

EMILIA REGINA SANTOS DA SILVEIRA SURJUS

AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO



Ribeirão Preto/SP

2008

EMILIA REGINA SANTOS DA SILVEIRA SURJUS

AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Constitucional, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Constitucional.

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE LFG

Orientador: Prof. Luis Gustavo Lovato

Ribeirão Preto/SP

2008

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Constitucional, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Ribeirão Preto, 08 de outubro de 2008

EMILIA REGINA SANTOS DA SILVEIRA SURJUS

EMILIA REGINA SANTOS DA SILVEIRA SURJUS
AS MEDIDAS PROVISÓRIAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG e com o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Ribeirão Preto, 08 de outubro de 2008

Ao Renê, amado esposo. Companheiro de uma vida inteira.

Aos meus desejados filhos, Lucas, Natan e Maria Clara, por encherem minha vida de barulho e alegria.

AGRADECIMENTOS

À minha família, sempre.

Aos meus colegas de trabalho pelo incentivo, colaboração e infinita paciência.

À Silvia, amiga querida, cujo companheirismo e disposição muito tem me ajudado não só no decorrer do curso, mas também em outros aspectos de minha vida.

Ao Dr. Roberto Modesto Jeuken, Juiz Federal eficiente. Pela confiança, estímulo e principalmente pelos livros, que aos poucos viu desaparecer de sua prateleira, sem nunca ter reclamado.

“Quando numa só pessoa, ou num mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo se acha reunido ao poder executivo, não poderá existir a liberdade, porque se poderá temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado criem leis tirânicas para executá-las tiranicamente”.

MONTESQUIEU.

RESUMO

Diz o artigo 62 da Constituição Federal que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei. Por outro lado, o artigo 150, Inciso III, alíneas “a” e “b” afirma que a União não pode cobrar tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada referida lei. A conjugação destes dois dispositivos leva à seguinte indagação: a instituição ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias afronta os princípios constitucionais norteadores do sistema tributário nacional, notadamente os princípios da anterioridade e da legalidade? Por outro lado, se há que se respeitar o princípio da anterioridade e a noventena exigidos pelo texto constitucional para a instituição ou majoração de tributos, como é possível afirmar que presentes os pressupostos constitucionais para a edição de medida provisória? É este o objetivo da presente monografia: verificar se a edição de medida provisória que institua ou majore tributos viola os princípios constitucionais norteadores do sistema tributário nacional, tal como estampados na Constituição Federal.

Palavras-chave: Monografia; Sistema Tributário; Princípios que regem o Sistema Tributário Nacional; Medidas Provisórias; Pressupostos constitucionais para edição de Medidas Provisórias.

ABSTRACT

According to the article 62 of the Federal Constitution, in cases of relevancy and urgency the President of the Republic may take provisional measures, which have the enforceability of a law. On the other hand, the article 150, section III, subsection "a" and "b" states that the Union can not charge taxes in the same period that the law which introduced or increased such taxes was issued, or before ninety days from when the quoted law was published. The combination of these two articles leads to the following question: Does the introduction or increasing of tributes through provisional measures contradict the national tributary system's guiding constitutional principles, especially the principles of anteriority and legality? On the other hand, if it is necessary to respect the principle of anteriority and the ninety days principle demanded by the constitutional text to the introduction or increasing of tributes, how is it possible to state that the constitutional requirements to the edition of the provisory measure are present? This is the aim of this present study: to check if the edition of the provisional measure which creates or increases tributes breaks the constitutional principles, which guides the national tributary system, as it is laid on the Federal Constitution.

Key words: Monograph, Tax System, Principles which lead the National Tax System, Constitutional requirements to the edition of the Provisional Measures.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 MEDIDAS PROVISÓRIAS	15
1.1 Origem Histórica	15
1.2 As Medidas Provisórias e o Texto Constitucional	16
1.3 Características das Medidas Provisórias	18
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	21
2.1 Introdução	21
2.2 Espécies Tributárias	24
2.3 Princípios que Informam o Sistema Tributário	26
2.3.1 Princípios Resultantes do Sistema Constitucional	28
2.3.1.1 Princípio Republicano	28
2.3.1.2 Princípio Federativo	29
2.3.1.3 Princípio da Autonomia Municipal	30
2.3.2 Princípios Constitucionais Tipicamente Tributários	31
2.3.2.1 Princípio da Legalidade Tributária	31
2.3.2.2 Princípio da Anterioridade Tributária	37
2.3.2.3 Princípio da Segurança Jurídica	39
3 MEDIDAS PROVISÓRIAS E SISTEMA TRIBUTÁRIO	41
3.1 Princípio da Legalidade e Medidas Provisórias	42
3.2 Princípio da Anterioridade e Pressuposto da Urgência	44
CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	48

INTRODUÇÃO

Desde que o homem passou a viver em sociedade, a postura adotada pelo Estado em relação aos seus cidadãos – e dos cidadãos em relação ao Estado - tem sofrido alterações, ora em favor da supremacia do Estado, ora em defesa dos direitos do cidadão, dependendo da época sob análise. Por muito tempo a vontade e os interesses do Estado eram representados na pessoa do Rei, sem ninguém ou nenhum outro poder para frear seus abusos ou limitar sua autoridade. O homem comum, nesta concepção, não era detentor de nenhum tipo de direito donde que vivia à mercê dos desmandos de seus governantes. Tendo em vista os abusos cometidos pelos governantes da época, as revoluções populares que se seguiram nos séculos XVIII e XIX acabaram por estabelecer uma nova visão de Estado – o Estado Liberal, onde se apregoava que o ser humano era a única razão de ser do Estado, que só teria sentido existir se fosse para proteger e resguardar os interesses do homem, de sorte que seria vedado ao Estado interferir na vida das pessoas de maneira arbitrária. Nesta linha, estabeleceram-se mecanismos que restringiam a ação do Estado, limitavam o poder do Rei, salvaguardavam as liberdades individuais e davam início a uma nova era. No entanto, logo se constatou que a interferência do Estado se fazia necessária em alguns aspectos da vida social, de sorte que pudesse regular situações que se apresentavam como geradoras de instabilidade e conflitos entre as pessoas, notadamente na esfera de direitos sociais, donde se percebeu a necessidade de intervenção do Estado para desempenhar algumas atribuições e assumir funções de sorte a manter a vida em sociedade em ordem e sob controle. Jorge Miranda a respeito do tema esclarece que:

O Estado é um produto da sociedade, quando esta chega a um determinado grau de desenvolvimento; é a confissão de que essa sociedade se enredou numa irreduzível contradição consigo mesma e está dividida por antagonismos irreconciliáveis. Para que esses antagonismos, essas classes com interesses econômicos colidentes, não se devorem e não consumam a sociedade numa luta estéril, torna-se necessário um poder colocado aparentemente acima da sociedade, chamado a amortecer o choque e a mantê-lo dentro do limite da “ordem”: esse é o poder do Estado.¹

E, prossegue mais adiante:

Mas o Estado não existe em si ou por si; existe para resolver problemas da sociedade, quotidianamente; existe para garantir a paz e bem-estar e

¹ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro, Forense, 2007. p. 163.

progresso. É um poder de decisão no momento presente, de escolher entre opções diversas, de praticar os actos pelos quais satisfaz pretensões generalizadas ou individualizadas das pessoas e dos grupos. É a autoridade e é serviço.²

Pois bem. Para o exercício de suas atribuições o Estado precisa de recursos financeiros, captados de toda a sociedade por meio da “exação de determinadas atividades ou situações verificadas no seio da sociedade”³. Mas num Estado de Direito - e para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio das pessoas políticas que têm competência para criar tributos - esta atividade deve se desenvolver dentro de certos paradigmas, minuciosamente traçados pelo texto constitucional⁴, uma vez que “não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados”⁵.

Sobre as formas de criação de receita pelo Estado, arrecada de Aliomar Baleeiro⁶, *apud* Leandro Paulsen, assevera que:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas dos Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem métodos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências⁷.”

A Constituição Brasileira dedicou um capítulo minucioso à questão tributária, de sorte que todos os princípios que regem a matéria estão ali enraizados. Dentre estes princípios, merece destaque o artigo 150 do texto constitucional, onde se afirma, no Inciso III, alíneas “a” e “b”, que a União não pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou

² MIRANDA, Jorge, op. cit., p. 214.

³ TORRES, Ricardo Lobo - Organizador. **Temas de Interpretação de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 96.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 388.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 7.

⁶ BALEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14ª Ed., rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7ª Ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005. p. 17

aumentou, acrescentando ainda, que também se faz necessário, aguardar o decurso de noventa dias da data em que haja sido publicado referido diploma normativo, para que o Estado possa ter o direito subjetivo de exigir a exação em questão. Por outro lado, o artigo 62 da norma constitucional assevera que em caso de relevância e urgência o Presidente da Republica pode adotar medidas provisórias, com força de lei, donde surge a necessidade de se investigar se o nosso sistema constitucional autoriza criação ou majoração de outros tributos, além daqueles elencados artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II do texto constitucional, por meio de medida provisória.

No primeiro capítulo serão estudadas as medidas provisórias, sua origem histórica, o tratamento dispensado às mesmas pelo texto constitucional e suas características.

