamos aqui um princípio não só valorado, mas uma norma com efeitos práticos enormes, já que é facilmente identificável saber se determinado tributo está ou não consentâneo com este preceito maior. Por ele, portanto, havendo necessidade do legislador ordinário instituir ou majorar tributos, a via legal é a única saída. Neste sentido, devemos entender o ato do legislador em desejar alterar um, alguns ou todos os elementos essenciais formadores do tributo, quais sejam: fato gerador (hipótese de incidência), base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e passivo.

Como preceito fundamental, garantidor de direitos individuais do contribuinte, resulta a sua imutabilidade ou sequer alterabilidade pelo Poder Constituinte Derivado, eis que nos termos do art. 60, parágrafo quarto da

Constituição Federal, as garantias individuais dos cidadãos constituem as chamadas cláusulas pétreas. Portanto, somente poderá haver qualquer modificação quanto à normatização infraconstitucional, de modo a não se adequar ao princípio fundamental da legalidade tributária, se houvesse outra Assembléia Constituinte Originária que o relativizasse ou subtraísse do sistema constitucional, caso contrário, tal princípio serve de fundamento à constituição das demais normas do nosso sistema tributário.

Segundo Kelsen, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico. Assim, uma lei que contrarie os preceitos constitucionais resulta inválida, não produzindo efeitos de direito. Neste raciocínio, considerando-se que as emendas constitucionais são obras do poder constituinte derivado, podem também ser taxadas de inconstitucionais se não respeitarem preceitos fundamentais albergados pelo manto da imodificabilidade garantida pelo constituinte originário, que serve de fundamento de eficácia do poder constituinte derivado. É o que se convencionou chamar de *pirâmide jurídica*. Assim, ao tentar mitigar o princípio da legalidade tributária, o constituinte derivado estaria ferindo cláusula pétreas, eis que as garantias individuais são imutáveis.

Este o principal sentido do Estado Democrático de Direito, onde a população somente poderá ser atingida por imposições legais, normas infraconstitucionais, se seus representantes eleitos para esse fim autorizarem em assembléia, nos termos do procedimento legislativo imposto pela própria Constituição Federal, em respeito à legalidade como princípio maior garantidor da igualdade e segurança jurídica, refletindo-se assim, a obediência ao preceito normativo fundamental. Portanto, o princípio da legalidade deve ser observado por todo o sistema jurídico, de maneira que a legislação infraconstitucional se harmonize com o mesmo, devendo-o obediência, evitando-se assim abusos de ordem potestativas da autoridade pública que, no afã de desviar determinadas condutas administrativas, passem a impor de forma unilateral regras de comportamento aos cidadãos. Tais condutas potestativas, como as do *Rei*, não ferem somente uma garantia individual do cidadão, mas acima de tudo, o princípio do pacto federativo, configurando uma verdadeira ingerência do Poder Executivo em matéria de disciplinamento exclusivo do Poder Legislativo, quebrando toda a estrutura do sistema federativo nacional, alcançada ao longo da história com árduas conquistas populares, levando à derrocada a própria configuração da existência do Estado Federado Brasileiro.

Pelo princípio do pacto federativo, o Brasil é uma República Federativa constituída pelo regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e dos Territórios. O conteúdo do regime representativo está expresso na própria Carta Constitucional quando diz que “todo poder emana

do povo e em seu nome é exercido”. Assim, só nos resta corroborar o que foi dito, ou seja, quando se diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, estamos nos referindo a um ato dotado de representatividade popular, indispensável, portanto, a atuação do Poder Legislativo.

2. EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS EXPRESSAS E IMPLÍCITAS AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O problema que surgiu após a configuração deste princípio na Carta de 1988, foi o fato de que o país passou por mudanças econômico-sociais consideráveis, com o *impeachment* do Presidente Fernando Collor, que trouxe a abertura industrial e comercial ao nosso país, e o conseqüente advento do Plano Real, sob o comando do então futuro Presidente Fernando Henrique Cardoso. Tais mudanças resultaram drasticamente em uma necessidade de se reorganizar juridicamente parte do sistema financeiro nacional, refletindo tal fato no sistema tributário, a fim de que pudesse adequar, dentro da legalidade constitucional, as normas referentes à insituição, arrecadação e aplicação da receita pública dentro do novo panorama econômico nacional, o que obrigou aos Estados e Municípios seguirem esta mesma linha de ajuste.

