O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária – Inteligência da MP 320/06 Rejeitada pelo Congresso Nacional – Atos e Portarias da Receita Federal Vinculados à MP 320/06 – Eficácia Após a Rejeição – Parecer

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

CONSULTA

Formula-me, o eminente advogado, Dr. Everaldo Rosental Alves, a consulta que abaixo transcrevo:

"*Os fatos*

1) Primeiramente, cabe-me esclarecer que a consulente tem seu ramo de atividades voltado ao transporte e armazenagem.

2) Com o advento da Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006, que dispunha sobre a licença para exploração de serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro (CLIA), a consulente habilitou-se através de duas de suas filiais para obtenção do licenciamento para exploração desses serviços através de CLIA (anteriormente 'Porto Seco').

3) Os pedidos de alfandegamento constam do *site* do Ministério da Fazenda como se os referidos processos estivessem em 'andamento'.

4) Entretanto, como é sabido, houve rejeição da referida MP nº 320/06 e não aprovação do respectivo Projeto de Decreto Legislativo nº 3/07 no prazo legal de 60 dias. Nesse interregno, porém, algumas empresas (quatro ao que consta) foram licenciadas.

Sobreleva ressaltar que nos Atos Declaratórios constou que tais empresas já vinham operando como 'Porto Seco' por força de liminar judicial, vez que impetraram Mandado de Segurança.

5) Após a não votação do 'famigerado' Projeto de Decreto Legislativo nº 3/07 que, absurdamente, previa que os demais pedidos de licença que houvessem sido meramente protocolados seriam considerados indeferidos, a tramitação dos processos de Pedido de Licença, até então não apreciados, foram paralisados na Receita Federal.

6) Por outro lado, as empresas 'aquinhoadas' com o licenciamento estão exercendo essas atividades devidamente regidas pelas disposições da MP 320/06, como consta dos atos declaratórios mencionados.

7) A Receita Federal, s.m.j., deveria dar continuidade às medidas constantes das Portarias 967, 968 e 969, de 22.09.06, para a consecução das verificações que possibilitariam o deferimento dos pedidos de licença mas, consoante informações verbais, inclusive advindas da Coordenadoria Geral de Administração Aduaneira (COANA), há entendimento de que somente aquelas empresas que se habilitaram e foram licenciadas é que terão o direito de exercer tais atividades.

As demais sociedades que protocolaram os respectivos pedidos, os quais ainda não tinham sido acolhidos até o decurso do prazo para aprovação da MP em questão, segundo entendimento daquela Coordenadoria, o teriam feito em caráter preparatório e não terão seus pedidos acolhidos, nada obstante a Receita Federal não ter dado continuidade às verificações como lhe competia.

O escopo do parecer

8) Colocados tais fatos, solicita-se ao Eminente Professor a elaboração de *parecer* com abordagem ampla das questões jurídicas circunscritas a esses fatos, evidenciando o direito da consulente em ver apreciados e deferidos os mencionados pedidos de licença formulados por duas de suas filiais.

9) Esclareça, por favor, se for o caso, o alcance da Medida Provisória nº 320/06 e seus efeitos ante a sua rejeição e a não aprovação do Projeto de Decreto Legislativo nº 3/07, quanto às empresas que não foram contempladas com as verificações impostas à unidade da SRF consoante disposto nos §§ 1º e 7º do art. 24 da Portaria SRF nº 969, de 22 de setembro de 2006, que preconizam:

'Art. 24. A unidade da SRF referida no art. 23 autuará a documentação protocolizada pelo interessado e deverá, no prazo de dez dias, contado da protocolização do pedido, verificar a sua correta instrução, examinar a documentação apresentada e intimar o interessado a sanear o processo, se for o caso.

§ 1º Saneado o processo, a unidade da SRF referida no *caput* deverá, no prazo de trinta dias, concluir as verificações pertinentes ao alfandegamento.

(...)

§ 7º Concluídas as verificações, o servidor designado deverá encaminhar os autos para o chefe da unidade da SRF, com relatório sintético, propondo o alfandegamento do local ou recinto ou o seu indeferimento.'

10) A não consecução das mencionadas verificações, aliada ao licenciamento, em caráter permanente, de apenas quatro empresas, coarctando, com isso, o ingresso de outras sociedades nesse ramo de atividade, estaria ferindo princípios legais e constitucionais? Quais?

11) Considerando que as Portarias da SRF ns. 967 e 969, de 22 de setembro de 2006, que dispõem sobre os pedidos de licença para exploração de CLIA, preconizam as obrigações das unidades respectivas da SRF para a formalização e processamento desses pedidos, cujas obrigações não estão sendo cumpridas ante a rejeição da MP 320/06, em cujas disposições estão fundamentadas as referidas Portarias, indaga-se:

11.a) Estas portarias continuariam em vigência?

11.b) Em caso de resposta negativa, qual o embasamento legal para compelir a SRF, pela unidade respectiva, ao cumprimento das obrigações nelas previstas para consecução do licenciamento pretendido pela consulente?

12) As empresas que obtiveram o licenciamento para exploração do CLIA já operavam nesse segmento, há alguns anos, sem contrato, como 'Porto Seco', por força de medidas liminares como, aliás, expressamente ficou consignado nos Atos Declaratórios Executivos ns. 111 e 113.

Considerando tal fato, solicita-se que faça constar do *parecer* que tal situação jurídica anterior dessas empresas não pode caracterizar privilégio para o licenciamento permanente das mesmas nem, tampouco, justificativa para o indeferimento dos pedidos da consulente, desde que esta cumpra os requisitos materiais impostos para o licenciamento pretendido.

13) Por outro lado, seria necessário fazer constar do *parecer* que mesmo rejeitada a Medida Provisória em questão e, eventualmente, inaplicável na espécie o disposto no § 11 do art. 62 da Constituição Federal, certo é que não poderia, uma vez admitido o deferimento da licença para algumas empresas, obstar-se o licenciamento para a consulente exercer a mesma atividade, uma vez cumpridos os requisitos impostos, sob pena de caracterizar-se flagrante afronta a princípios constitucionais e legais, 'máxime' o princípio da igualdade.

14) Concluindo, solicita-se ao Douto Professor que, atento às lacunas na formulação das questões necessárias dada a limitação de conhecimentos técnicos de nossa parte, elabore o *parecer* suprindo tais falhas involuntárias."

RESPOSTA

É necessário, de plano, tecer três considerações a respeito de três dos mais relevantes princípios constitucionais, que conformam o sistema tributário e a ordem econômica na Constituição[1].

O primeiro deles diz respeito à igualdade, expresso no art. 150, inciso II, da Lei Suprema, assim redigido:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> II – *instituir tratamento desigual* entre contribuintes que se encontrem *em situação equivalente*, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)" (grifos meus).

No referido princípio, é de se destacar a vedação absoluta ao tratamento desigual. Está, o mencionado comando maior, esculpido em segmento que o constituinte houve por bem colocar como seção à parte do capítulo do sistema

---

1 O Projeto elaborado pela Subcomissão de Tributos na Constituinte terminou tendo seu núcleo essencial preservado. Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: "Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro — a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira.

O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não-constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres" (Diário da Assembléia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).

tributário (Das limitações constitucionais ao poder de tributar), lembrando que as demais seções são dedicadas aos princípios gerais, que, de rigor, são três (espécies tributárias, capacidade contributiva e lei complementar), e aos impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios[2].

Na minha exposição a convite dos constituintes, em audiência pública na Subcomissão de Tributos, durante quase um dia, defendi a tese de que sendo o tributo uma norma de rejeição social (em todos os espaços geográficos do mundo e em todos os períodos históricos, os governos cobram mais do que o necessário para prestar serviços públicos, de um lado, e sustentar, de outro lado, uma estrutura de aliados, amigos e benesses), haveria necessidade de garantir-se o contribuinte com uma verdadeira Carta Constitucional de Proteção, tese que foi aceita pelo Presidente da Subcomissão, Francisco Dornelles, pelo relator da Comissão de Tributos, Orçamento e Finanças Públicas, José Serra, e pelos relatores e sub-relatores da Subcomissão, Fernando Bezerra e Mussa Demis, ao ponto de tais limitações serem colocadas no bojo do art. 146, como explicitáveis por lei complementar, e passarem a ter destaque especial na lei suprema, com 3 artigos dedicados ao pagador de tributos, dos quais o mais relevante (art. 150) conformando autêntico núcleo de um estatuto do contribuinte[3].