Logo após, no segundo capítulo se abordará o sistema tributário nacional, os princípios que o informam e os tributos previstos constitucionalmente.

No terceiro capítulo será feito um paralelo entre as medidas provisórias e o princípio da legalidade, bem como entre o princípio da anterioridade e o pressuposto da urgência.

É este o objetivo do presente trabalho. Verificar se a utilização de medida provisória para a criação de tributos ou mesmo majoração daqueles já existentes atende aos comandos constitucionais que norteiam a ordem tributária.

1 MEDIDAS PROVISÓRIAS

1.1 Origem histórica

As medidas provisórias têm sua origem histórica na legislação Italiana, mais precisamente na Lei Rocco de 1926, que tinha por escopo disciplinar a edição do *decreti-legge* - em casos de urgência - de medidas financeiras, tributárias, e questões bélicas⁸. Posteriormente foram incorporadas na Constituição Italiana de 1947, que prevê em seu artigo 77 os “chamados *decretilegge in casi straordinari di necessita e d’urgenza* (decretos-lei em casos extraordinários de necessidade e urgência)”⁹, tendo servido de inspiração ao constituinte nacional, que a introduziu no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1988 com o objetivo de substituir os Decretos-Leis previstos da ordem normativa anterior.

De qualquer sorte, como se vê, em sua origem na Legislação Italiana, as medidas provisórias se destinavam a disciplinar, dentre outras matérias, questões tributárias, sempre que presentes os requisitos da urgência e necessidade. No entanto, não foi com este espírito que elas chegaram ao Brasil.

O texto constitucional anterior previa a edição de Decretos-Leis pelo Presidente da República, bastando que para tanto o mesmo verificasse os requisitos de urgência **ou** interesse público relevante. No entanto, o rol das matérias que podiam ser reguladas por meio deste instituto era previamente determinado.

O constituinte de 1988, pretendendo afastar da ordem nacional este instituto que considerava arbitrário, inseriu no texto constitucional a figura da medida provisória que acreditava limitar o poder Presidencial, uma vez que só poderiam ser utilizadas em caso de relevância **e** urgência, não tendo especificado, inicialmente, quais matérias poderiam ser disciplinadas por meio de tal instituto. A restrição material só veio mais tarde, inicialmente com a Emenda Constitucional 6/95 e depois com a Emenda Constitucional nº 32/2001. No entanto o rol é limitado, o que tem levado o Poder Executivo a utilizar referido instrumento legal para regular todo e

⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 975.

⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18 Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 600.

qualquer assunto que não lhe seja vedado, o que tem gerado mudanças constantes no ordenamento jurídico nacional, inclusive no âmbito tributário. Também não previu, o texto original, a possibilidade de reedição. Mas na prática, antes da Emenda Constitucional nº 32/2001, este procedimento era corriqueiro, tendo o Supremo Tribunal aceitado as reedições, o “que ensejou abuso e, em última análise, a insegurança jurídica”¹⁰.

1.2 As medidas Provisórias no Texto Constitucional

Diz o artigo 62 da Constituição Federal, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 32/01 que “em caso de urgência e relevância, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-la de imediato ao Congresso Nacional”, donde se conclui que “para que se legitime a edição da medida provisória, há de estar configurada uma situação em que a demora na produção da norma possa acarretar dano de difícil ou impossível reparação para o interesse público”¹¹.

Mas não basta a edição de medida provisória veiculando matéria considerada urgente. É imprescindível que a mesma seja encaminhada imediatamente ao Congresso Nacional para apreciação. No Congresso, é objeto de exame e parecer por Comissão mista de deputados e senadores. Nesta oportunidade, será verificada se presentes os pressupostos constitucionais para sua adoção, tais como relevância e urgência, adequação financeira, se encaminhada ao Congresso para apreciação no primeiro dia de sua publicação no Diário Oficial e finalmente, se não se trata de matéria vedada pelo texto constitucional. Presentes os pressupostos, será emitido parecer encaminhando para votação.

Após este trâmite inicial, será a mesma encaminhada à votação, inicialmente pela Câmara dos Deputados e depois, se aprovada por maioria simples de votos, pelo Senado Federal onde também bastará maioria simples de votos para aprovação. Ressalte-se que nos termos do quanto disposto no parágrafo 5º do artigo

¹⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 33ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p. 212.

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 838.

62 da Constituição, o plenário de cada casa também emitirá prévio juízo sobre o atendimento dos pressupostos constitucionais acima descritos, não obstante a comissão mista já tenha emitido parecer favorável.

Embora o texto constitucional seja omissivo quanto ao retorno à Câmara do projeto modificado no Senado, isto se faz necessário “para confirmação ou rejeição das mudanças efetuadas na Casa de Revisão¹²”.

Dispõe, ademais, a Constituição que decorridos quarenta e cinco dias da edição da medida, sem que a mesma tenha sido convertida em lei, ela entrará em regime de urgência, sobrestando todas as votações sobre matéria legislativa na casa onde estiver tramitando, até que a votação seja concluída.

Pois bem. Na tramitação da Medida Provisória no Congresso Nacional, três situações podem ocorrer:

- 1) Aprovação do texto tal como remetido ao Congresso Nacional,
- 2) Aprovação do texto com modificação pelo Congresso Nacional, e
- 3) Rejeição expressa ou tácita da medida provisória pelo Congresso Nacional.

Com a aprovação da medida e sua conversão em lei, o Presidente da Casa onde concluída a votação a promulga, encaminhando-a ao Presidente da República que fará publicá-la como um ato normativo primário.

Caso haja modificação do texto original pelo Congresso Nacional, através de apresentação de emendas pelos parlamentares, o encaminhamento ao Presidente da República se fará não para a simples publicação, mas para que o Chefe do Executivo sancione ou vete o texto aprovado ao final. Após a sanção, ou no caso de derrubada do veto, o próprio Presidente da República o promulgará, encaminhando-o para publicação. Vale ressaltar que até a manifestação presidencial, prevalece o texto original da Medida Provisória, sendo o caso inclusive de edição de decreto legislativo para regular as relações decorrentes da parte em alterada pelo Legislativo, tal qual o disposto no artigo 62, § 3º da Constituição.

Na hipótese dos membros do Congresso Nacional não concordem com a Medida Provisória adotada pelo Presidente da República, podem rejeitá-la expressa ou tacitamente. Na rejeição expressa, a medida provisória simplesmente é rejeitada após processo normal de votação. Já a rejeição tácita ocorre quanto o Congresso se

¹² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 846.

queda inerte e deixa transcorrer o prazo de cento e vinte dias sem qualquer deliberação sobre a medida posta à sua apreciação.

De qualquer forma, em qualquer hipótese de rejeição, a medida provisória será arquivada. O presidente do Congresso baixará um ato declarando-a insubsistente e comunicará tal fato ao Presidente da República. Depois disso, diz a Carta Maior que o Congresso terá o prazo de sessenta dias para editar decreto legislativo regulando as relações jurídicas decorrentes dos atos praticados no período em que a mesma esteve em vigor. Decorridos o prazo *in albis* os atos praticados enquanto a mesma esteve em vigor conservar-se-ão por ela regidos como se lei temporária fosse.

1.3 Características das Medidas Provisórias

Medidas Provisórias “são atos normativos primários, sob condição resolutiva, de caráter excepcional no quadro da separação dos poderes e, no âmbito federal, apenas o Presidente da República conta o poder de editá-las”¹³.

Ou, ainda: “é o ato monocrático do Presidente da República com força de lei, editada em caso de relevância e urgência, que deve ser imediatamente submetida à apreciação do Congresso Nacional”¹⁴.

Embora tenham sido inseridas na carta maior no capítulo referente ao processo legislativo, as medidas provisórias, para a sua edição, não reclamam um processo legislativo propriamente dito. Isto só se faz necessário no processo de conversão das mesmas em lei. É curiosa, e cabe registro, a observação feita por José Afonso da Silva acerca da inclusão das medidas provisórias no artigo 59 da Constituição Federal:

As medidas provisórias não constavam da enumeração do artigo 59, como objeto do processo legislativo, e não tinham mesmo que constar, porque sua formação não se dá por processo legislativo. São simplesmente editadas pelo Presidente da República. A redação final da Constituição não as trazia nessa enumeração. Um gênio qualquer, de mau gosto, ignorante, e abusado, introduziu-as aí, indevidamente, entre a aprovação do texto final

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 838.

¹⁴ BULOS, Uadi Lammêgo, op.cit.,p. 974.

(portanto depois do dia 22.09.88) e a promulgação-publicação da Constituição no dia 5.10.88¹⁵.

Mas o fato é que as medidas provisórias estão previstas constitucionalmente e podem “ser adotadas pelo Presidente da República por intermédio de ato monocrático e unipessoal, sem a participação do legislativo, chamado a discuti-la somente em momento posterior, quando já adotada pelo Executivo, com força de lei e produzindo os seus efeitos jurídicos”¹⁶.

Configuram, portanto, “espécies normativas de natureza infraconstitucional, dotadas de força e eficácia legais, embora não sejam leis, no sentido exato da terminologia, pois nascem de um ato presidencial, e não do labor legiferante, propriamente dito”¹⁷.