Assim, com o argumento de que determinadas situações jurídicas deveriam ser urgentemente modificadas, dada a sua relevância no sistema financeiro nacional, passou o Chefe do Executivo a utilizar de um instrumento normativo rápido, eficaz e facilmente ao seu alcance para atingir seus objetivos: a medida provisória, prevista no art. 62 da Constituição Federal. Tal ato do Executivo, porém, de força normativa, ganhou dimensão e passou a ser utilizado de forma deliberada, atingindo não só as medidas que se entendiam urgentes e relevantes, mas a modificação de toda e qualquer matéria de ordem tributária de acordo com a conveniência deste Poder, e caso o Legislativo não a apreciasse a tempo, convertendo-a em lei, o Executivo a reeditava. O descontrole foi tamanho, que se verificarmos em média a quantidade de medidas provisórias editadas após a Constituição de 1988, poderemos alcançar um número aproximado de 12.000 (doze mil). Só para se ter uma idéia do desenfreado encadeamento normativo, durante os 20 anos da ditadura militar, tivemos metade deste número em decretos-lei.

Reza o art. 62 da Constituição Federal: “*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.*”

Analisando o preceito normativo acima, podemos constatar que ao

descrever que a medida provisória tem força de lei, quis o constituinte elevar os efeitos deste ato normativo àqueles oriundos das leis *stricto sensu*, porém, formalmente, somente será considerada como tal, após a ratificação do Congresso Nacional, convertendo-a em lei, nos termos do parágrafo único do retrocitado artigo.

Portanto, a lei, seja ela complementar ou ordinária, sob a ingerência do art. 59 da Carta Magna, difere da medida provisória, que, uma vez não convertida naquela, perde seus efeitos desde a sua edição.

Segundo se deflagra da obra do mestre Aliomar Baleeiro, “o fato de o legislador constituinte ter empregado a expressão *força de lei* para denominar as medidas provisórias, se deu justamente porque as mesmas não são leis. Tal fenômeno apenas será verificado quando estiver complementado o processo legislativo, com a respectiva ratificação da Câmara dos Deputados e do Senado.”

Esta espécie de ato normativo, prescindindo de respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, vem sendo utilizado pelo chefe do Poder Executivo, de forma crescente, após a edição desta Carta Constitucional, para o fim de instituir ou majorar tributos, adotando como fundamento a relevância e urgência da adoção desta medida em face das constantes mutações no cenário econômico-financeiro do país, o que seria uma justificativa à efetividade desta medida normativa de exceção.

Fundamentamos ainda a importância e o respeito que se deve dar ao princípio da legalidade tributária, quando averiguamos as exceções impostas pelo constituinte originário à sua obediência, ao dispor que os impostos e exportação, importação, IPI e IOF, podem ter suas alíquotas alteradas por decreto do Chefe do Executivo. Não quis o legislador, ao impor tal regra de exceção, dar a possibilidade do Executivo em alterar determinados tributos, pois não se deu brecha à possibilidade de se modificar o fato gerador ou ainda a base de cálculo dos mesmos, mas simplesmente suas alíquotas, e com uma finalidade lógica: dado o caráter extrafiscal destes impostos (impostos do comércio exterior), a simples alteração de alíquota não deveria obedecer ao trâmite legislativo comum, às vezes não eficientes, sob pena de se perder o objetivo desejado pelo Governo, como facilitar a importação ou exportação de determinados produtos, viabilizar a venda de determinadas mercadorias em determinado setor produtivo interno, etc. Assim, nem as exceções constitucionais ao princípio da legalidade têm o condão de modificar a norma tributária, que para ser criada, obedeceu ao procedimento legislativo próprio. Indevida assim, era a utilização da medida provisória em matéria tributária, eis que não havia sequer norma excepcional disposta pelo constituinte originário.

3. A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 32 E A UTILIZAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A reflexão sobre o tema que ora tratamos se mostra mais atual e necessária, hodiernamente, com a edição da Emenda Constitucional n. 32/01, a qual, dentre outras modificações, inseriu um parágrafo 2º. ao art. 32 da CF, dando tratamento diverso à matéria tributária no que diz respeito à edição de medidas provisórias. Visou o legislador, com a edição desta emenda, amenizar os abusos cometidos pela legiferação, por meio de medida provisória, de matéria tributária. Com isso, passou o art. 62 a ter a seguinte redação, *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.

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

...