O mais transcendente, todavia, no que concerne ao princípio da igualdade, isto é, ao princípio que evita *tratamento desigual* entre contribuintes, é que, na ordem de relevância, segue ao primeiro deles, que é o princípio da

---

2 Aliomar Baleeiro escreve: "I. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A DEMOCRACIA. O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária" (Direito Tributário Brasileiro, 10. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 74).

3 Escrevi: "Não sendo a natureza humana confiável, Montesquieu, a partir dessa realidade, formulou a teoria do poder autocontrolável, posto que, se o poder não controlar o poder, este se corromperá e deteriorará. À evidência, o homem no exercício do poder termina por governar, sempre que possível, em benefício do povo, mas necessariamente em seu próprio benefício, valendo o gráfico verso de Rotrou a justificar tal exercício e os crimes para lá chegar: 'Tous les crimes sont beaux, dont un trône est le prix'.

Ora, a imposição tributária oferta a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é aquela que mais recursos propicia ao Estado.

Ora, se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, neste exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para ela seria desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que a que precisa para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.

Em outras palavras, a carga tributária é obrigatoriamente desmedida, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste em duas direções distintas.

À evidência, a teoria da 'carga desmedida' traz como conseqüência o afastamento da concepção clássica de que a carga tributária seria sempre 'indevida', posto que o Estado retiraria de quem tem e trabalhou para ter o que julgasse necessário, sem nada ter feito para merecer.

À nitidez, a teoria da carga desmedida situa-se entre a radical teoria dos tributos indesejáveis – e injustos – e a teoria da carga sublimada, ou seja, de que os tributos arrecadados sempre o seriam na justa medida e objetivando as necessidades do Estado e o bem do povo" (Comentários à Constituição do Brasil, 6. vol., tomo I, Saraiva, São Paulo, 2. ed., 2001, p. 9/10).

legalidade exposto no inciso I, aquele que transforma a legalidade flexível e elástica do inciso I do art. 5º da CF[4] em legalidade inextensível e inelástica para proteção dos contribuintes contra a tendência do Estado Moderno de avançar, de mais em mais, no patrimônio e rendas do cidadão, que como o Professor Diogo Leite de Campos da Universidade de Coimbra denominou, está se transformando, no espaço global, em um "cidadão-objeto"[5].

Houve, por bem, o constituinte pátrio, além do princípio da estrita legalidade e tipicidade fechada do inciso I, declarar que privilégios, benefícios extravagantes, tratamentos preferenciais para certos contribuintes, amigos ou não do Poder, estariam absolutamente vedados, objetivando estabelecer uma igualdade de disciplina jurídica entre todos os pagadores de tributos[6].

---

4 O inciso I do art. 5º está assim redigido: "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:

I – homens e mulheres *são iguais* em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; ...." e o 150, inc. I, da forma que se segue:

"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" (grifos meus).

5 Diogo Leite de Campos escreveu: "A degradação da pessoa dos cidadãos vai mais longe: estes são vistos como meros objectos da actividade administrativa. É o que resulta da estrutura dos códigos fiscais.

O imposto é uma relação jurídico-obrigacional: uma pessoa paga certa quantia a um ente público. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: sujeitos – credor e devedor – prestação, garantia. O imposto seria, pois, descrito como uma relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano.

Contudo, os códigos fiscais são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidas aos funcionários da Administração fiscal. Primeiro, descreve-se a incidência do imposto: incidência pessoal – o contribuinte – incidência real – a matéria colectável. Já aqui o contribuinte não aparece como um sujeito participante responsável, mas como o mero suporte de uma incidência.

Seguem-se a matéria colectável, as taxas, o modo como a Administração deve proceder para lançar e liquidar o imposto. Termina-se com uma longa série de cominações contra o contribuinte faltoso.

Ou seja: o contribuinte deve estar imóvel enquanto a Administração lhe mede os bens e os rendimentos... 'até ao mais pequeno torrão', parafraseando Lactâncio; deve mover-se se esta lho exigir; pagar quando a tal for obrigado. *É objecto, não sujeito*" (grifos meus) (O tributo – Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza, coordenação minha, Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 93).

6 Escrevi sobre a estrita legalidade e tipicidade fechada que: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): 'E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento'.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W.

Por esta razão, proíbe, o texto máximo, tratamento desigual, mas faz questão de estabelecer em que condições os contribuintes não poderão sofrer tal diferença de tratamento legislativo ou administrativo por parte do Poder Público, acrescentando expressão que merece consideração, ou seja, que contribuintes que se encontrem em *situação equivalente* não poderão sofrer tratamento diferenciado. Teria que ser ele, *rigorosamente, igual*.

Por que razão teria o constituinte usado do adjetivo *desigual* para o tratamento legislativo ou administrativo e *equivalente* para a situação do contribuinte? Haveria no vocábulo "equivalente" densidade ôntica mais protetora do que no "igual"?

Parece-me ter sido inequívoco o objetivo, como passo a demonstrar.

De início, o vocábulo "equivalente" abrange mais que o "igual". Em Simpósio, que coordenei e aberto pelo Min. Moreira Alves, disse:

> "Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que 'igual'. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na eqüipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?
>
> A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária – o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de 'maiores tributos, menores direitos' –, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo

---

Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (Curso de Direito Tributário, Co-edição CEEU/FIEO, Saraiva, 1982, p. 57/58).

> 'pagador de tributos') aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redação legislativa do princípio da igualdade como forma de proteção aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.
>
> Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim por que o discurso do inciso II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.
>
> Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória."[7]

Como se percebe, a expressão "situação equivalente" é superior em nível de amalgamar as situações a serem protegidas do que se dissesse o legislador "situação igual", muito embora a abrangência conceitual maior para equiparação de situações implique *rigorosa igualdade de tratamento jurídico* entre os contribuintes.

Por este motivo é que o constituinte acrescentou à enunciação da igualdade para as situações equivalentes, uma explicitação ainda maior, ao dizer: "proibida qualquer distinção em razão de ocupação, profissão ou função por eles exercida"[8].

Em outras palavras, todos aqueles que se encontrem em situação equivalente, *por força do relevantíssimo princípio constitucional*, não podem ser tratados de forma desigual, risco de o tratamento administrativo ou legislativo macular, ferir, tisnar de inconstitucional tal ação do Poder Público.

Tratamento administrativo ou legislativo desigual gera a mais grave de todas as violações à ordem jurídica, que é a inconstitucionalidade. E exatamente

---

7 Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 17, Contribuições Sociais, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1992, p. 19/21.

8 Hugo de Brito Machado esclarece: "O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional" (Curso de Direito Tributário, 22. ed., Malheiros Editores, p. 44).

para evitar interpretações convenientes ao aumento de arrecadação ou a privilegiar amigos ou aliados, assim como exegeses coniventes de ações menos dignas ou mais suspeitas da administração, é que o legislador acrescentou a incisiva proibição, não ofertando qualquer amparo a tais interpretações *pro domo sua* da Administração[9].

Assim é que qualquer distinção em razão de "ocupação, profissão ou função pelo contribuinte exercida" será vedada, proibida, interditada pelo legislador inferior ou por administradores produtores de atos normativos.

O que impressiona na forma do dispositivo constitucional é que um segundo acréscimo faz questão, o constituinte, de acrescentar, ou seja, de que as rotulagens jurídicas ou interpretações sofisticadas do "inexplicável" não poderão servir de amparo às autoridades para produzir tratamento distinto[10].