De sorte que tal como plasmadas no texto constitucional, têm as seguintes características:

- a)- só podem ser editadas pelo Chefe do Poder Executivo e desde que presentes os requisitos de relevância e urgência;
- b)- Não podem regular matérias que digam respeito à nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; direito penal, processual penal e processual civil; organização do poder judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; planos plurianuais e suplementares, ressalvado o previsto no artigo 167, § 3º (abertura de crédito extraordinário para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como guerra comoção interna e calamidade); que visem a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; que tratem de matéria reservada à lei complementar ou já disciplinada em projeto de lei aprovada pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.
- c)- Desde o momento da publicação passam a ter eficácia, inovando a ordem jurídica e devem ser convertidas em lei no prazo de sessenta dias. Este prazo é prorrogável, uma única vez, por igual período e fica suspenso durante os períodos de recesso congressional.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 526.

¹⁶ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 11ª Ed., São Paulo: Editora Método, 2007. p. 410.

¹⁷ BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p. 977.

- d)- Decorridos quarenta e cinco dias sem que tenham sido convertidas em lei, entram em regime de urgência, sobrestando a matéria legislativa da Casa onde estiver tramitando, até que haja deliberação;
- e)- Caso não sejam convertidas em lei, no prazo máximo de cento e vinte dias, perderão eficácia, com efeito *ex tunc* e no prazo de sessenta dias o Congresso Nacional deverá editar o Decreto Legislativo regulando as situações jurídicas decorrentes do tempo em que estavam em vigor;
- f)- Caso o congresso não edite referido Decreto Legislativo, as relações jurídicas decorrentes do período em que as mesmas estavam em vigor continuam sendo por elas regidas;
- g)- Não podem ser reeditadas na mesma seção legislativa em que houverem sido rejeitadas, pouco importando se esta rejeição se deu de forma expressa ou tácita.

São todas características extraídas da Constituição. No entanto, para se poder afirmar que o constituinte pretendeu autorizar a inovação da ordem jurídica no que se refere a exações tributárias por meio de medidas provisórias, não basta a leitura isolada das normas que regulam o tema. Faz-se necessário, também, um olhar aprofundado no sistema tributário nacional tal qual disposto no texto constitucional, de sorte que da conjugação das regras que dizem respeito aos dois temas se possa aferir se os princípios que informam a ordem tributária autorizam o manejo desta peculiar espécie legislativa – medida provisória - para criação ou majoração de tributos.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 Introdução

As normas de um ordenamento jurídico são interligadas e dispostas de maneira hierarquizadas, formando vários sistemas, na medida em que se relacionam entre si levando em conta algum elemento unificador. Celso Ribeiro Bastos define sistema como “conjunto de elementos que passam a adquirir individualidade, por estarem agrupados em torno de princípios comuns¹⁸”.

José Joaquim Gomes Canotilho afirma, inclusive, que “na cultura jurídica moderna o conjunto de normas jurídicas (regras + princípios jurídicos) constitutivos de uma sociedade organizada é concebido como um sistema de normas juridicamente vinculantes - sistema jurídico¹⁹”.

Discorrendo sobre os sistemas jurídicos, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia²⁰.

Reportando o tema para o ordenamento jurídico brasileiro, é possível afirmar que o mesmo se subdivide em pequenos sistemas ou subsistemas, dentre os quais podemos destacar o sistema tributário, “formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional²¹, ou como define Celso Ribeiro Bastos, “conjunto de normas jurídicas inseridas na Constituição, que,

¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Ed. , São Paulo: Saraiva, 1980. p. 124.

¹⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. Revista. Coimbra: Almedina, 1993. p. 46.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 132

²¹ Ibidem, p. 138.

sobre serem informadas por princípios fundamentais que regem a vida política do Estado, versam matéria tributária²²”.

Cabe registrar, contudo, que estes micro-sistemas não devem ser confundidos com divisão do ordenamento jurídico, como bem leciona Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem:

O direito é um todo unitário. O ordenamento jurídico de cada país é concebido com certa unidade, proclamada pelo dogma *uno universo jure*. O que existe, portanto, na ordem jurídica, é um conhecimento unificado sobre uma realidade cultural. Entre as diversas “partes” da ciência jurídica não existem diferenças profundas e radicais, pois todas elas tendem para um ponto central unitário²³.

No entanto, apenas para melhor compreensão do assunto a ser estudado, o direito pode ser dividido em vários grupos, denominados “ramos do direito”, sendo evidente que estes diversos ramos “não podem ser compartimentos estanques, isolados, hermeticamente fechados ou separados, como se fossem separados um dos outros ou, cada qual, auto-suficiente. Ao contrário, entre eles existe uma interdependência necessária e constante”²⁴.

No ordenamento jurídico brasileiro, o micro sistema referente ao direito tributário, foi objeto dos cuidados do legislador constituinte, que dedicou um capítulo inteiro ao tema, denominando-o Sistema Constitucional Tributário dividindo-o da seguinte maneira: princípios gerais (arts. 145 a 149); limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152); discriminação da competência tributária (arts. 153 a 156); repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162).

Como se percebe, o constituinte se debruçou exaustivamente à regulação do tema tributário, elencando, logo no início do capítulo dedicado ao assunto, as pessoas políticas que podem exercer o poder de tributar, as espécies tributárias e os fatos que podem dar ensejo à criação de tais tributos, tendo o cuidado de discorrer fartamente sobre os princípios gerais tributários, os limites do poder de tributar, os tributos das entidades federadas e a repartição das receitas tributárias.

É possível concluir, pois, levando em conta os conceitos de sistema e micro-sistema, que as normas que regulam o tema tributação na Constituição

²² BASTOS, Celso Ribeiro. op. cit., p. 124/125.

²³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário – 1º Volume**. 5ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 25.

²⁴ Ibidem, p. 28.

Brasileira formam um verdadeiro micro-sistema, cuidando de normas que “gravitam em torno do mesmo assunto: o tributo”²⁵.

Hugo de Brito Machado afirma que “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”²⁶.

O mesmo raciocínio é desenvolvido por Bernardo Ribeiro de Moraes ao afirmar que “em verdade, o poder fiscal, sendo um dos aspectos da soberania, é uma faculdade (força, poder) que o Estado tem, no caso, de criar contribuições compulsórias (tributos) e exigí-las”²⁷.

Cabe assentar, contudo, que por ser o Estado brasileiro uma Federação, o poder de tributar é dividido entre as várias pessoas políticas que a compõem, a saber: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, constando expressamente no texto constitucional a parcela de competência que cabe a cada uma delas.

No entanto, não é fácil conceituar a palavra “tributo”. O termo, no ordenamento jurídico brasileiro, é usado com várias acepções diferentes, o que levou Paulo de Barros Carvalho a concluir que:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) tributos como quantia em dinheiro;
- b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) tributo como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) tributo como norma jurídica tributária;
- f) tributo como norma, fato e relação jurídica²⁸.

Mas tributo, como “obrigação de trazer dinheiro aos cofres públicos”²⁹ foi conceituado pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 3º, o que levou Geraldo Ataliba³⁰ a empreender severa crítica, afirmando que:

Não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero precepto didactico, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional.

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 125.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 25.

²⁷ DE MORAIS, Bernardo Ribeiro, op.cit., p. 253.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 14

²⁹ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 127.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32/33.

Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes³¹.

E arremata o assunto nos dando a definição de tributo, que reconhece como sendo:

uma obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constituiu em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegada por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posta pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)³².

Cabe observar, contudo, que embora no plano constitucional a matéria tributária esteja amplamente regulada, a Constituição “não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através da lei”,³³ indicando expressamente, quais espécies tributárias cada ente tributante está autorizado a instituir, sendo certo que “o ente político que recebeu competência tributária pode, a seu critério, dela se utilizar ou não. Em qualquer caso, usando-a ou não, ela lhe é exclusiva. O seu não exercício não implica a sua transferência automática para outra pessoa pública”³⁴.

2.2 Espécies Tributárias

Como se percebe, o constituinte foi, de fato, cuidadoso acerca do tema. Aliás, o tratamento minucioso da matéria tributária, levou Paulo de Barros Carvalho a constatar que:

O estudo do direito comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à

³¹ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

³² ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 34.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 36.

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 129.

matéria tributária farta nesse de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez³⁵.

Cabe asseverar, contudo, que não obstante os cuidados do constituinte, a doutrina e a jurisprudência divergem sobre vários temas no que se refere a tributos, inclusive acerca das espécies tributárias autorizadas constitucionalmente. Leandro Paulsen, de maneira extremamente didática, afirma que as espécies tributárias são classificadas da seguinte forma:

- a) Impostos
 - a.1. nominados (arts. 145, I, 153, 155 e 156)
 - a.2. residuais (art. 154, I)
 - a.3. extraordinários de guerra (art. 154, II)
- b) Taxas
 - b.1. de poder de polícia (art. 145, II, primeira parte)
 - b.2. de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, segunda parte)
- c) Contribuições de melhoria (art. 145, III)
- d) Contribuições especiais
 - d.1. Sociais
 - d.1.1. gerais (art. 149, primeira parte)
 - d.1.2. de seguridade social
 - d.1.2.1. nominadas (art. 149, primeira parte c/c art. 195, I, II, III)
 - d.1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4º)
 - d.1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital, municipal (149, § 1º/EC 41/2003)
 - d.2. De intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte)
 - d.3. Do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte)
 - d.4. De iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A/EC nº 39/2002)
- e) Empréstimos compulsórios
 - e.1. extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)
 - e.2. de investimento (art. 148, II)³⁶

É este, hoje, o quadro das espécies tributárias, não sendo tarefa fácil para o intérprete identificar, na prática, a diferença entre uma e outra, sendo certo que a “importância de discriminar as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está no fato de que cada uma corresponde um regime jurídico próprio.³⁷

Geraldo Ataliba afirma que esta diferenciação “se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 139/140.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 35.

