

Medida provisória em Direito Tributário: análise à luz do princípio da auto-imposição¹

Vanessa Vilela Berbel²
Profa. Dra. Marlene Kempfer Bassoli³

Resumo

Analisa-se a dicotomia entre a possibilidade de instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória e o princípio norteador do sistema tributário de auto-imposição, apanágio do modelo republicano. Observa-se que procedimento elaborativo da medida provisória, comparando com o processo legislativo previstos nos artigos Arts. 61, 64, 65, 66, 67, 68 e 69 da Constituição Federal, não obedece a consulta popular prévia à imposição, não sendo possível conferir à medida provisória natureza de lei em sentido estrito. Apura-se a impossibilidade de flexibilização do princípio da auto-imposição, por ser este assegurado pelo macro-princípio da legalidade estrita, insculpido no Art. 150, inciso I, da Constituição Federal, consistente em natureza de garantia fundamental do contribuinte-cidadão, estando no elenco das cláusulas pétreas constitucionais. Conclui-se pela impossibilidade de instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória e conseqüente inconstitucionalidade do §2º, art. 62, da Lei Maior, introduzido pela Emenda Constitucional n. 32/01.

Palavras-Chave: Princípio da auto-imposição; Garantia constitucional; Princípio republicano; Processo legislativo; Medida provisória; Lei em sentido estrito; Inconstitucionalidade.

Introdução

A imposição tributária, apesar de se mostrar absolutamente indispensável à manutenção do Estado, não pode representar penoso dever a seus cidadãos, sob pena de reação do indivíduo coagido ao sacrifício. Com o fito de direcionar o Estado a serviço de seus membros é que se impuseram, no decorrer da história, limites objetivos à sua atuação, estando nesta linha limítrofe o princípio da auto-imposição.

¹ Este ensaio teve por referência Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina, de autoria da primeira sob a orientação da segunda.

² Aluna do 5º ano de Direito da Universidade Estadual de Londrina, pós-graduanda pelo Instituto Brasileiro de Tributários – IBET e aluna do Curso Técnico em Ciências Contábeis do Instituto Monitor em São Paulo.

³ Doutora em Direito do Estado – Direito Tributário pela PUC-SP. Professora de Direito Tributário na graduação do Curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina e dos programas de Mestrado em Direito da Universidade Estadual de Londrina e da Universidade de Marília.

Para que se averigúe a observância do princípio da auto-imposição, se faz necessária a observância de dois corolários: (i) a imposição tributária apenas por meio de lei formal e (ii) que as intervenções do poder na esfera da liberdade e da propriedade dos cidadãos estejam devidamente respaldadas em lei formal que as autorize⁴.

O princípio da auto-imposição se apresenta, portanto, como garantia fundamental do contribuinte, pois impõe que qualquer inovação que venha a agravar a carga tributária seja previamente submetida à consulta popular, o que apenas se realiza por meio do emprego de lei formal, emanada pelo Poder Legislativo. Esta reserva legal do Parlamento oportuniza o controle indireto dos contribuintes ao poder de tributar, caracterizando-se como cláusula pétrea da ordem constitucional brasileira.

O surgimento do instrumento normativo do decreto-lei despertou a doutrina e jurisprudência pátria a questionar uma possível crise do princípio da auto-imposição, na medida em que se permitia o surgimento de exações sem a prévia aprovação pelos representantes do povo, ocorrendo o amesquinamento pelo Poder Executivo da atividade legiferante; destarte, clamou-se pela reformulação do instituto, gerando o advento da constituição democrática de 1988 e, com ela, o nascimento da medida provisória.

Todavia, o que parecia ser a solução para a contenção do abuso do Poder Executivo na utilização de sua atividade normativa excepcional, derivou para o mesmo caminho. A utilização das medidas provisórias se mostrou dissoluta e desbragada, desviando-se dos critérios de urgência e relevância, uma vez que o legislador constitucional não previa expressamente os limites materiais de sua utilização. Questionava-se, assim, a possibilidade ou não de utilização deste instrumento provisório em matéria tributária, mormente no que atine à imposição e majoração de tributos, sem que, com isso, se desrespeitasse os princípios norteadores do sistema pátrio.