Tanto é verdade que o constituinte acrescentou a dicção de que não pode ocorrer jamais tratamento diferenciado nas situações retrocitadas "independentes da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Em outros termos, o rótulo jurídico, a denominação de ocasião pouco importam. A natureza jurídica do fato, no seu aspecto ôntico, é o que deve prevalecer. O rótulo nada vale perante a essência da relação ou situação fática juridicizada pelo ordenamento legal[11].

---

9 Yonne Dolácio de Oliveira ensina: "3.2. Princípio da igualdade que postula os mesmos gravames tributários para os governados que se encontrem nas mesmas condições. Princípio antigo, reconhecido como de igualdade relativa, é, em geral, visto em correlação com dois outros: o princípio da generalidade, que veda a exclusão de governados da imposição tributária, em razão de privilégio de classe, religião, raça, etc.; o princípio da capacidade econômica ou contributiva, cuja complexidade não leva a uma conclusão unânime, mas pode ser visto como critério de distribuição das cargas tributárias, por exemplo, potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou grau da sua participação na fruição dos serviços públicos. Pinheiro Xavier, após salientar que a justiça tributária está na base do princípio da igualdade, ressalta que esta, na criação e majoração dos impostos, tem um aspecto positivo – a adoção do critério da capacidade econômica – e um aspecto negativo que exige a exclusão de qualquer outro critério baseado no sexo, na raça ou até na nacionalidade.

O princípio da igualdade, visto em co-implicação com o da generalidade – todos devem suportar a carga tributária, afastados quaisquer privilégios –, comporta exceção consubstanciada nas desonerações tributárias. As imunidades, definidas na Constituição, são poucas e trazem a suposição de um exame a nível nacional e sistemático. *Todavia, isenções, redução da base de cálculo, de alíquotas etc. têm grande implicação com o princípio da generalidade, postulando cuidados especiais*" (Curso de Direito Tributário, ed. Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, p. 4).

10 Já o CTN não admitia desde 1966 (Lei nº 5.172/66) "rotulagens modificativas" da natureza jurídica do tributo, ao determinar o art. 4º que: "Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, *sendo irrelevantes para qualificá-la*:

I – *a denominação e demais características formais adotadas pela lei*;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação" (grifos meus).

11 Aliomar Baleeiro fulmina tais rotulagens, ao dizer: "*Ratio iuris* – Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa. A jurisprudência do STF fulminou de inconstitucionalidade, no regime constitucional anterior, várias usurpações dessa natureza (p. ex. Súmula 144 do STF, Impostos estaduais que mascaravam o imposto federal sobre atos e Instrumentos regulados por lei da União, falsas taxas etc.)" (Direito Tributário Brasileiro, 10. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 63/64).

Em termos diversos, empresas em rigorosa identidade de situação, como é o caso da consulente em relação às quatro empresas beneficiadas pela Receita Federal, terão que necessariamente ter o mesmo tratamento à luz da Constituição, não havendo ato normativo, lei ordinária ou complementar que possam estabelecer diferença, em face da absoluta vedação da lei maior[12].

Apenas à luz deste argumento, já poderia terminar o parecer por aqui, entendendo que, sob pena de responsabilização funcional, deverá a autoridade administrativa que emanou os atos de benefícios fiscais a algumas empresas e negou-se a produzir os mesmos atos, apesar de solicitados pela consulente, a seu favor, reconsiderar sua posição anterior e deferi-los, não arquivando o projeto de solicitação, pois estaria *descumprindo a constituição*, ou seja, a mesma lei suprema, que lhe oferta o cargo que ocupa e lhe permite, dentro da lei, cobrar os tributos elevados, que retira da sociedade brasileira[13].

Não apenas por isto, as solicitações deveriam ser deferidas.

Rezam o *caput* do art. 62 e seus §§ 3º e 11º o seguinte:

> "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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)[14]

---

12 Ricardo Lobo Torres ensina que "*O Estado ofende a liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades fiscais infundadas, através dos privilégios odiosos ou das discriminações*.

Privilégio odioso é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum, sem justificativa razoável. *Do ponto de vista fiscal odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções ou incentivos, tudo em razão de diferenças subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou da segurança jurídica*. A concessão do privilégio odioso ofende a liberdade relativa de terceiros, que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado: alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem. *Em vista disso os privilégios odiosos são proibidos pela CF, explícita ou implicitamente, matéria que examinaremos no Capítulo II*" (grifos meus) (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. III, Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, 3. ed., Renovar, 2005, p. 356/7).

13 Os §§ 5º e 6º do art. 37 da Constituição Federal estão assim redigidos:

"§ 5º A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, *ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento*.

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, *assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa*".

14 Oscar Dias Corrêa esclarece: "É óbvio que, antes de mais, cabe examinar se é caso de relevância e urgência, pressuposto do cabimento da medida. Da mesma maneira que o Presidente da República pode considerá-la necessária e urgente, discute-se se pode o Congresso recusá-lo ou se essa decisão se inclui na discricionariedade do Executivo.

A nós parece que o conceito de relevância é mais difícil de aferir e ficará certa margem de discrição ao Executivo para avaliá-la devendo o Congresso agir, na hipótese, com largueza de vistas. E que a avaliação do Executivo nem sempre pode ser aferida pelos outros poderes.

Quanto à urgência, porém, em alguns casos, pelo menos, é perfeitamente avaliável: como se o Executivo enviasse medida provisória sobre a matéria que deve ser regulada muito tempo depois, evidenciando a inexistência da urgência.

De qualquer modo, como tem o Congresso o poder de analisar a medida no mérito, se este se apresenta conveniente e próprio, não haverá por recusar-lhe preliminarmente o exame. Tanto mais quanto, na lei de conversão, a ação do Congresso não sofre nenhum obstáculo ou limite" (A Constituição de 1988 – Contribuição crítica, Forense Universitária, 1991, p. 131).

(...)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)"

O instituto próprio de processo legislativo, que é a medida provisória, que, em sua edição original, reproduziria, exceção feita ao aspecto temporal, *ipsis litteris* o mesmo instituto do governo parlamentar italiano, foi introduzido nos trabalhos constituintes para uma constituição que seria para tal modelo de governo[15].

Os constituintes, cansados do poder normativo outorgado ao Executivo pelo regime anterior, quiseram afastar, definitivamente, o decreto-lei, mas admitiram, todavia, para um sistema parlamentar, o mesmo instrumento do direito italiano[16].

---

15 Leon Fredja Szklarowsky escreve: "As Medidas Provisórias foram feitas de encomenda, para o regime parlamentarista que não vingou (a figuração do Estado Brasileiro está toda modelada na estrutura parlamentarista. restando um sistema quase-híbrido), inspiradas no modelo constitucional italiano (parlamentarista). *Verbis*: 'O governo não pode, sem delegação das Câmaras, promulgar decretos que tenham valor de lei ordinária'.

'Quando, em casos extraordinários de necessidade e de urgência, o governo adota, sob a sua responsabilidade, medidas provisórias, com força de lei, deve apresentá-las no mesmo dia para a conversão às Câmaras que, mesmo dissolvidas, são especialmente convocadas a se reunirem no prazo de cinco dias.'

Essa ordem constitucional dispõe também sobre a perda de eficácia, desde o início, se não se converterem em lei, no prazo de sessenta dias, a partir de sua publicação e faculta (a Lei brasileira determina) ainda às Câmaras regulamentar por lei as relações jurídicas oriundas desses decretos não convertidos.

Os textos brasileiro e italiano identificam-se, extraordinariamente.

Sara Ramos de Figueiredo, apoiada na doutrina italiana, fala na existência de 'estado de necessidade legislativa', ou 'estado de necessidade' para justificar a medida provisória, ou, na expressão de Giuseppe Viesti, ao comentar o art. 77, 'a adoção dos decretos-leis está condicionada à existência de circunstâncias intrinsecamente excepcionais, de tal forma que, se não fossem devidamente enfrentadas, decorreria um prejuízo concreto e certo para os interesses fundamentais cuja tutela cabe ao Estado" (Medidas provisórias, Revista dos Tribunais, 1991, p. 29-30).