³⁷ Ibidem, p. 33.

como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas irrenunciáveis³⁸”.

De qualquer sorte, é do texto constitucional que se extraem as espécies tributárias. O ente tributante é autorizado apenas a instituir, cobrar ou majorar tributo já previsto constitucionalmente, cujo exercício de competência não lhe seja vedado, “respeitados, obviamente, todos os princípios constitucionais que informam a tributação”³⁹, donde se faz necessário descobrir no que consiste e quais são estes princípios que têm por objetivo limitar a ação do legislador infraconstitucional.

2.3 Princípios que informam o Sistema Tributário

É preciso, antes de qualquer coisa, ter em mente que os princípios constitucionais são de suma importância para o intérprete-aplicador da lei, visto que diante da omissão da norma jurídica, são sempre invocados na busca do real entendimento do Direito⁴⁰, sendo oportuna a transcrição do que Ricardo Lodi Ribeiro define como princípio:

princípios são enunciados genéricos que se encontram em uma posição intermediária, no que tange à abstração, entre os valores e as regras. Os primeiros – idéias abstratas, mas sem qualquer concretude -, embora não contidos nos textos legais, informam todo o ordenamento jurídico; são os valores da justiça, da segurança jurídica, da liberdade e da igualdade. As últimas, ao contrário, revelam um alto grau de concretude, atribuindo direitos e deveres, e se subordinam aos valores e princípios⁴¹.

Para que não se cometa equívocos, é preciso esclarecer, inicialmente, que o fato de um assunto ter sido objeto dos cuidados do constituinte não significa ser o mesmo necessariamente princípio orientador da legislação infraconstitucional. José Joaquim Gomes Canotilho adverte que os sistemas jurídicos são compostos por dois tipos de normas: As regras e os princípios, cujas diferenças qualitativas são fundamentalmente, nos seguintes aspectos:

(1) – os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os

³⁸ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 63.

³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 130.

⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de, op. cit. 88.

⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Interpretação da Lei Tributária na era da Jurisprudência Dos Valores**. In: TORRES, Ricardo Lobo (organizador). **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 354.

condicionalismos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (...) a convivência dos princípios é conflitual; a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem; as regras antinômicas excluem-se.

(2) - Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, “à lógica do tudo ou nada”), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais, nem menos;

(3) - Em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois eles contém apenas “exigências” ou “Standards” que, em “primeira linha” (prima facie), devem ser realizados; as regras contém “fixações normativas” definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias;

(4) - Os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas)⁴².

De fato, são os princípios constitucionais tributários que norteiam o Supremo Tribunal Federal no controle da constitucionalidade de leis infraconstitucionais que regulem matéria tributária, razão pela qual a fiel observância dos mesmos é *conditio sine qua non* para a criação dos tributos, pelas pessoas políticas em nosso país⁴³, sendo certo que ao lado das imunidades “traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis⁴⁴.”

Estes princípios, que funcionam como limitação ao poder de tributar, foram expressamente insertos no texto constitucional e foram enumerados por Sacha Calmon Navarro Coelho da seguinte forma:

- a) legalidade formal e material da tributação (art. 5º, II e 150, I);
- b) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (art. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”);
- c) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”, e 195, § 6º);
- d) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);
- e) princípio da isonomia tributária (art. 5º, I, e 150, II);
- f) princípio da capacidade econômica e da impessoalidade dos impostos (art. 145, § 1º);
- g) princípio do não confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;
- h) princípio da generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda (art. 153, § 2º);
- i) princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (art. 153, § 4º, I e 156, § 1º);

⁴² CANOTILHO, José Joaquim Gomes, op. cit., p. 167/168.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 39.

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 199.

j) princípio da não-cumulatividade do ICMS e IPI (art. 153, § 3º, II e 155, II)⁴⁵.

Mas não são só estes os princípios considerados importantes para o sistema tributário. Estes são apenas aqueles expressamente inseridos no texto constitucional. O próprio Sacha Calmon relaciona outros, que afirma serem decorrentes do sistema constitucional brasileiro, a saber:

- a) princípio federativo da uniformidade da tributação federal;
- b) princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;
- c) princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;
- d) princípio da isonomia entre as pessoas políticas;
- e) princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos periódicos;
- f) princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;
- g) princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato;
- h) princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional⁴⁶.

Dentre todos estes princípios enumerados, Roque Antônio Carrazza, defende que em matéria tributária merecem destaque apenas seis: o republicano, o federativo, o da autonomia municipal, o da anterioridade, o da legalidade e o da segurança jurídica⁴⁷.

Mas tal posicionamento não é unânime da doutrina, sendo certo que outros autores, entre eles José Afonso da Silva⁴⁸, Hugo de Brito Machado⁴⁹ e Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco⁵⁰, indicam outros princípios como sendo os mais importantes para a ordem tributária.

Contudo, considerando que os princípios apontados por Roque Antônio Carrazza acabam incorporando os demais princípios citados pelos outros estudiosos, cabe tecer breves considerações acerca de cada um deles.

2.3.1 Princípios resultantes do Sistema Constitucional

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 198.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 198.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 39.

⁴⁸ DA SILVA, Jose Afonso, op. cit., p. 693/699.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.27/33.

⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, op. cit., p. 1280.

2.3.1.1 Princípio Republicano

Dizer que o Brasil é uma República significa afirmar que estamos diante de um governo onde todos os cidadãos “têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais”⁵¹.

De sorte que este princípio, pela sua importância, “ressoa por toda a ordem jurídica”⁵², merecendo destaque a observação feita por Roque Antônio Carraza:

O Princípio republicano vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a idéia de república deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades. Também no domínio dos tributos devem ser excluídas quaisquer distinções de classe, de casta ou de índole meramente política⁵³

No campo tributário, o Princípio da Igualdade é consequência direta do Estado Republicano que não admite tratamento diferenciado entre os seus cidadãos. Também decorre dele a consagração constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que indica, pelo menos em tese, quem tem condição objetiva para, suportar a carga tributária no que se refere aos⁵⁴, donde ser possível afirmar que “o Princípio da Capacidade Contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos⁵⁵”.

2.3.1.2 Princípio Federativo

A principal característica de uma federação é a autonomia dos estados que a compõem. “Trata-se de uma unidade dentro da diversidade”, na lição de Uadi Lammêgo Bulos⁵⁶, para quem “a unidade é ela, a federação, enquanto a diversidade

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. p. 59.

⁵² BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit. p. 387.

⁵³ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., p. 83.

⁵⁴ Ibidem, p. 86.

⁵⁵ Ibidem, p. 87.

⁵⁶ BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p. 711.

é inerente às partes que a compõem, isto é, os Estados, com seus caracteres próprios”.

Com acuidade, Celso Ribeiro Bastos define federação como sendo:

uma forma particular de estado politicamente descentralizado. Nela a fruição de competência política pelos ordenamentos jurídicos parciais não decorre de simples delegação da autoridade central, mas, sim, de previsão constitucional. É a lei maior, fruto da vontade juridicamente ilimitada do poder constituinte, que, ao criar o Estado, fá-lo de tal sorte que a competência própria deste não se encontre sediada em uma única pessoa de direito público (União), mas se reparta em assuntos ou matérias, cujo governo compete àquela, e em outras, cuja direção caberá à diversas pessoas jurídicas de direito público, igualmente com capacidade política, denominadas geralmente, Estados.⁵⁷

Neste contexto, transportando referido princípio para o campo tributário, é possível concluir que a repartição das competências e das receitas tributárias é mera consequência da Federação sendo tais matérias, inclusive, dispostas na ordem constitucional, como leciona Hugo de Brito Machado.

A atribuição de competências tributárias é matéria constitucional. O Legislador Ordinário não pode cuidar desta questão, nem criar ficções legais que impliquem de qualquer forma, alteração das regras da Constituição. O CTN tem regra expressa afirmando que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.⁵⁸

Sacha Calmon Navarro Coêlho arremata o tema, exprimindo, de maneira cristalina que:

No campo do Direito Tributário, tanto a União como os Estados-Membros e os seus Municípios estão adstritos às regras de constituição de suas leis complementares. Isto feito, cada qual é autônomo para instituir e reger os seus tributos. A autonomia política jurídica e a administrativa da União, dos Estados-Membros, dos municípios e do Distrito Federal se faz presente de modo isonômico⁵⁹.

2.3.1.3 Princípio da Autonomia Municipal

Roque Antônio Carraza⁶⁰ afirma enfaticamente ser este princípio, do ponto de vista tributário, tão importante “que lei alguma, nenhum poder, nenhuma

⁵⁷ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 97/98.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 200.

⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 27.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. p. 160/161.

autoridade (inclusive judiciária), poderá, direta ou indiretamente, às claras ou sub-repticiamente, mediante ação ou omissão, derogá-lo ou, de algum modo, amesquinhá-lo”.