III- reservada a lei complementar.

...

§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.

Dentre os aspectos mais relevantes trazidos pela EC n. 32 ao art. 62 da CF, identificaremos alguns dos mais importantes em face do tratamento dado à matéria tributária. Primeiramente, identifica-se o nascimento de limitações materiais à edição de medidas provisórias, e dentre estas, aquela constante do parágrafo primeiro, inciso III, ou seja, a não possibilidade de se utilizar deste veículo normativo para tratar de matérias de competência exclusiva de lei complementar. Daí, depreende-se a primeira conclusão, eis que, pela nova redação constitucional, ainda que venha uma medida deste caráter, regulamentar matéria fiscal, não pode aquela invadir matéria cuja competência legiferante encontra-se expressa na CF como sendo de obrigatoriedade de lei complementar. Esta positivação retira a possibilidade de se utilizar este instrumento normativo para a exigência de empréstimos compulsórios para o caso de calamidade pública, por exemplo, como defendia o douto Sacha Calmon Navarro Coelho. Agora, o Chefe do Executivo não pode mais invadir esta competência.

Manteve também, a emenda *sub examine*, a exceção à obediência ao princípio da anterioridade aos impostos de importação (II); exportação (IE); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF); sobre produtos industrializados (IPI) e impostos extraordinários, podendo

estes concretizarem plena eficácia normativa de forma imediata. Em relação aos demais impostos, conclui-se que, em sendo de competência de lei ordinária, pode a medida provisória ser instrumento hábil para instituí-los ou majorá-los, porém, seus efeitos somente serão produzidos no exercício financeiro seguinte, desde que seja convertida em lei no mesmo exercício financeiro em que foi editada, a fim de que possa obedecer ao princípio da anterioridade.

A emenda constitucional, como se pode perceber, fala em impostos, de onde deduzimos que, *prima facie*, os demais tributos não podem ser apreciados livremente por instrumento normativo provisório, devendo obedecer ao trâmite legislativo regular. Em contrapartida, tributos que materialmente poderíamos vislumbrar uma possibilidade de serem regulamentados por medida provisória, pelo seu caráter de relevância e urgência, como já dito acima, após a EC n. 32/01, não podemos mais suscitar esta hipótese. Com isso, apesar dos males trazidos com esta emenda ao ordenamento jurídico nacional, como a seguir veremos, estes amenizam-se na medida em que houve uma limitação (que não havia antes desta emenda) à utilização da medida provisória no campo da tributação.

3.1 Sua inconstitucionalidade?

Apesar de alguns benefícios limitativos, como vimos, a utilização da medida provisória no campo da tributação deve ser analisada com cautela. Não penso ser esta intromissão de todo inconstitucional, trazendo à lume uma visão Kelseniana da validade da norma jurídica. Porém, não podemos ter neste instrumento legislativo uma carta de ilimitação normativa ao critério do Executivo, dentro da permissibilidade que lhe foi outorgada. Na verdade, a legitimidade do Chefe do Executivo para editar tais medidas não é novidade. O legislador originário, ao regulamentar as medidas provisórias, quis impor ao Executivo um poder legislativo limitado, porém constitucional, para que pudesse em determinadas situações, havendo *relevância e urgência*, editar atos naturalmente privativos do Poder Legislativo, sem configurar a intromissão de um Poder em outro, mas para dar uma maior agilidade em determinadas normas que, pela quantidade de trabalho que assoberbava e ainda assoberba o Congresso Nacional, muitas vezes seria impossível legislar tais assuntos com a eficácia que se necessitava. Assim, por um período delimitado, o prazo para apreciação pelo Congresso da medida provisória, o presidente poderia instituir matéria de competência do Legislativo, arvorando-se na competência para editar leis sob condição resolutória de ulterior apreciação e aprovação pela mesa competente, que caso rejeitasse tal medida, não a convertendo em lei, perderia esta seus efeitos desde o dia da sua edição, *ex tunc*, cabendo ao Congresso regular as relações geradas pela normatização até então criada.