16 Manoel Gonçalves Ferreira Filho lembra que: "Este instrumento normativo substituiu na Constituição em vigor o decreto-lei previsto no direito anterior (Constituição de 1967, art. 55; Emenda nº 1/69, art. 55).

O decreto-lei tornara-se, na vigência da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/69, o instrumento normativo por excelência, pondo num segundo plano a lei como fonte de direitos e obrigações. Na prática, devido ao decreto-lei, o Presidente da República era o verdadeiro legislador, restando ao Congresso Nacional o inglório papel de aprová-lo, numa apreciação antes formalizadora, pois os efeitos do decreto-lei se produziam desde sua promulgação e eram

Mediante manobras no Plenário, conseguiu o Presidente Sarney, por sua bancada e aliados, concordar com a redução de seu mandato de 6 para 5 anos, desde que o sistema presidencial continuasse e não o parlamentar.

Ocorre que a mudança do sistema, na reta final da aprovação, não foi seguida do escoimar no texto de outras disposições próprias e pertinentes ao sistema parlamentar[17].

Assim é que os constituintes, que queriam definitivamente enterrar o decreto-lei, terminaram aprovando um instrumento, outorgado ao presidente, de caráter legislativo e de pior espectro – poder-se-ia legislar sobre tudo o que não era permitido normar pelo decreto-lei –, que só se justificaria num regime parlamentar de governo, visto que a não aprovação pelo Legislativo de uma medida provisória – como na Itália – poderia implicar a queda do Gabinete e do governo, válvula de escape inexistente no regime presidencial. Não sem razão Raul Pilla denominou o presidencialismo de um sistema de governo de "irresponsabilidade a prazo certo" porque eleito um irresponsável ou cumpriria o mandato ou seria afastado antes do prazo pelo processo traumático do "impeachment". O parlamentarismo, ao contrário, seria da "responsabilidade a prazo incerto", pois a irresponsabilidade seria corrigida pela queda do gabinete e a eleição de um outro, de forma intraumática[18].

válidos mesmo que o referido instrumento fosse rejeitado pelo Poder Legislativo (o que rarissimamente ocorreu) (art. 55, §§ 1º e 2º).

Ora, como a vigência da Emenda nº 1/69 coincide (entre 1969 e 15 de março de 1985 – data em que a "Nova República" se instalou no poder) com o período de governo autoritário, exercido por militares, ao decreto-lei se imputaram muitos dos males, reais ou imaginários, acarretados por esse autoritarismo. Em razão disto, a Nova República, ou, mais precisamente, os seus líderes, declarava abominar esse instrumento "ditatorial", do qual prometia não usar quando no poder. Entretanto, o governo Sarney, isto é, a Nova República, não hesitou em editar um sem-número de decretos-leis..." (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 1, Saraiva, 3. ed., 2000, p. 384/5).

17 Pinto Ferreira também rememora: "Há determinadas diferenças e particularidades entre o modelo brasileiro e o de outros países estrangeiros quanto à reapresentação das medidas provisórias. Na Alemanha, que obedece a um regime parlamentar, tal problema foi parcialmente solucionado com a possibilidade de aprovação do projeto por decurso de prazo, quando tal reapresentação provém da decretação do estado de emergência legislativa.

Na Itália, de onde procedeu o texto brasileiro, também o sistema de governo é parlamentar. Ocorrendo crises legislativas, nas quais sucessivas reapresentações e rejeições têm lugar, motivando impasse entre o Executivo e o Legislativo, a solução é feita pela dissolução da Câmara dos Deputados ou pela queda de gabinete. Como já foi dito, a rejeição provocou a queda de um dos gabinetes do Primeiro-Ministro Fanfani. Na Itália, o prazo de validade para a reapresentação da medida é maior, de sessenta dias, havendo porém quem defenda prazo mais dilatado" (Comentários à Constituição Brasileira, 3. vol., Saraiva, 1992, p. 298).

18 Celso Bastos ensina: "Em primeiro lugar, o caráter altamente democrático do sistema, visto que um governo não tem condições de manter-se no poder quando não contar mais com a maioria dos representantes do povo. Como veremos mais adiante, tal não ocorre no presidencialismo, em que o governo se sustem até o fim do mandato ainda que não detenha a maioria parlamentar. O que se pode dizer é que esse procedimento enfraquece a possibilidade de controle do legislativo sobre o Executivo. Em parte, esta afirmação é verdadeira, dado que ambos se apresentam unificados pelo mesmo vínculo partidário" (Parlamentarismo ou Presidencialismo? 2. ed., Forense/Acad. Inter. de Direito e Economia, coordenação dele e minha, 1993, p. 8).

O certo, todavia, é que a Constituição foi elaborada para um sistema parlamentar de governo e foi aprovada para um sistema presidencial, sem que se expurgassem as disposições pertinentes ao regime parlamentar, entre as quais a medida provisória, reproduzida *ipsis litteris* do modelo italiano, exceto no aspecto temporal, visto que a norma impunha 30 dias para aprovação e a italiana 60. Passaram, portanto, os Presidentes da República, a governar, independentemente do Legislativo, emanando normas sobre todas as matérias, até a EC 32/01[19].

E, no momento em que o governo obteve o aval da Suprema Corte no sentido de que o prazo fatal de 30 dias para rejeição ou aprovação da medida provisória poderia ser prorrogado indefinidamente, por sucessivas reedições daquele instrumento legislativo, o Congresso passou a ser apenas um acólito, sem expressão, do Executivo[20].

Em 2001 – isto é, 13 anos após a promulgação da lei maior – a reação parlamentar fez-se sentir, com a edição da EC 32/01, não permitindo mais a reedição de medidas provisórias, indefinidamente. Tal Emenda restringiu, também, o âmbito de edição dessas medidas, vedando, em certas matérias, sua utilização pelo Presidente da República. Com redação distinta, todavia, o Parlamento manteve *a perda de eficácia "ex tunc" das medidas provisórias rejeitadas*, abrindo exceção para as relações constituídas durante o período de sua vigência, as quais devem ser reguladas de forma expressa ou admitida tacitamente a sua permanência, quando da rejeição, por parte do congresso, do ato normativo do Executivo.

Para efeitos do presente parecer, devo me ater, especificamente, ao § 11º do art. 62, que reproduzo, novamente:

---

19 Paulo Sarasate sobre os decretos-leis ensina: "Consagrado, como já observamos mais de uma vez, no texto constitucional de 1967, para 'casos de urgência ou de interesse público relevante' e objetivando, sem aumento de despesa, matérias de segurança nacional ou finanças públicas, o regime dos decretos-leis não é inédito em nosso país, porque foi utilizado à larga, sem quaisquer peias, durante todo o Estado Novo (10 de novembro de 1937 a 29 de outubro de 1945), prolongando-se o seu uso nos governos Linhares e Dutra até a promulgação da Constituição de 18 de setembro de 1946" (A constituição do Brasil ao alcance de todos, Ed. Freitas Bastos, 1967, p. 131).

20 Alexandre de Moraes, citando o Min. José Celso de Mello, esclarece: "Excesso na utilização de medidas provisórias: Conforme destacado, em detalhado estudo realizado pelo Ministro Celso de Mello, a crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de governo, torna necessário – em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático – que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República" (STF, 2ª T., RExtr 239.286-6/PR, Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção 1, 18 nov. 1999, p. 51) (Constituição do Brasil interpretada, Atlas, 2002, p. 1118).

> "§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)"[21].

Declara o § 11 do art. 62 – por uma questão de segurança do direito – que, se não houver o decreto legislativo, no prazo de 60 dias, regulando aquelas relações jurídicas decorrentes de atos praticados sob a égide do diploma rejeitado, deverão elas ser mantidas.

A expressão é clara e diz respeito a *relações jurídicas*, mas não quaisquer relações jurídicas, mas apenas aquelas decorrentes de *atos praticados* na sua vigência[22].