E esta parece ser a opinião de outros estudiosos do tema, como Paulo Bonavides, que afirma:

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País, com a carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garantia.⁶¹

Com efeito, a Carta Constitucional confere aos municípios, “todos os poderes inerentes a sua faculdade para dispor sobre tudo aquilo que diga respeito ao seu peculiar interesse”⁶², donde se conclui, que do ponto de vista tributário os municípios:

Têm direito subjetivo à autonomia e, destarte, ao pleno e livre exercício de suas competências tributárias. Podem, pois, impugnar judicialmente qualquer ato normativo detrimetoso de suas prerrogativas constitucionais, máxime as recebidas para criar o IPTU (imposto predial e territorial urbano), o ISS, o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, os tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria) municipais e a contribuição para o custeio do sistema de previdência e assistência social de seus servidores, e, sem embargo de sua constitucionalidade duvidosa, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.⁶³

De sorte que, como bem observado por Alcides Jorge Costa, “os municípios têm uma participação como jamais tiveram no “bolo” tributário. Entre o que eles arrecadam diretamente e as transferências que a Constituição manda fazer, os municípios hoje têm cerca de 18% da arrecadação”.⁶⁴

2.3.2 Princípios Constitucionais Tipicamente Tributários

⁶¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314.

⁶² BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 120.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 180.

⁶⁴ COSTA, Alcides Jorge. **História da Tributação no Brasil**. In: FERRAZ, Roberto (coordenação), op. cit., p. 80.

Cabe agora, tecer considerações acerca de três outros princípios que a doutrina e a jurisprudência, de maneira praticamente unânime, consideram como sendo os mais importantes no que se refere ao sistema tributário - princípios da legalidade, da anterioridade e o da segurança jurídica.

2.3.2.1 Princípio da Legalidade Tributária

A origem do Princípio da Legalidade nas ordens constitucionais, segundo José Osvaldo Casás, se deu na Carta Magna de 15 de junho de 1215, extraída pelos barões da Inglaterra do Rei João Sem Terra⁶⁵, informação esta, endossada por Bernardo Ribeiro de Moraes, que a complementa para dizer que:

[...] do princípio tradicional da necessidade do consentimento dos súditos para lhes impor tributos passou-se para o princípio próprio da legalidade tributária, exigindo-se que o tributo seja aprovado pelos representantes dos contribuintes, que fazem parte do poder legislativo, cuja expressão natural é a lei. As constituições modernas contém disposição expressa exigindo a aprovação de tributos pelos órgãos legislativos competentes. Pela concepção atual do princípio da legalidade tributária, não há tributo sem lei.⁶⁶

O Brasil - está escrito no preâmbulo da Constituição Federal - é um Estado Democrático e mais do que democrático, de Direito, consoante expresso logo no *caput* do 1º, o que significa dizer que o próprio Estado se submete à ordem normativa vigente, ou, nas palavras de Jorge Miranda:

Estado de Direito é o Estado em que, para a garantia dos direitos dos cidadãos, se estabelece juridicamente a divisão do poder e em que o respeito pela legalidade (seja a mera legalidade formal, seja - mais tarde - a conformidade com valores materiais) se eleva a critérios de ação dos governantes.⁶⁷

Roque Antônio Carraza, por sua vez, esclarece que não se deve confundir *estado de direito* com *estado constitucional*, pois naquele (de direito) apenas os atos do executivo e do judiciário estão submetidos ao princípio da legalidade, o que não ocorre com o legislativo já que este princípio não poderia ser

⁶⁵ CASÁS, José Osvaldo. **Os Princípios no Direito Tributário**. In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit., p. 298.

⁶⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário – 2º Volume**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 90.

⁶⁷ MIRANDA, Jorge, op. cit., p. 48.

aplicado à legislação, enquanto neste (constitucional) a Constituição é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica, regulando a atuação dos três poderes, reconhecendo, porém, que a expressão “estado de direito” acabou sendo mais difundida que “estado constitucional”⁶⁸.

De sorte que, tendo em mente o esclarecimento acima, torna-se pertinente a observação feita por José Afonso da Silva, no sentido de que o fato de um Estado viver sob o império da lei não significa, automaticamente, ser o mesmo democrático, uma vez que se tratariam, na verdade, de duas coisas distintas.

*O princípio da legalidade, num Estado Democrático de Direito, funda-se no princípio da legitimidade, senão o Estado não será tal. Os regimes ditatoriais também atuam mediante leis. Tivemos até recentemente uma legalidade extraordinária, fundada em atos institucionais e atos complementares, embasada no critério da força e não no critério da legitimidade. Prova de que nem sempre a ordem jurídica é justa. O princípio da legalidade só pode ser formal na exigência de que a lei seja concebida como *formal* no sentido de ser feita pelos órgãos de representação popular, não tem abstração ao seu conteúdo e à finalidade da ordem jurídica.*⁶⁹

Neste diapasão, e considerando que o sistema normativo brasileiro encontra seu fundamento de validade na Constituição Federal – portanto, Estado Constitucional, segundo o conceito acima exposto - é forçoso reconhecer que o mesmo só poderá captar recursos financeiros junto à sociedade, se houver lei que assim o autorize, tal como previsto no texto constitucional. Não podemos olvidar, contudo, e vale à pena repetir, que o exercício da competência tributária é uma faculdade do ente tributante, que pode exercê-la ou não, de acordo com sua conveniência, inclusive política.

Neste contexto, cabe registro da observação feita por Bernardo Ribeiro de Moraes acerca dos Estados modernos e a maneira como os mesmo interferem no patrimônio de seus cidadãos, donde ser absolutamente imprescindível respeito ao Princípio da Legalidade.

Os Estados modernos se qualificam como Estados de Direito, que submetem toda a atividade estatal e os direitos e garantias dos administrados à supremacia do direito. O tributo, sem dúvida, é uma limitação legal à liberdade e à propriedade individual, cabendo exclusivamente ao Poder Legislativo criar, modificar ou extinguir a espécie tributária. E o princípio da legalidade tributária, incontestavelmente, se apresenta como um princípio fundamental do Estado moderno, estabelecendo que a faculdade de criar tributos é exclusiva do Estado e somente poderá ser exercida mediante lei. O

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., p. 394/395

⁶⁹ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 427.

Princípio da Legalidade é um princípio fundamental do direito constitucional tributário⁷⁰.

De sorte que a estrita observância da lei, e aqui pouco importa seja ela tributária ou não, é um dos princípios estruturante do Estado Democrático de Direito, pois nos exatos termos do princípio da legalidade genérica, que vem estampado no artigo 5º, II da Constituição Federal ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal dispositivo “encerra, pois, um dogma fundamental, que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com o indivíduo, que, afinal, tem o direito de fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe”⁷¹, donde se conclui que de uma maneira geral “os direitos e obrigações dos habitantes [...] só podem existir em função de sanções legislativas, e o Poder Executivo está impedido de criá-las, tampouco Poder Judiciário aplicá-las, na ausência de lei que as estabeleça”⁷²

O Princípio da Legalidade Tributária ou da reserva legal que informa o sistema tributário nacional, por sua vez, “agrega à garantia consubstanciada pela regra geral da legalidade, em matéria de instituição e de majoração de tributos, um conteúdo adicional qualificado”,⁷³ e vem plasmado na Constituição Federal da seguinte forma:

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 estabeleça⁷⁴;

Da simples leitura deste dispositivo, se extrai que a norma constitucional exige lei, em sentido formal e material, não só para a instituição de tributo, mas também para a sua majoração, de sorte que podemos concluir, por uma interpretação lógico-sistemática, que se faz necessária a existência de lei também para a exoneração da obrigação de pagar tributo e estabelecer penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias⁷⁵, embora esta não seja a opinião de

⁷⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Segundo Volume, op. cit., 88.

⁷¹ CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 242.

⁷² ALTAMIRANO, Alejandro. **Princípios e Limites da Tributação**. In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit., p. 149.

⁷³ PAULSEN, Leandro. **Curso**, op. cit. p.87.

⁷⁴ MORAES, Alexandre de. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 176.

⁷⁵ Ibidem, p. 121.

Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem não haveria necessidade de lei uma vez que “o sujeito passivo tributário não seria surpreendido no meio do exercício”⁷⁶.

Esta exigência intransigente da lei para criar ou aumentar exações tributárias levou Alejandro Altamirano a afirmar que “o direito tributário, devido aos valores em disputa e a tensão que gera a relação fisco/contribuinte, adere totalmente ao modelo dogmático com forte dependência da tradição positivista”⁷⁷, donde se faz necessário descobrir no que consiste exatamente esta espécie normativa denominada “lei”, para o direito tributário.