Assim, podemos conceber, com a emenda atual, desde que haja relevância

e urgência, a edição de medidas provisórias para criar ou modificar os impostos que já são exceção aos princípios da legalidade e da anterioridade, eis que o constituinte originário já previu tais exceções, mas mesmo assim, devendo ser imediatamente levado ao Congresso Nacional para a aprovação e conversão em lei, sob pena de ineficaz. Isto porque, o caráter extrafiscal e urgência na instituição destes impostos adquirem um caráter relevante no cenário político-econômico nacional, demandando medidas eficazes e eficientes ao próprio desenvolvimento do país, cabendo ao intérprete analisar de maneira sistêmica o que se encontra posto em nossa Carta Constitucional. Assim, ao possibilitar a utilização da medida provisória para tais tributos, em nada estaríamos ferindo o que o constituinte originário convencionou como norma principiológica fundamental.

Com relação aos demais impostos, verificamos duas incongruências que leva ao conseqüente lógico da inconstitucionalidade desta emenda no que tange a este ponto de permissibilidade. Primeiro porque a utilização da medida provisória deve ser em caso de relevância e urgência. Ora, onde podemos vislumbrar estes dois requisitos nos demais impostos que têm uma característica estritamente fiscal? E ainda, onde fica a relevância e a urgência na criação dos mesmos, se devem ser submetidos ao Congresso para sua aprovação no mesmo exercício financeiro em que a medida foi editada, para ter eficácia somente no exercício seguinte? (conforme redação dada ao art. 62 da CF/88 pela Emenda 32/01). Não é uma verdadeira incontrovérsia lógico-formal ao estipular que a medida provisória deve obedecer ao princípio da anterioridade? Segundo, o constituinte originário ao não ter previsto exceções ao princípio da legalidade aos demais impostos, quis sedimentar a nível de garantia individual o princípio da não surpresa, ou seja, nenhum cidadão poderia ser pego no dia seguinte com a alteração ou até mesmo aumento da carga tributária, fato que causaria um prejuízo patrimonial não programado no orçamento de cada cidadão. Tal princípio, corolário da legalidade, deve ser respeitado fielmente, eis que a tributação é um fato típico que gera um constrangimento legal a todos que praticam condutas lícitas, hipóteses normativas legais, abrangendo portanto toda a sociedade na prática de atos civis.

Portanto, não é o fato do Poder Legislativo estar nas mãos provisórias do Chefe do Executivo, que taxamos de inconstitucional a aludida emenda, tanto assim que entendemos a utilização da medida provisória em matéria tributária, constitucional, nos limites por nós exarados anteriormente. O que não se pode considerar constitucional é o ato do Poder Constituinte Derivado, através da emenda constitucional, modificar preceitos normativos intocáveis da nossa Carta Constitucional, como os princípios da legalidade e da não-surpresa, que por mais que tentemos dar uma interpretação sistêmica, foge à lógica formal, conforme explanamos, a utilização deste instrumento provisório para legislar

sobre os demais impostos. Daí, entendemos ser parcialmente inconstitucional esta emenda n. 32/01, pois os direitos fundamentais do contribuinte, dentre eles os princípios jurídico-constitucionais, jamais poderão ser tocados, por constituírem cláusulas pétreas.

4. CONCLUSÃO

Neste contexto, percebemos que a teoria exposta por Ferdinand Lassale passa a prevalecer em determinados momentos históricos em que se encontra o país, eis que a Constituição Federal atravessa mudanças de forma, via emenda, que de certa maneira retrata a necessidade de coadunar os fatores reais de poder existentes para finalisticamente atingir determinados objetivos socioeconômicos. Desta forma, são os fatores reais de poder que dão a característica de um texto constitucional. Esta aplicabilidade constitucional se vê claramente quando da eficácia de determinados textos constitucionais que, formalmente, seriam taxados de inconstitucional, porém, quanto ao aspecto material, ganham força normativa para atingir determinados objetivos, em detrimento até mesmo de princípios valorativos que, segundo Konrad Hesse, têm força e eficácia próprias e são imutáveis. É a perda da força normativa da constituição, que lentamente sucumbe a forças externas, e pior, sem autorização originária para tanto. Tal desmoronamento constitucional não pode ser permitido, ou sequer tolerado, pelo Poder Judiciário, garantidor dos direitos fundamentais, ou melhor, responsável pela integridade da nossa Constituição Cidadã.