Admitindo-se, por exemplo, que um determinado setor – nunca empresa individualmente, para que não haja risco de violação ao princípio da isonomia – tenha se beneficiado de uma alíquota menor para importação de um certo produto, redução esta que desapareceu com a rejeição da MP, todas as importações realizadas naquele período passaram a estar garantidas pela alíquota privilegiada, *mas todas* as futuras importações terão que ser realizadas com a alíquota anterior, mais elevada, por força da perda de eficácia da disposição normativa rejeitada ou não aprovada[23].

Em outras palavras, preservar-se-á – à luz da segurança jurídica – as relações estabelecidas, o que não significa, todavia, criar um *regime jurídico*

---

21 A redação original do parágrafo único do art. 62 era semelhante e estava assim versada: "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".

22 Escrevi: "Tanto no texto pretérito como no atual a rejeição ou não-aprovação de medida provisória tira-lhe a eficácia e a vigência.

As relações jurídicas decorrentes, todavia, devem ser, definitivamente, conformadas por decretos legislativos do Congresso Nacional.

Pode ocorrer, todavia, de o Parlamento não o elaborar, não podendo aquelas relações decorrentes da medida provisória que perdeu vigência e eficácia *ex tunc*, ficar em estado de 'provisoriedade' permanente. Houve por bem, o constituinte, impor sanção ao Congresso Nacional que, se for omisso, perderá sua competência regulatória, tornando-se definitivas suas determinações, nos exatos termos em que nasceram, na veiculação do Executivo.

Em outras palavras, para aquelas relações, as medidas provisórias continuam existindo nos exatos termos em que forem reguladas, não mais sobre elas podendo o Congresso Nacional atuar para modificá-las" (Comentários à Constituição do Brasil, 4. vol., tomo I, ob. cit. p. 510).

23 Maria Helena Diniz ao verbete "Eficácia" acrescenta: "*Eficácia*. Teoria geral do direito e filosofia do direito. E a qualidade da norma vigente de produzir, no seio da coletividade, efeitos jurídicos concretos, considerando, portanto, não só a questão de sua condição técnica de aplicação, observância, ou não, pelas pessoas a quem se dirige, mas também a de sua adequação em face da realidade social, por ela disciplinada, e dos valores vigentes na sociedade, o que conduziria ao seu sucesso. A eficácia diz respeito, portanto, ao fato de se saber se os destinatários da norma ajustam, ou não, seu comportamento, em maior ou menor grau, às prescrições normativas, ou seja, se cumprem, ou não, os comandos jurídicos, e se os aplicam ou não. Trata-se da eficácia jurídica. 2. Qualidade do que é eficaz" (Dicionário jurídico, Saraiva, 1998).

privilegiado, para quem se beneficiou da medida. Não estará assegurado, à empresa importadora, os mesmos benefícios, nas importações futuras que realizar, em razão de as alíquotas instituídas pela MP não terem sido aceitas pelo Parlamento.

Por esta razão fala, a Emenda Constitucional, em "relações jurídicas" e não em "situações jurídicas"; em "atos praticados" e não "em regimes jurídicos". As situações jurídicas e os regimes jurídicos deverão seguir a disciplina anterior, embora prevaleça o tratamento privilegiado *para as relações estabelecidas no período de vigência e eficácia da medida provisória*.[24]

Uma última consideração deve ser feita, antes de passar a responder às questões formuladas.

Admitindo-se que possa existir uma zona cinzenta de interpretação na norma do § 11 do art. 62, e que seja possível confundir "situação jurídica", não prevista, com "relação jurídica", enunciada no dispositivo, é de se perguntar: poderia a autoridade fiscal privilegiar uns contribuintes e prejudicar outros, à luz da obediência da eficácia temporal da medida provisória rejeitada?[25]

Tenho absoluta convicção de que não, sob pena de ofensa direta ao princípio da isonomia, a que se subordinam tanto as relações jurídico-tributárias, como as situações jurídico-tributárias. Trata-se de princípio dos mais relevantes, ao ponto de estar esculpido por 3 vezes, no art. 5º da lei suprema:

> "Art. 5º *Todos são iguais* perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a invio-

---

24 Ao comentar a questão da eficácia das medidas provisórias, J. Cretella Jr. esclarece: "Que é eficácia? Eficácia é a medida à produção de cujos efeitos nenhum obstáculo de direito se opõe. Toda medida, mesmo perfeita, pode ainda ser ineficaz, por pender termo ou condição suspensiva. Ineficácia é a improdutividade de efeitos jurídicos por falta de algum elemento exterior ao ato, em sua aprovação por outro órgão, na ratificação ou no controle. Faltando elemento para a perfeição da medida, pode-se completá-la com o elemento que falta. Eficácia e ineficácia não são vícios. São momentos em que o ato é idôneo ou não para a produção dos esperados efeitos jurídicos. O ato inexistente, e mesmo o ato nulo, não tem eficácia, pois eficácia, em momento algum, advém do nada ou do nulo, pois o ato nunca pode ser completado, sanado, pela simples razão de que não existe. Não é." (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. V, Forense Universitária, 1991, p. 2744)

25 "A edição de medida provisória gera dois efeitos imediatos. O primeiro efeito é de ordem normativa, eis que a medida provisória – que possui vigência e eficácia imediatas inova, em caráter inaugural, a ordem jurídica. O segundo efeito é de natureza ritual, eis que a publicação da medida provisória atua como verdadeira *provocatio ad agendum*, estimulando o Congresso Nacional a instaurar o adequado procedimento de conversão em lei" (STF, RTJ 146/707, ADIn-MC 293-DF, Rel. Min. Celso de Mello).

A medida provisória constitui espécie normativa juridicamente instável. Esse ato estatal dispõe, em função das notas de transitoriedade e precariedade que o qualificam, de eficácia temporal limitada, na medida em que, não convertido em lei, despoja-se, desde o momento de sua edição, da aptidão para inovar o ordenamento positivo. A perda retroativa da eficácia jurídica da medida provisória ocorre tanto na hipótese de explícita rejeição do projeto de sua conversão em lei, quanto no caso de ausência de deliberação parlamentar no prazo constitucional de 30 dias (STF, RTJ 151/11)" (Constituição da República Federativa do Brasil – Anotada, Luís Roberto Barroso, 3. ed., Saraiva, 2001, p. 259).

labilidade do direito à vida, à liberdade, *à igualdade*, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres *são iguais em direitos e obrigações*, nos termos desta Constituição" (grifos meus)[26].

Jamais poderiam a norma do art. 5º *caput* – em que, por duas vezes, assegura, o constituinte, a igualdade – e o inciso I do dispositivo, aliados ao art. 150, inciso II, ser superados por convenientes interpretações instituidoras do princípio da desigualdade, da desisonomia, das preferências tributárias, dos privilégios descompetitivos.

Neste caso, o regime adotado em decorrência do usufruto de um direito previsto na medida provisória, necessariamente teria que ser estendido a todos os integrantes do setor, além do período permitido pelo § 11 do art. 62 da CF.

Vale dizer, a se entender que as relações estabelecidas durante a vigência da medida provisória pudessem gerar um regime beneficiando aqueles que as praticaram, capaz de permanecer mesmo após a rejeição e perda de eficácia do ato normativo, então, o mesmo tratamento haveria de ser estendido a todos os que estivessem na mesma situação ou em situação equivalente, sendo-lhes assegurados os mesmos benefícios decorrentes daquela regulação permitida, temporariamente, por 120 dias[27].

---

26 Celso Ribeiro Bastos apenas admite tratamento desigual para contribuintes em situação distinta, onerando-se os mais ricos (princípio da progressividade), mas jamais em hipótese geradora de privilégios, em tributos indiretos, a contribuintes com capacidade contributiva: "É por isso que, em matéria fiscal, a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significando que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. *Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente*.

Aliás, a doutrina dos nossos melhores tributaristas vinha sendo no sentido de aceitar como vigente *o princípio da capacidade contributiva* por mera implicitude no princípio da igualdade, o que se confirmou com a sua previsão expressa no atual Texto.