Para Clóvis Beviláqua, *apud* Bernardo Ribeiro de Moraes⁷⁸, Lei “é uma regra geral que, emanada de autoridade competente, é imposta, coativamente, à obediência de todos”

De maneira bastante objetiva Aliomar Baleeiro defende que, formalmente, lei é o ato normativo do parlamento sancionado pelo Executivo ou promulgado pelo Poder Legislativo, na falta de sanção oportuna ou no caso de rejeição do veto, afirmando ainda, que materialmente ou substancialmente, é o ato que regula situação gerais e impessoais, donde que aquele ato que regule apenas uma situação individual não pode ser considerado lei, mas ato administrativo⁷⁹. Deste último ponto discorda Celso Ribeiro Bastos, para quem “ambas têm a mesma força normativa e produzem os mesmos efeitos. Assim sendo, é de se desprezar a circunstância de ser a lei genérica, impessoal, abstrata ou de efeitos concretos. Em ambas as hipóteses, seu regime jurídico será idêntico.”⁸⁰

Tal discussão serve para demonstrar que o conceito do que seja a espécie normativa “Lei” não é pacífico e varia de acordo com a época sob análise, o que levou Jorge Miranda à conclusão que “as mais significativas concepções sobre o Estado e o Direito, projectam-se necessariamente em diversos entendimentos do que seja (ou deva ser) a lei.”⁸¹

Especificamente no que se refere à matéria tributária, Bernardo Ribeiro de Moraes, esclarece que ser esta uma espécie legislativa diferenciada das outras leis existentes nos demais ramos do direito, já que descreve “elementos pressupostos do

⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. 2º Volume, op. cit., p. 110.

⁷⁷ ALTAMIRANO, Alejandro. **Princípios e Limites da Tributação**. In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit., p. 125.

⁷⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. 2º Volume, op. cit., p. 131.

⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.402/403.

⁸⁰ BASTOS, Celso Ribeiro, op. cit., p. 146.

⁸¹ MIRANDA, Jorge, op. cit. p. 241.

fato (deve conter uma situação de fato com indícios de capacidade contributiva) e consequência (deve determinar o nascimento da obrigação tributária caracterizando o credor e o devedor, bem como o objeto dessa obrigação”⁸², o que não significa dizer, como bem observado por Leandro Paulsen:

que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), devam, necessariamente, constar da lei de modo expresso. [...] Não há impedimento à utilização de **tipos abertos** e de **conceitos indeterminados**, [...] desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quando ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo. Não há impedimento, igualmente, à utilização de **norma tributária em branco** que exija a consideração de simples dados fáticos ou técnicos necessários à sua aplicação. [...] a **definição em abstrato** dos aspectos da norma tributária impositiva está sob reserva legal. A definição “em concreto” diz respeito a momento posterior, de aplicação da lei⁸³.

No entanto, não obstante tal indeterminabilidade, é preciso ter em mente que o princípio em comento exige que a descrição do fato imponible seja minuciosamente descrito na lei, de sorte que não remanesçam dúvidas por ocasião de sua interpretação/aplicação se a conduta praticada pelo contribuinte enquadra na descrição do tipo. Ou seja, não basta que a exação tributária seja veiculada por lei formalmente editada, é preciso também, estrita observância ao princípio da tipicidade, como defende Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirmando que uma lei pode até ser formalmente instituída, não implicando automaticamente, que seu conteúdo obedeça aos ditames impostos pelo texto constitucional para a criação ou majoração de tributos, sendo portanto, inapta para os seus fins. À propósito:

por primeiro, é preciso dizer que enquanto a legalidade formal diz respeito, ao veículo (lei), a tipicidade entronca com o conteúdo da Lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. O princípio da legalidade, originariamente, cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do direito, [...] passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídico-tributária. Por isso, em segundo lugar é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente [...]. Tipificada, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o descritor e o prescriptor [...]. Assim, se a lei instituiu imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Esta restará inaplicada e inaplicável. Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa.⁸⁴

⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. 2º Volume, op. cit., p. 143.

⁸³ PAULSEN, Leandro. **Curso**, op. cit., p. 88/89, destaques do autor.

⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit. p.225.

Cabe assentar ademais, como fez com acuidade Humberto Ávila, que o termo “legalidade” se refere a três espécies diferentes de normas, de sorte que dependendo do ângulo com que for observada, pode ter significados diferentes,⁸⁵ concluindo, mais adiante, que:

O próprio dispositivo constitucional segundo o qual é exigida a lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributo ilustra essa tridimensionalidade. Ele pode ser examinado como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei. Como *princípio*, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e segurança jurídica, sem prescrever comportamentos específicos que provoquem efeitos que contribuam para a realização desse ideal. E como *postulado*, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, pré-excluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico.⁸⁶

De qualquer forma, independentemente do que se considere como “lei”, para o direito tributário o seu conteúdo tem que ser muito bem definido, sendo possível afirmar que a norma constitucional se refere à lei em sentido formal e material. Contudo, não é suficiente a observância do princípio da legalidade ou, como preferem alguns, da tipicidade. É preciso ter em mente que todos os princípios retores da tributação são conexos e entrecruzados, donde que anterioridade, tipicidade e irretroatividade são subprincípios que florescem do tronco robusto do princípio da legalidade ao longo da história.⁸⁷

Em razão do exposto, chega-se à conclusão que “as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quanto a lei delimita, concreta e exaustivamente o *fato tributável*”⁸⁸. Isto é: quando descreve abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

2.3.2.2 Princípio da Anterioridade Tributária

⁸⁵ Ibidem, p. 279.

⁸⁶ Ibidem, p. 281/282.

⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit. p. 221.

⁸⁸ CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 246.

Pelo princípio da anterioridade, estampado no artigo 150, Inciso III, alíneas “a” e “b” da Norma Constitucional, fica vedado ao ente tributante instituir ou majorar tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituir ou aumentar e antes de decorridos 90 (noventa) dias da data da publicação da mesma, salvo quando se tratar de contribuição para a seguridade social, quando basta que seja observada a anterioridade nonagesimal, que Uadi Lammego Bulos chama de “princípio da carência tributária”⁸⁹. O objetivo deste princípio, pela regra geral, é garantir que o contribuinte não seja surpreendido com uma nova exigência fiscal no ano em curso, ou quando menos antes de decorridos noventa dias de sua instituição, de sorte que possa se organizar para fazer frente à nova obrigação tributária.

Leandro Paulsen, defende a importância deste princípio esclarecendo tratar-se de uma garantia de “cunho exclusivamente tributário, não encontrando paralelo relativamente à obrigação de outra natureza, nem mesmo penal”⁹⁰. Afirma, ainda, que a constituição estabelece três normas de anterioridade, que pelo didatismo merece transcrição integral:

- a) para os tributos em geral:
 - a.1. anterioridade de exercício;
 - a.2. anterioridade nonagesimal mínima;
- b) para as contribuições de seguridade social:
 - b.1. anterioridade nonagesimal.

A anterioridade geral é aquela “consagrada no artigo 150, III, “b” da CF. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição ou majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. A anterioridade nonagesimal mínima consta no artigo 150, III [...]. Garante ao contribuinte o interstício de 90 dias desde a publicação da lei instituidora ou majoradora de tributos para que possa incidir e gerar obrigações tributárias[...]. A anterioridade prevista no art. 195, § 6º, da CF, especificamente para as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, tem sido chamada pela doutrina e pela jurisprudência de anterioridade nonagesimal, especial ou mitigada. Trata-se de norma especial, aplicável às contribuições de seguridade social e que consiste na exigência de um interstício de noventa dias entre a publicação da lei e sua incidência de modo a gerar obrigações tributárias válidas⁹¹.

Neste contexto, levando em conta que o objetivo do constituinte foi proteger o cidadão de eventuais excessos do ente tributante, a conciliação dos dispositivos constitucionais leva à conclusão de que a anterioridade de exercício somada à anterioridade nonagesimal é a regra. A lei tributária que crie ou majore

⁸⁹ BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p.1209.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso**, op. cit., p. 95.

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso**, op. cit., p. 98.

tributos só incidirá sobre os fatos que ocorrerem no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, respeitado o prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação da lei e sua aplicação, de sorte que se uma lei for publicada em 31 de dezembro deste ano, só terá incidência a partir de 31 de março do ano que vem ou de outro modo, para incidir a partir de 01 de janeiro terá que ser sido publicada no máximo em até 01 de outubro do ano anterior, salvo aquelas que disponham sobre contribuições para financiamento da seguridade social que deverão observar tão somente o interstício de noventa dias.

Isto porque este princípio “é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para o contribuinte, com instituição ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro”⁹², nas palavras de Roque Antônio Carraza, para quem:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranqüilidade, sua vida econômica⁹³.

Cabe observar, contudo, que a constituição dispensa a observância deste princípio para os seguintes tributos: a) imposto de importação de produtos estrangeiros (153, I, CF); b) imposto de exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (153, II, CF); c) imposto de produtos industrializados (153, IV, CF); d) imposto de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (153, V, CF); e) impostos extraordinários de guerra (154, II, CF); f) empréstimos compulsórios para atender a despesas decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (148, I, CF). Para estes casos, não há necessidade, sequer, de respeito à anterioridade nonagesimal. Por expressa disposição constitucional, o tributo pode ser cobrado a partir da entrada em vigor da lei que o instituiu ou aumentou.

2.3.2.3 Princípio da Segurança Jurídica

⁹² CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 189.

⁹³ Ibidem, p. 189.

O Princípio da segurança jurídica é um princípio constitucional implícito que tem por objetivo concretizar os valores que fundamentam o Estado de Direito Democrático, servindo, portanto, de instrumento de garantia da operatividade dos direitos fundamentais assegurados na Carta Constitucional.