Ao analisarmos este tema, podemos claramente identificar a situação do juízo de valor utilizado pelo constituinte derivado para fornecer critérios objetivos à modificabilidade de um preceito constitucional, ainda que sob a argumentação de estar ferindo um preceito normativo fundamental. Daí a relação com a lógica dos juízos de valor de Chaim Perelman. Para ele, a adoção de critérios positivistas para resolver determinados problemas afasta o papel da lógica e a possibilidade de lidar com determinados problemas pela emoção, pela idéia do justo ou do injusto. Assim, positivamente fica fácil dizermos que a Emenda n. 32/01 fere o princípio da legalidade tributária, mas não podemos afirmar com precisão se esta medida foi injusta para o contribuinte, pois se analisarmos o âmbito de limitações introduzidas pela mesma, e principalmente em matéria tributária, verificamos que ela veio trazer um freio à edição descontrolada de medidas provisórias que vinham avassaladoramente modificando a matéria tributária sem medir limitações, nos últimos governos. É a aplicação do Juízo de Valor acima mencionado com o intuito de, mesmo frente ao direito posto, trazer justiça.

Com isso, passou a emenda a trazer uma aplicação de ordem valorada,

abandonando-se a prática aristotélica. Podemos então verificar que no campo da lógica de valores, para aplicarmos a norma, a dialética e a retórica são instrumentos argumentativos utilizados para se chegar a um juízo valorativo capaz de fundamentar a validade deste ato emanado do Poder Derivado. É no fundamento das necessidades econômico-político-sociais que nossas Cortes dão validade a tais atos do Poder Derivado.

Com isso, ao erigir a emenda constitucional mencionada, valores foram levados em consideração que superam a objetiva obediência ao princípio da legalidade tributária, que teve sua eficácia alongada para abranger atos com força normativa em obediência à própria segurança jurídica, ao limitar a utilização abusiva de medidas provisórias, o que entendemos como constitucional, como por exemplo, a limitação à utilização da medida provisória quanto a matérias de competência de Lei Complementar e da vedação lógica à utilização deste instrumento para o tratamento dos demais tributos que não os impostos. O contrapeso surge com os descumprimentos de preceitos valorativos maiores, implícitos, como a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a segurança jurídica, a legalidade etc.; que por serem preceitos fundamentais, o constituinte derivado não poderia modificar o que, o próprio constituinte originário petrificou, como garantia fundamental, individual, do cidadão-contribuinte. Neste ponto, padece de inconstitucionalidade a emenda citada, pois não podemos adotar um critério valorativo que ultrapasse as forças intocáveis do sistema constitucional.

Portanto, devem as Cortes Judiciais, como protetoras dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, impostos pela nossa Constituição Cidadã, julgar não de acordo com o que está positivado, muito menos com o que pode ser ou não justo em determinados momentos históricos em que vivemos, mas julgar de forma a dar à nossa Carta Constitucional a força normativa que emana de seus preceitos fundamentais, garantidores da sua existência plena e eficaz, não desvirtuando a sua característica lógico-formal, não deixando que fatores externos, trazidos por conveniência de poderes, possam macular a casa que eles albergam e devem respeito. O Poder Constituinte Derivado deve cumprir e fazer eficaz as normas constitucionais e não querer tolher esta eficácia ou alterar tais normas aos seus sabores, sob pena de vivermos em estado de total insegurança jurídica. Tal controle, assim, cabe ao Judiciário, que deve evitar a mitigação não só da legalidade tributária, mas o desfazimento da base principiológica constitucional, que tem vida própria e independente.

Não penso prevalecer uma visão positivista do ordenamento jurídico, mas devemos também saber até onde nossas mãos alcançam (nem tanto ao mar, nem tanto à terra), pois a valoração de determinadas condutas normativas, dentro de um campo interpretativo constitucional, não podem desvalorizar aquilo que as fundamentam: os princípios-valorativos fundamentais sustentáculos do nosso sistema. Devemos modificar? Sim, pois como iniciei esta exposição, o Direito é uma Ciência cultural, porém, modificar com razão,

com lógica, com bom senso, buscando adequar a evolução da sociedade sem se desprender dos valores fundamentais, sob pena de em pouco tempo, ao olharmos para a nossa Constituição, não termos mais a nossa identidade enquanto cidadãos de uma República Federativa Democrática, mas estarmos olhando para uma colcha de retalhos, que de tão emendada, não sabemos mais se a essência existe.

BIBLIOGRAFIA

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social*. Tese apresentada na 9ª Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil. [s.l]: [s.e], 1982.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Forense, 1985.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Curso de direito tributário*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. [s.l]: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹ *Curso de Direito Tributário*. 13a. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 142.

² *Curso de direito constitucional tributário*. 9a. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

³ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito conditucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Geco. 2a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.