Parece perfeitamente justo que os ônus de sustentar as despesas do Estado sejam arcados por aqueles que disponham de maior capacidade econômica" (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 2. vol., Saraiva, 3. ed., 2004, p. 12/3).

27 Alexandre de Moraes ensina: "A desigualdade na lei produz-se quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária de um tratamento específico a pessoas diversas. Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos. Assim, os tratamentos normativos diferenciados são compatíveis com a Constituição Federal, quando verificada a existência de uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado.

Importante igualmente apontar a tríplice finalidade limitadora do princípio da igualdade: limitação ao legislador ao intérprete/autoridade pública e ao particular.

O legislador, no exercício de sua função constitucional de edição normativa, não poderá afastar-se do princípio da igualdade, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. Assim, normas que criem diferenciações abusivas, arbitrárias, sem qualquer finalidade lícita, serão incompatíveis com a Constituição Federal" (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, Jurídico Atlas, 2002, p. 181).

Neste ponto, não há como transigir, em relação à norma constitucional, risco de transformarmos a Constituição numa Carta inútil, nulificando um de seus mais relevantes princípios e transformando-a num texto para tertúlias literárias nas Academias de Letras, História ou Filosofia.

Poder-se-ia dizer que, para as "situações jurídicas" constituídas no período, haveria um direito adquirido, assegurando-lhes perenidade, mesmo após a rejeição ou não aprovação da MP. Tal afirmação, de rigor, não resiste à mais perfunctória análise. Nenhum direito à situação jurídica pode ser adquirido em virtude de instrumento legislativo provisório, que pode não se tornar definitivo. Note-se que falo de *situação jurídica* e não de *relação jurídica*; esta sim, uma vez constituída no período da provisoriedade, pode gerar direito adquirido, que deve ser respeitado mesmo após a perda da vigência e eficácia do ato normativo provisório.

Por outro lado, não há direito adquirido a regime jurídico, principalmente quando nitidamente discriminatório. Na situação retratada na consulta, pretendeu-se estabelecer, para quatro empresas, privilegiando seus estabelecimentos nos atos mencionados, *um regime permanente*, à luz de uma *disposição esgotada e provisória*.

Os atos declaratórios, portanto, dos quais transcrevo apenas um, visto que os demais são semelhantes:

> "Ato Declaratório Executivo nº 111, de 5 de dezembro de 2006.
>
> O Superintendente Regional Substituto da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, no uso da competência estabelecida pelo art. 5º da Portaria SRF nº 968, de 22 de setembro de 2006, com base no § 4º do art. 16 da Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006, c/c art. 3º da Portaria SRF nº 968/06, e à vista do que consta do processo nº 11128.005780/2006-68, declara:
>
> 1. *Fica licenciado e alfandegado, a título permanente*, para operar o regime de exploração de Centro Logístico e Industrial Aduaneiro – CLIA, por opção do interessado, o recinto que atualmente opera sem contrato, como Porto Seco, por força *da liminar concedida nos autos da medida cautelar nº 2005.01.00.071307-1/DF*, que atribuiu efeito suspensivo à apelação interposta contra decisão denegatória do MS 2004.34.00.047458-5/DF para assegurar a continuidade do 'funcionamento' do recinto até o julgamento da citada MAS.
>
> 2. No recinto em questão poderão ser movimentadas e armazenadas mercadorias e cargas em geral, soltas e conteinerizadas, e realizadas as seguintes operações e regimes: entrada ou saída, estacionamento ou trânsito de veículos procedentes do exterior ou a ele destinados; carga, descarga,

transbordo, baldeação, redestinação, armazenagem de mercadorias ou bens procedentes do exterior ou a ele destinados; despacho de mercadoria em regime de trânsito aduaneiro na importação; conclusão de trânsitos de exportação e embarque para o exterior; despacho de importação para consumo; despacho para exportação; despacho para admissão em outros regimes aduaneiros especiais, na importação ou na exportação; despacho aduaneiro de bagagem desacompanhada; entreposto aduaneiro – atividade armazenagem; despacho aduaneiro expresso – Linha Azul, e outros que independam de qualquer qualificação prévia ou sistema de controle específico, estando vedado a operar o regime de Depósito Alfandegado Certificado.

3. O recinto ora alfandegado estará sob a jurisdição da ALF/Porto de Santos, a qual poderá baixar as rotinas operacionais que se fizerem necessárias ao seu controle fiscal.

4. Permanece atribuído ao mesmo o código 8.93.32.01-6.

5. Cumpre ao licenciado ressarcir ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, de acordo com o inciso XIV do art. 3º da MP nº 320/06, adotando-se, para esse fim, a sistemática estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 48, de 23 de agosto de 1996.

6. Sem prejuízo de eventuais penalidades cabíveis, este alfandegamento poderá ser suspenso ou cancelado por aplicação de sanção administrativa, bem como poderá ser extinto a pedido do interessado.

7. Este alfandegamento não dispensa o seu beneficiário do cumprimento do disposto no art. 34 da Portaria SRF nº 969, de 22 de setembro de 2006, e não impede a SRF de revê-lo para adequá-lo às operações e regimes aduaneiros, tipos de carga ou mercadoria movimentadas ou armazenadas no recinto que suas condições estruturais e operacionais permitam realizar e seu sistema de controle informatizado possa controlar.

8. Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Paulo Jakson da Silva Lucas"[28],

pretenderam conferir de forma injurídica porque manifestamente inconstitucional regime jurídico privilegiado, para vigorar além do prazo temporal

28 Diário Oficial da União, Seção 1, n. 236, 11.12.06, p. 20.

das MPs, razão pela qual ou deve ser extinto ou deve ser estendido para todo o setor. O que não pode é permanecer como um privilégio – além do esgotamento de eficácia do ato normativo provisório – para algumas empresas, em detrimento de outras, que desempenham, rigorosamente, a mesma atividade e que, inclusive, pleitearam o mesmo tratamento, durante a vigência da MP, sem lograr deferimento por parte da autoridade administrativa[29].

Sobre o desequilíbrio e a descompetitividade que tal procedimento discriminatório gera, é de se lembrar que ferem o § 4º do art. 173 e o inciso IV do art. 170, assim redigidos:

> "Art. 173, § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros";
>
> "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)
>
> IV – livre concorrência."[30]

Como, a EC 42/03, ao introduzir no texto constitucional o art. 146-A, veio explicitar a vedação à descompetitividade decorrente de tratamento tributário, tal princípio constitucional deve ser observado pelas autoridades, independentemente da regulação.

Para autorização de aplicação de princípio constitucional, antes mesmo de sua regulação, já há precedentes. Exemplo típico diz respeito à ação direta de inconstitucionalidade, cujo regulamento só surgiu em 1999, com a Lei nº 9.868/99, mas que era admitida pelo Supremo Tribunal Federal, muito antes da legislação processual que a disciplinou[31].

---

29 A *extensão* e não a *extinção para todo o setor* poderia decorrer do exercício do poder de gerar atos discricionários da Administração Pública, objetivando facilitar o comércio exterior. Diogo de Figueiredo lembra que: "Ato discricionário, por outro lado, será aquele em que a Administração se encontra com possibilidade de escolha de sua oportunidade, de sua conveniência, do modo de sua realização, do alcance dos seus efeitos, do seu conteúdo jurídico, das suas condições acessórias, do momento de sua exeqüibilidade ou do destinatário ou destinos de sua vontade. *Todas as opções dentro dos limites estabelecidos pela lei*" (Curso de Direito Administrativo, Forense, 1996, p. 106).

30 Celso Bastos escreve: "A livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, à diminuição dos seus custos, enfim, na procura constante da criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambos situações privilegiadoras do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência" (Comentários à Constituição do Brasil, 7. vol., 2. ed., Saraiva, 2000, p. 27).

31 Gilmar Mendes e eu comentamos a Lei nº 9.868/99 no livro "Controle concentrado de constitucionalidade" editado pela Saraiva, em que analisamos a pré-história da referida legislação.