No campo tributário, este princípio assim como as proibições de desigualdades e as imunidades constituem limitações constitucionais ao poder de tributar⁹⁴. Pela sua importância, é considerado mais do que princípio, “é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores). É garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo”⁹⁵.

Neste contexto, no que se refere a tributos, todos aqueles princípios acima referidos, ainda que somente citados, têm por finalidade precípua garantir segurança aos contribuintes, de sorte que não se sintam ameaçados em suas posses pelo poder desmedido do Estado, que agora este se encontra limitado pela Constituição, donde ser possível afirmar que a Constituição Brasileira estabeleceu um escudo de proteção do contribuinte, protegendo-o de todo e qualquer abuso do ente tributante, o que alguns doutrinadores denominam de Estatuto do Contribuinte. Paulo de Barros Carvalho⁹⁶ *apud* Roque Antônio Carraza, à propósito, esclarece que:

Define-se o estatuto do contribuinte ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade⁹⁷.

Ciente de que o Estado não é um fim em si mesmo, e que só tem razão de ser para proteger os interesses da sociedade que o compõe, é preciso que seus cidadãos assim se sintam, não sendo o princípio em questão nada mais do que o

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit. p. 419/430.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 432.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do contribuinte. Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. Vox Legis, 141/36

⁹⁷ CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 422.

direito do indivíduo “poder confiar em que os seus actos ou as decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas”⁹⁸.

⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 1988, p. 938

3 MEDIDAS PROVISÓRIAS E SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1 Princípio da Legalidade e Medidas Provisórias

Pois bem. Diz o artigo 62 da Constituição Federal que Medida provisória *tem força de lei*, o que tem levado alguns doutrinadores a afirmar que não se pode confundir ambas. Medida Provisória é uma coisa e lei outra bem diferente. Uadi Lammêgo Bulos, num minucioso estudo comparativo, afirma categoricamente que são duas espécies normativas completamente diferentes, e para comprovar assevera que as medidas provisórias constituem ato **excepcional**, uma vez que não nascem do Poder Legislativo, mas sim de um ato pessoal do Presidente da República, sendo certo que não são leis, apenas têm os atributos destas; São **efêmeras**, na medida em que duram no máximo cento e vinte dias, enquanto as leis se pretendem duradouras; são **precárias**, posto que podem ser rejeitadas a qualquer momento pelo Congresso Nacional, tanto que se não convertidas em lei, perdem sua eficácia. São editadas, expedidas ou adotadas, enquanto as leis após a promulgação passam a existir sem necessidade de confirmação e, se revogadas, perdem validade para o futuro (*ex nunc*); As medidas provisórias são **condicionadas** a dois pressupostos (urgência e relevância), que têm que estar presentes simultaneamente e não alternativamente, o que não se exige para a introdução de uma lei no mundo jurídico.⁹⁹

O mesmo entendimento é adotado por Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰⁰ e Roque Antônio Carraza, tendo este afirmado que “medidas provisórias não são leis. São sim, atos administrativos *lato sensu*, dotados de alguns atributos da lei, que o presidente da República que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência”¹⁰¹, complementando, mais adiante que “em hipótese alguma a medida provisória poderá criar ou aumentar tributos¹⁰²”, e dentre as várias razões que elenca para fundamentar seu ponto de vista assevera que:

⁹⁹ BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p. 978/979 .

¹⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p 267.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit. p. 272.

¹⁰² Ibidem, p. 292.

A lei ordinária, como vimos, submete-se a um processo de elaboração complexo que exige a co-participação de, pelo menos, dois Poderes do Estado (o Legislativo e o Executivo). Ademais, antes dela entrar em vigor e produzir efeitos, seu conteúdo é amplamente discutido (e não raro, conhecido pela opinião pública). Isto obviamente não se dá com a medida provisória, que brota de chofre, no silêncio dos gabinetes, da vontade isolada e, por vezes, imperial do chefe do executivo. Se, porventura, medida provisória pudesse criar ou aumentar tributos, que seria da estrita legalidade, da segurança jurídica, da não-surpresa dos contribuintes?¹⁰³

José Afonso da Silva, por sua vez, aponta uma diferença fundamental entre as duas figuras. As medidas provisórias são sujeitas a uma condição resolutiva, donde que perdem sua qualificação legal – de medida provisória – se não aprovadas no prazo previsto constitucionalmente. Ou viram lei, ou perdem sua eficácia.¹⁰⁴

De outro giro, cabe assentar que não houve por parte do Constituinte ou mesmo do Congresso Nacional, preocupação em regulamentar o processo para a edição das medidas provisórias. Em razão disso toda e qualquer matéria do interesse do Poder Executivo, mesmo que diga respeito à criação ou majoração de tributo, passou a ser regulada por meio deste instituto, sendo “que o conceito de relevância e urgência tornou-se prerrogativa do Poder Executivo que, ao longo do tempo, deixou sequer de necessitar justificar este requisito, tomando-o por pressuposto”¹⁰⁵.

De fato, a Constituição traz em seu corpo um rol das matérias que não podem ser reguladas por meio de medidas provisórias (art. 62, § 1º). E ali não se encontra elencada a criação ou majoração de tributos. Aliás, no art. 2º do mesmo artigo afirma que a medida provisória que criar ou majorar impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se convertidas em lei até o último dia do ano em que tiver sido editada. Em razão disso, há quem defenda ser possível a utilização desta espécie normativa para a instituição ou majoração de toda e qualquer espécie tributária, ao argumento de que as limitações impostas pelo constituinte derivado não atingem a área tributária, donde que tendo as medidas provisórias “força de lei”, são aptas a instituir ou majorar tributos para os quais não

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 292/293.

¹⁰⁴ SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 534.

¹⁰⁵ SCAFF, Ferando Facury. **Quando as Medidas Provisórias se transformaram em Decretos-Lei ou Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil.** In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit., p. 577.

se exija Lei Complementar¹⁰⁶. Esta posição é compartilhada por Roque Antônio Carraza¹⁰⁷, que acrescenta, ademais, que “com exceção dos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, todos os demais tributos só poderiam ser exigidos se a medida provisória que os instituísse houvesse sido convertida em lei até noventa dias antes do término do exercício financeiro”¹⁰⁸. Ou seja, salvo as exceções constitucionalmente previstas, é possível a utilização de medida provisória para a criação ou majoração de tributos desde que respeitado o princípio da anterioridade e a noventena exigidos constitucionalmente para leis que disponham sobre tal assunto.

Não obstante isso, a corrente majoritária na doutrina advoga a tese diametralmente oposta no sentido de que a não inclusão de matéria tributária neste dispositivo se deveu única e exclusivamente à incompatibilidade entre o princípio da anterioridade e o pressuposto da urgência, necessário para a adoção de qualquer medida provisória. Não se trataria, portanto, de omissão do legislador e muito menos de autorização para o trato da matéria por meio desta espécie legislativa. José Afonso da Silva, por exemplo, é absolutamente firme quando diz que:

O Presidente da República não poderá disciplinar por medidas provisórias situações ou matérias que não podem ser objeto de delegação. Seria um despautério que medidas provisórias pudessem regular situações que sejam vedadas às leis delegadas. Também não o poderá fazer em matéria tributária, porque o sistema tributário não permite legislação de urgência, já que a lei tributária material não é aplicável imediatamente, por regra, porquanto está sujeita ao princípio da anterioridade.¹⁰⁹

Esta é também a opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho, que com sua sabedoria habitual afirma que o critério da urgência só autoriza a edição de medida provisória que veicule matéria tributária, em duas situações: Criação de impostos extraordinários de guerra e instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública) e ainda assim, se o Congresso Nacional se encontrar em recesso,¹¹⁰ defendendo ainda que:

Afora estes dois casos de extrema urgência e relevância, a autorizar o uso de medidas de emergência, o constituinte previu, adrede, todas as hipóteses de urgência e relevância em matéria tributária, liberando-as ora do princípio da legalidade escrita e estrita, ora do princípio da anterioridade, ora do princípio da repartição. A) os empréstimos compulsórios de emergência em caso de calamidade pública ou de guerra externa ou de sua

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso**, op. cit., p. 90.

¹⁰⁷ CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 276.

¹⁰⁸ CARRAZA, Roque Antônio, op. cit., p. 276.

¹⁰⁹ DA SILVA, JOSÉ AFONSO, op. cit. p. 534/535.

¹¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 266.

iminência e, por suposto, os impostos extraordinários sob o mesmo fundamento, estão liberados do princípio da anterioridade e, pois, pela urgência de que se revestem, vigoram de imediato. B) as contribuições sociais cobram eficácia de 90 dias, desnecessário esperar o ano vindouro para serem cobradas (urgência de recursos para o sistema previdenciário). C) naqueles impostos ligados ao mercado externo, importação e exportação, e às políticas industrial e financeira, IPI e ISOF, a Constituição permitiu ao executivo alterar-lhes as alíquotas para cima e para baixo, sem lei, vigorando a alteração de imediato (exceção à legalidade e anterioridade).¹¹¹

Há quem defenda, ademais, que a utilização de medidas provisórias para a instituição ou majoração de tributos é uma afronta escancarada ao Princípio da Segurança Jurídica e, por conseguinte, aos direitos e garantias individuais do cidadão, que acaba sendo surpreendido com novas exações tributárias impostas unilateralmente, o que viola, por via transversa, as cláusulas pétreas da Constituição Federal, cabendo transcrição integral da opinião de José Roberto Vieira, para quem:

São duas as barreiras à utilização de medida provisória para instituição e majoração de tributos: os princípios da Legalidade Tributária e da Anterioridade Tributária, ambos concretizadores do Princípio da Segurança Jurídica; princípios todos eles incluídos no rol dos direitos e garantias individuais dos cidadãos, tema em relação ao qual estão severamente afastadas não só as emendas contrárias, mas inclusive aquelas que apenas lhes guardem tendência de contrariedade (art. 60, § 4º, IV), uma vez que cláusulas intocáveis da Lei Magna¹¹².

3.2 Princípio da Anterioridade e o pressuposto da Urgência

A edição de medida provisória requer como pressuposto a presença dos requisitos de relevância e urgência. Por outro lado, a observância ao Princípio da Anterioridade veda a instituição ou majoração tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos 90 (noventa) dias da data da publicação da mesma.

Da simples leitura de ambos os dispositivos é possível afirmar serem os mesmos inconciliáveis do ponto de vista constitucional, sendo certo que o pressuposto da urgência – necessário para a edição de toda e qualquer medida provisória - é incompatível com o respeito ao princípio da anterioridade no que se refere à matéria tributária. Ou um assunto é urgente e demanda uma atuação

¹¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 266.

¹¹² VIEIRA, José Roberto. **Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A emenda pior do que a soneto**. In: FERRAZ, Roberto (Coordenação), op. cit., p. 710.

imediate do Chefe do Executivo, ou não é e pode muito bem aguardar a conclusão do processo legislativo ordinário ou mesmo o sumário.

Quisesse o constituinte autorizar a criação ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias não teria estabelecido tantas garantias ao contribuinte, notadamente no que se refere à observância dos Princípios da Anterioridade e da Legalidade, com o objetivo de dar segurança e tranqüilidade ao cidadão. Também não teria, ademais, elencado hipóteses em que se poderia abrir exceção à aplicação de tais princípios, como o fez na Constituição Federal.

O próprio Roque Antônio Carrazza, não obstante compreenda que após a Emenda Constitucional nº 32 a discussão acerca da possibilidade de criação ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias perdeu o objeto, faz um análise interessante sobre a utilidade das medidas provisórias, cujo posicionamento, pela pertinência com o tema em estudo, comporta transcrição integral.

só há urgência a autorizar a edição de medidas provisórias, quando comprovadamente inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem grandes e inilidíveis prejuízos à nação venha a ser disciplinado por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos §§ 1º a 3º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de cem dias, contados da apresentação do projeto. Melhor elucidando, estes versículos constitucionais disciplinam o “regime de urgência constitucional”, também chamado de “processo legislativo sumário”, pelo qual é dado ao Presidente da República “solicitar urgência para projetos de sua iniciativa” (§ 1º), quer privativa, quer comum. Se isso acontecer, a Câmara dos Deputados realizará a deliberação principal (art. 64, *caput*), em até quarenta e cinco dias, e o Senado da República, a deliberação revisional no mesmo prazo, sob pena de a proposição ser incluída na “ordem-do-dia, sobrestando-se a deliberação quanto aos demais assuntos, para que se ultime a votação” (§ 1º). Havendo, nesta última casa legislativa, emendas, deverão ser apreciadas pela Câmara dos Deputados, em até dez dias (§ 2º). Tais prazos, somados, perfazem os retro-aludidos cem dias. Logo, em nosso direito positivo só há urgência se realmente não se puder aguardar cem dias para que uma lei venha aprovada, regulando o assunto¹¹³.

Nesta senda e apenas para finalizar, cabe um registro curioso. No momento em que a economia mundial vive uma crise praticamente sem precedentes, o Presidente dos Estados Unidos da América - Estado presidencialista como o Brasileiro, e que se encontra no epicentro da mesma – só pode adotar medidas legislativas em conjunto com o Congresso Americano. Sem o apoio do Congresso, não consegue fazer nada para amenizar a situação, enquanto no Brasil, já se editou uma Medida Provisória (nº 442 de 06/10/08) ao argumento de que é preciso se precaver. Ou seja: é uma questão cultural. No Brasil, como anteriormente

¹¹³ CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 278.

dito, os governantes se acostumaram e se acomodaram à idéia de que é possível regulamentar todo e qualquer assunto de maneira rápida, bastando para tanto, que o Presidente da República edite uma medida provisória.

CONCLUSÃO

A conjugação das regras constitucionais acima expostas leva à conclusão de que a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória afronta, sem sombra de dúvidas, o princípio da segurança jurídica - valor supremo da ordem tributária – cabendo ao Poder Judiciário a afirmação deste valor constitucional, constantemente vilipendiado pelos demais poderes da República, sendo precisas as palavras de Misabel de Abreu Machado Derzi¹¹⁴ *apud* Coêlho, que serão adotadas para a conclusão do presente estudo, em razão de sintetizar o pensamento que domina a doutrina acerca do tema:

Movimentos contrários, diametralmente opostos, surgem límpidos e indiscutíveis da Constituição. Medidas Provisórias, convertidas em lei, são leis que gozam de eficácia antecipada à própria existência e, claro, à publicação. Lei ordinária ou complementar, instituidora ou majoradora de tributo, embora aprovada pelo Poder Legislativo, sancionada e publicada, tem sua eficácia e aplicabilidade, automaticamente adiadas.

Por que tão profunda distinção nesses processos constitucionais, por que diferença tão radical na operatividade desses atos normativos:

A causa reside exatamente nos pressupostos de relevância e urgência que legitimam a utilização, pelo Presidente da República, de medidas provisórias. Relevância e urgência são importantes conceitos que explicam:

- a) a antecipação da eficácia e de aplicabilidade da lei, em que se não de converter as medidas provisórias, a momento prévio ao de sua existência;
- b) A eficácia imediata desde a edição, como necessária e essencial propriedade das medidas provisórias;
- c) A inexistência de qualquer discricionariedade para o chefe do Poder Executivo, o qual não tem a faculdade de adiar a eficácia a aplicabilidade das medidas provisórias para a data posterior à sua edição, quer para o exercício subsequente, quer para o momento de regulamentação. Ou se dão, no caso concreto a relevância e a urgência, cabendo, sendo próprio e adequado o uso das medidas provisórias, ou não;
- d) A antinomia existente entre o princípio da anterioridade e as medidas provisórias, uma insolúvel contradição.

Assim, as leis ordinárias ou complementares que instituem ou majoram tributos, têm a eficácia e aplicabilidade adiadas, por força do princípio da anterioridade, como regra geral no Direito Tributário, é o resultado da primazia da segurança jurídica. Do ponto de vista axiológico, prevaleceu, nos desígnios constitucionais a necessidade de previsão, de conhecimento antecipado e antecipatório, de planejamento dos encargos fiscais, sobre o imediatismo das medidas provisórias.

Instituir tributo ou aumentar tributo já existente não é urgente e nem tampouco relevante para a constituição, que, em tais casos, determina seja observado o princípio da anterioridade.

Dessa forma, temos uma primeira delimitação, posta na constituição, às expressões, aparentemente abertas, relevância e urgência. Trata-se de uma delimitação negativa que permite afirmar não ser, de modo algum urgente ou relevante, criar tributo novo ou majorar aqueles já existentes.¹¹⁵

¹¹⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Conferência em São Paulo**, 1991.

¹¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 267/268.

É por esta razão que a tese, segundo a qual o fato do legislador não ter incluído matéria tributária na limitação material do artigo 62, § 1º do texto constitucional autoriza a regulação de exações tributárias por meio de medidas provisórias não pode ser aceita. Não houve omissão, mas sim o chamado silêncio eloqüente. O legislador infraconstitucional quis dizer exatamente isso: salvo aqueles tributos que o próprio constituinte reconhece como urgentes (imposto de importação de produtos estrangeiros; imposto de exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto de produtos industrializados; imposto de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários; impostos extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios para atender a despesas decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência), e que, portanto, podem ser instituídos ou majorados por meio de medida provisória, não há como se admitir a existência de outros que não possam aguardar pelo menos cem dias para se verem aprovados pelo Congresso Nacional, de sorte a se garantir respeito aos princípios da legalidade estrita, da anterioridade tributária e por consequência o princípio da segurança jurídica e o Estado de Direito Democrático.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14ª Ed., rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª Ed. , São Paulo: Saraiva, 1980.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 1988.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª Ed. revista. Coimbra: Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos de Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Estatuto do contribuinte. Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte**. Vox Legis, 141/36.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 9ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Conferência em São Paulo**, 1991.

FERRAZ, Roberto (coordenação). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 33ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

JARACH, Dino. **O fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. 2ª Ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 11ª Ed., São Paulo: Editora Método, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis** – Tradução de Otto Maria Carpeaux. Coleção Universidade de Bolso

MORAES, Alexandre de (Coordenação). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18 Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário – 1º volume**. 5ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário – 2º volume**. 3ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed., São Paulo, 1994.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7ª Ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005.

REZENDE, Condorcet (organizador). **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo - Organizador. **Temas de Interpretação de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.