O art. 146-A é, pois, principiologicamente, de obrigatória aplicação, para evitar descompetitividade, de rigor, já proibida pelo inciso II do art. 150 e *caput* e inciso I do art. 5º, que veda o tratamento desigual entre iguais e entre os que se encontrem em situações equivalentes[32].

Um último sub-argumento, antes de passar a responder às questões formuladas, diz respeito ao fato de muitas empresas, inclusive a consulente, terem protocolado seus pedidos nos exatos termos do § 4º, do art. 16, da MP 320, de 24.08.06, cujo teor transcrevo:

> "Art. 16. Os atuais permissionários de serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Portos Secos poderão, mediante solicitação e sem ônus para a União, ser transferidos para o regime de exploração de CLIA previsto nesta Medida Provisória, sem interrupção de suas atividades e com dispensa de penalidade por rescisão contratual.
>
> § 1º Na hipótese prevista no *caput*, o contrato será rescindido no mesmo ato de outorga da licença para exploração do CLIA.
>
> § 2º No caso de o permissionário não solicitar a transferência para o regime de exploração de CLIA previsto nesta Medida Provisória, o contrato somente poderá ser rescindido após a remoção das mercadorias do recinto.
>
> § 3º A rescisão do contrato nos termos deste artigo não dispensa a contratada do pagamento de obrigações contratuais vencidas e de penalidades pecuniárias devidas em razão de cometimento de infração durante a vigência do contrato.
>
> § 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, ao Porto Seco que esteja funcionando, na data de publicação desta Medida Provisória, por força de medida judicial ou sob a égide de contrato emergencial.
>
> § 5º Para a transferência prevista no *caput* e no § 4º deste artigo será observado o disposto no parágrafo único do art. 15."

A Receita Federal aprovou aqueles que tinham recorrido ao Judiciário – elemento despiciendo, para o caso, em face da MP 320[33] – e retrocedeu na

32 O art. 146-A da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação: "Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.03)".

33 Se a Medida Provisória pretendia legislar uma "situação jurídica", a referência à decisão judicial não se justificaria (§ 4º), pois o Poder Judiciário é um legislador negativo, cabendo ao Poder Legislativo, como legislador positivo, definir as regras, independente da interpretação do Judiciário.

aprovação dos demais, com o que a acolhida desses pedidos apenas não se deu, *dentro do período* de vigência, validade e eficácia da MP 320, por culpa da Receita Federal, e não dos contribuintes que requereram os benefícios.

A sustação do processo de aprovação desses pleitos, pela autoridade administrativa, quando já deferira outros – estendendo quanto a estes a vida útil do referido ato legislativo de lavra do Executivo – não poderia justificar a não concessão de idênticos benefícios.

Em outras palavras, utilizando-me de expressão não popular, mas jurídica, de Direito, "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza". Não pode a Receita Federal eximir-se declarando que, apesar de todos terem apresentado seus pedidos no prazo de validade da MP, quis aprovar uns e não quis aprovar outros, ou seja, quis privilegiar uns e prejudicar os demais[34].

É que uma tal conduta esbarra em dois importantes princípios que regem – ou deveriam reger – a Administração Pública: o princípio da moralidade e o da impessoalidade, ambos previstos no *caput* do art. 37 da CF, nos termos seguintes:

> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, *impessoalidade*, *moralidade*, publicidade e eficiência (...)." (grifei)

A atuação com desvio de finalidade gera responsabilização funcional.

Por uma questão de segurança jurídica e, principalmente, de moralidade e de impessoalidade – princípios que a autoridade administrativa está adstrita a obedecer –, uma vez concedido e assegurado, mesmo após o desaparecimento da MP, o regime especial alfandegário a quatro empresas, todas, todas, todas as demais que protocolaram, no prazo, seu pedido de concessão do mesmo regime, têm o direito a ele, independentemente de seus pleitos terem sido ou não aprovados, por mera questão temporal – e não de mérito. E, a meu ver, mesmo àquelas que não protocolaram solicitação naquele período, está assegurada igualdade de tratamento, por força do princípio da equivalência, plasmado no inciso II do art. 150 da Lei Suprema.

---

34 Carlos Maximiliano lembra que: "313-M – 'Nemo creditur turpitudinem suam allegans' (ninguém alcança acolhida alegando a própria torpeza). 'Nemo de improbitate sua consequitur actionem' (ninguém consegue ação vitoriosa graças à improbidade sua).

Butera (Simulazione, p. 245), Ferrara (Simulação, tradução portuguesa, p. 377) e Demogue (Obligations, vol. I, n. 169) opõem restrições a este apotegma, que é apoiado pelo art. 104 do Código Civil Brasileiro. O brocardo prevalece, porém, não de modo absoluto; deve-se aplicar *cum grano salis*, com prudência, com a máxima inteligência" (Hermenêutica e aplicação do direito, Forense, 1979, p. 261).

A Medida Provisória nº 320 de 24.08.06 dispôs sobre a licença para exploração de serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro (CLIA), permitindo a habilitação para que as empresas do setor pudessem beneficiar-se deste tratamento diferencial.

A consulente habilitou-se, através de duas filiais, para obtenção deste licenciamento para exploração destes serviços através do CLIA (anteriormente Porto Seco).

Tais pedidos de alfandegagem encontram-se no referido *site* do Ministério da Fazenda até hoje, como se estivessem "em andamento".

Nada obstante a observação "em andamento", com a rejeição da MP 320/06 e não aprovação do Projeto do Decreto Legislativo 3/07 em 60 dias, só 4 empresas tiveram seus processos aprovados através de atos declaratórios – um deles foi retrotranscrito –, neles constando que as empresas eram anteriormente "portos secos".

É de se lembrar que o Decreto Legislativo nº 3/07 não foi aprovado porque continha evidente inconstitucionalidade, visto que previa que *apenas* os pedidos de licença deferidos valeriam, devendo ser indeferidos todos os projetos protocolados – numa manifesta violação ao princípio da isonomia pela criação de uma "reserva de mercado" maculadora da Carta Maior[35].

Ora, apenas em decorrência da não aprovação do inconstitucionalíssimo decreto legislativo – cuja não aprovação se deveu ao fato de não honrar a

35 "Projeto PDS 003/07, posteriormente PDC 08/2007, Disciplina as relações jurídicas decorrentes da Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Ficam sem efeito as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados com base nos arts. 1º a 15; 17 a 21; 25; 28, na parte que altera a redação do parágrafo único do art. 111 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; 29 a 31; 35; 36; 42; 43; 44, inciso I; e 45, incisos I a III, todos da Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006, durante a sua vigência.

Parágrafo único. As relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados com base nos demais dispositivos da Medida Provisória nº 320, de 2006, durante sua vigência, conservar-se-ão por ela regidos.

Art. 2º As licenças deferidas durante a vigência da Medida Provisória nº 320, de 2006, permanecerão válidas e serão disciplinadas pela legislação que rege os Portos Secos, inclusive no tocante aos prazos de operação, que não serão superiores aos prazos de concessão e permissão.

Parágrafo único. Os requerimentos de licença meramente protocolados e não deferidos durante a vigência da Medida Provisória nº 320, de 2006, serão considerados indeferidos.

Art. 3º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em de fevereiro de 2007.

Senador Renan Calheiros

Presidente do Senado Federal" (grifos meus)

tradição do parlamento nacional – todos os projetos protocolados foram paralisados, nada obstante o repúdio à odiosa distinção de tratamento que o ato legislativo pretendia instituir entre pedidos aprovados e protocolados.

Ocorre, todavia, que nada obstante permaneçam em andamento as Portarias 967, 968 e 969, de 22.09.06[36], correspondentes aos pedidos de licença, encontram-se esses procedimentos paralisados, sob o entendimento – à evidência, equivocado – de que a não aprovação do DL 03/06, por manifesta inconstitucionalidade, imporia o seu indeferimento. Tal intelecção assegura o tratamento privilegiado apenas para as quatro empresas cujos atos foram editados, em detrimento das demais, que solicitaram, no período, o mesmo benefício. O equivocado entendimento impediu, portanto, que todos os estabelecimentos que solicitaram, no período, o licenciamento, o obtivessem, beneficiando, em conseqüência, aqueles contribuintes cujos pedidos a Receita Federal deferiu, gerando, portanto, um odioso e inaceitável tratamento desigual entre iguais e, profundamente descompetitivo, em clara violação aos fundamentos do Sistema Tributário e da ordem econômica descrita na Lei Maior.

Não tendo, a autoridade administrativa, efetuado as verificações que a Portaria SRF 969, de 22.09.06, impunha, nos estabelecimentos da consulente, e tendo deferido os pedidos de licença para quatro empresas, estabeleceu tratamento, à evidência, discriminatório entre contribuintes em situação idêntica.

Tem, pois, a obrigação de deferir, em igualdade de condições, a autorização para a consulente e outras empresas que se encontrem em idêntica condição.

Nem se diga que a aprovação dos pedidos formulados pelas quatro empresas beneficiadas decorreu de já virem exercendo a atividade, em decorrência de liminares concedidas em medidas cautelares. Tal motivação não aproveita, pois é cediço – e consta do próprio texto processual – que medidas cautelares são provisórias e podem ser revertidas ao final do processo principal que lhes deu origem[37].

---

36 Portaria SRF nº 967, de 22.09.06 (DOU DE 26.09.06, republicado DOU de 02.10.06); Portaria SRF nº 968, de 22.09.06 (DOU 26.09.06).

37 Maria Helena Diniz explicitou: "*Medida Cautelar*. 1. Direito processual civil. É a ação que tem por fim prevenir a eficácia do processo principal que com ela se relaciona (Marcus Cláudio Acquaviva). É o procedimento preventivo ou provisional que, ante o *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, se instaura antes da ação principal ou no curso dela, para evitar prejuízo em caso de ser julgada procedente a ação a que se vincula em prol do postulante.

2. Direito constitucional. Medida que, nas representações por inconstitucionalidade oferecida pelo Procurador Geral da República, visa paralisar a eficácia da norma inconstitucional durante a pendência do julgamento" (Dicionário Jurídico, vol. 3, Saraiva, 1998, p. 238).

Assim, apesar de citadas no ato declaratório, tais medidas cautelares foram irrelevantes para efeitos de licenciamento.

Com efeito, o Ato Declaratório principia com a seguinte dicção:

> "Fica licenciado e alfandegado, *a título permanente*, para operações (...)"[38]

Ora, se o Poder Judiciário concedeu apenas *tutela provisória*, como poderia – senão por ato próprio e independente da cautelar – a Receita Federal conceder, *a título permanente*, o referido licenciamento?

Ou obedeceu à ordem judicial e só poderia deferir o regime a título provisório, ou seguiu a orientação da MP 320 e concedeu a *título permanente* e, ao fazê-lo, não poderia deixar de conceder a todas as demais empresas que também, à luz da MP 320/06, ingressaram com idêntico pedido.

Por esta linha de raciocínio, a questão judicial foi de nenhuma relevância *na concessão, a título definitivo, do licenciamento*.

E se concedeu a título definitivo o licenciamento, a própria medida provisória seria despicienda, pois, quando da concessão, *era ainda provisória*, e não poderia gerar obrigações *definitivas e permanentes* para o Fisco.

Por esta linha de raciocínio, ou se concede o mesmo tratamento tributário *às empresas que se encontram na mesma ou em equivalentes situações* – e não a meras *relações jurídicas* – ou se retiram os benefícios de todas elas, numa interpretação mais rígida do texto constitucional, visto que das referidas situações não teria cuidado o texto constitucional[39].

A mim me parece razoável a interpretação mais flexível, visto que se trata de regime jurídico de possível concessão pela Receita Federal, *independente de medida provisória*, desde que o estenda a todos os que protocolaram pedidos idênticos de concessão do mesmo tratamento. Assemelhar-se-ia tal concessão à discricionariedade técnica, embora não seja, de rigor, ato idêntico a tal exercício[40].

---

38 Silveira Bueno, em seu Minidicionário Silveira Martins (Ed. Lisa, 3. ed., 1988, p. 508) assim definiu o adjetivo: "*Permanente* – que permanece, contínuo, duradouro, ininterrupto".

39 Pinto Ferreira preleciona: "O princípio da igualdade é norma constitucional básica, chamada também de princípio da isonomia, consistindo na igualdade jurídico-formal de todos diante da lei. Tal princípio deve ser apreciado com uma dupla perspectiva: igualdade na lei e igualdade perante a lei, esta pressupondo a lei elaborada". (Comentários à Constituição Brasileira, 1. vol., arts. 1 a 21, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 62)

40 Maria Helena Diniz esclarece: "*Discricionariedade Técnica*. Direito Administrativo. Valoração do interesse público que leva o agente a optar pelo emprego de um procedimento técnico numa ação administrativa concreta (José Cretella Jr.)" (Dicionário Jurídico, vol. 2, ob. cit. p. 190/191).

O que não se pode é manter tratamento desigual entre iguais, com inequívocos privilégios para um pequeno grupo de empresas, em detrimento da competitividade empresarial e dos princípios da impessoalidade e da moralidade pública.

Respondo, em face dos esclarecimentos anteriores, às questões formuladas, de forma sucinta:

11.a) As Portarias, numa interpretação discricionária da administração pública, continuam vigorando, independentemente da recepção da MP 320/06 e da não aprovação do DL 3/07, visto que cuidaram de regimes jurídicos de competência da Secretaria da Receita Federal. Se não estivesse atuando dentro desta discricionariedade, própria da Administração Pública, dependeria, então, do estatuído na MP 320/06, que previu que apenas as relações jurídicas, isto é, as operações realizadas durante aquele período, deveriam ser mantidas, com o que as licenças concedidas teriam que ser canceladas.

Como entendo possível a interpretação de que é correta a concessão de regime especial, independente da MP 320/06, tal concessão há de ser estendida a todo o setor e para todas as empresas que, em idênticas condições, fazem jus a idêntico tratamento, por terem-no solicitado.

11.b) Se a Receita Federal negar-se ao cumprimento de suas obrigações e impuser tratamento desigual entre iguais, vedado pela Lei Maior, sugiro a propositura de medida judicial semelhante à que foi tomada pelas quatro empresas ou que produza efeitos que permitam assegurar idênticos direitos e, ainda, que seja a questão levada ao Ministério Público, como defensor da lei, para que ingresse com ação civil pública, inclusive para investigar e apurar as responsabilidades pelo desrespeito à lei e à Constituição, visto que a defesa do sistema jurídico nacional está no âmbito de sua competência constitucional (art. 129).

12) Como já mencionado atrás, e, principalmente, no corpo do parecer, não há direito adquirido a regime jurídico, sendo pacífico nos Tribunais tal entendimento. Não há privilégio possível a ser mantido, mesmo quando os atos declaratórios dão, *a título permanente*, o licenciamento, independentemente do trânsito em julgado das decisões judiciais.

Para o caso da consulente – e de outras empresas que estejam em idênticas circunstâncias – só há um caminho possível, por parte da Receita Federal, ou seja, atender a todos os pedidos, desde que preencham idênticos requisitos aos que foram satisfeitos pelas empresas beneficiadas.

13) Como já exposto no corpo do parecer, o princípio da igualdade impõe idêntico tratamento, independentemente da recepção da MP.

A própria não aprovação do DL 3/07 demonstra que o inconstitucional privilégio no que diz respeito a tratamento desigual, que pretendem impor, não foi acatado pelo Congresso, preservando-se assim a prevalência da Constituição no que concerne à equivalência.

Isto posto, respondo que têm os contribuintes igual direito aos das empresas licenciadas, devendo receber da Secretaria da Receita Federal idêntico tratamento com a expedição de atos declaratórios iguais.

S.m.j.