O debate doutrinário caloroso parece ter-se cessado com o advento da Emenda constitucional n. 32/01, a qual teria, *a priori*, permitido expressamente a utilização da medida provisória na instituição ou majoração de impostos, restringindo-se a discussão apenas à possibilidade de alargamento do permissivo introduzido pelo §2º, art.62, da CF/88 a todas as demais espécies tributárias.

⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 53

Encontram-se, porém, juristas que não se deixam iludir por aparências e observam, em uma análise constitucional sistêmica, a impossibilidade do uso da medida provisória na instituição e majoração da carga tributária, excluindo-se inclusive a atuação do instrumento em relação aos impostos, uma vez que entender em contrário seria ferir a representatividade republicano-democrática conquistada com braços fortes.

Tem-se, portanto, que a legislador constituinte, ao prever o princípio da legalidade tributária, não se mostrou enfadonho a ponto de intentar unicamente repetir as mesmas determinações do art. 5º, inc. II, mas sim, fez constar a reserva parlamentar absoluta para criação de normas que agravem a carga tributária, impondo o assentimento popular prévio, por meio dos seus representantes indiretos constantes no Poder Legislativo.

1 Evolução estatal e a medida provisória

Em Estados democráticos a elaboração de leis compete exclusivamente ao Poder Legislativo, implementando a estrutura idealizada por Charles Montesquieu, que em seu clássico *O Espírito das Leis* proclamava os resultados desastrosos ocorridos “se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou de nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos”.⁵

Isso pois, a representação da vontade popular na atividade legiferante se faz presente, de forma sólida, no seio do Poder Legislativo, sendo que, conforme assevera José Roberto Vieira: “é no procedimento legislativo, nos atos de produção legislativa que, indiscutivelmente, se surpreende a realização por excelência tanto da representatividade republicana quanto da participação popular democrática”⁶.

A afirmação *suslo* é incontestada, restando ainda mais evidente quando, em um breve apanhado histórico, se averigüa que a própria idéia de Parlamento nasceu vinculada à insurgência dos cidadãos contra a opressão fiscal de seus soberanos, impondo a consulta popular previamente à instituição de tributos.

⁵ Charles Louis de Secondat, Baron de la Brède et de Montesquieu. *O espírito das leis*, trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues, Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p.119.

⁶ VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Tributária e Medida provisória: Mel e Veneno*. In Tributos e direitos fundamentais. Coord. Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004. p. 182.

Neste sentido restou consignado no artigo 1º da *Petition of Rights*, de 1628 - documento no qual os membros do Parlamento Inglês da época pediam ao monarca a observância dos direitos e liberdades já reconhecidos na Magna Carta de 1215 - que nenhum cidadão seria compelido ao pagamento de tributos sem o consentimento prévio do Parlamento, *in verbis*: “no man should be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, or tax without common consent by Act of Parliament”⁷.

A imprescindibilidade de ser a imposição tributária oriunda de lei emanada pelo Poder Legislativo não é, de forma alguma, gratuita; de ver-se que apenas pela observância do processo legislativo pode-se consolidar o princípio da auto-imposição, sustentáculo do sistema tributário nacional pátrio, na medida em que este consiste em um conjunto de atos que permitem um espaço de debate entre os representantes do povo, fazendo valer a soberania popular e permitindo que o contribuinte-cidadão apenas se obrigue às imposições tributárias que tenha devidamente consentido. Nesse sentir leciona Iso Chaitz Scherkerkewitz:

*Somente o povo tem o poder e a legitimidade para controlar a carga tributária que deve onerar a vida de cada indivíduo, pois será ele que terá que arcar com essa carga e, somente ele, saberá precisar com exatidão até onde poderá sofrer para arcar com as despesas do Estado. É claro que não é necessária a aprovação de cada cidadão para que se eleve a carga tributária. O que é necessário é a autorização dos representantes do povo, os parlamentares, que em última análise, em um regime democrático, terão de prestar contas de seus atos perante seus eleitores, não devendo (e não podendo) agir em desacordo com os interesses que juraram proteger.(grifo nosso)*⁸

A noção de tributo vem atrelada ao consentimento daqueles que irão suportá-lo, repelindo a imposição unilateral do Estado por meio de instrumento normativo que não averigua, previamente à imposição, o assentimento dos destinatários da pretensão, sob pena de se estabelecer um clima de medo e insegurança próprios dos tempos de tirania

Na República brasileira a ressalva não pode ser diferente, haja vista que o apanágio do cidadão-contribuinte, em um regime republicano, se encontra no dever de apenas se submeter aos preceitos aceitos por seus representantes e consagrados formalmente em lei.

⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 19

⁸ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p.35.

Por sua vez, a lei em questão não se restringe unicamente à lei em sentido material, ou seja, os instrumentos primários de introdução de norma jurídica que apresentam os elementos generalidade e abstração, mas sim, a lei em sentido estrito, que agrega o aspecto formal ao material.

O aspecto formal implica em ser a lei gerada por uma forma própria de enunciação, qual seja, o processo legislativo desenvolvido no seio do Poder Legislativo; é este o elemento que permite ao instrumento normativo ostentar a referida denominação, conforme leciona Eurico Marcos Diniz de Santi:

lei não é o nome do documento, é o nome do procedimento criador daquele produto e, portanto, fragmento da enunciação enunciada que se refere a uma forma determinada da enunciação que exige: (i) participação de Poder Legislativo [Arts. 44 e 61 da Constituição Federal] e (ii) procedimento específico [previsto nos Arts. 61, 64, 65, 66, 67, 68 e 69 da Constituição Federal]⁹. (grifo nosso)

Acontece que a imprescindibilidade do emprego da lei em sentido estrito, na interferência do direito de propriedade do contribuinte pelo Estado, tornou-se flexível, promovendo a diminuição das barreiras, antes intangíveis, da divisão de Poderes e permitindo ao Poder Executivo incorporar funções específicas do Poder Legislativo, por meio da previsão de mecanismos esdrúxulos como o *decreto-legge* (modelo italiano) e o decreto-lei. Munido destes instrumentos, o Poder Executivo poderia gerar normas sem o prévio debate com a sociedade, restando dispensado o processo legislativo.

As medidas provisórias são os mesmos decretos-leis, todavia, com roupagem mais branda e eufemística, podendo ser definidas, conforme lembrado por Antônio José M. Feu Rosa, “um híbrido, que tem corpo ou forma de decreto, e alma ou espírito de lei”¹⁰. A alma e espírito de lei se referem ao seu aspecto material, enquanto que o corpo e forma de decreto, ao seu processo de enunciação, que não permite o debate e consentimento prévio daqueles que irão se submeter às suas determinações.

Isto pois, à semelhança do decreto-lei, as medidas provisórias surgem por meio de mero “procedimento elaborativo” emanado pelo Poder Executivo, uma vez que não

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3.ed, São Paulo: Max Limonad, 2004, p.69

¹⁰ ROSA, Antônio José M. Feu. *Fábrica de Medidas Provisórias*. *Revista Consulex*. Brasília. Ano IX - nº194, p. 23/26. 15 de fevereiro de 2005.

comportam atos de iniciativa, votação, sanção, veto e promulgação, conforme alerta José Afonso da Silva:

*As medidas provisórias não constavam da enumeração do art. 59, como objeto do processo legislativo, e não tinham mesmo que constar, porque sua formação não se dá por processo legislativo. São simplesmente editadas pelo Presidente da República. A redação final da Constituição não as trazia nessa enumeração. Um gênio qualquer, de mau gosto, ignorante, e abusado, introduziu-as aí, indevidamente, entre a aprovação do texto final (portanto depois do dia 22.9.88) e a promulgação e publicação da Constituição no dia 5.10.88. (grifo nosso)*¹¹

2. O processo elaborativo da medida provisória e a sua natureza jurídica

O trâmite da medida provisória obedece ao disposto no artigo 62, *caput* e parágrafos da Constituição Federal, bem como, na fase pré-congressual o Decreto 4.176/02 e, na fase congressual, o Regulamento n.1, de 08.05.2002.

A característica principal da medida provisória consiste no poder de produzir efeitos, tão-só, pela manifestação do chefe do Poder Executivo, sendo sua discussão diferida a momento posterior, quando já se encontra em vigor.

Isso, pois, a Medida Provisória surge no seio do Poder Executivo, sendo formalmente elaborada pelo Presidente da República, possuindo vigência imediata, restando, eventualmente, postergada sua eficácia nas hipóteses em que se impõe observância ao princípio da anterioridade, previstas no §2º, art. 62 da Lei Maior.

Após sua publicação, quando já em vigor suas disposições, inicia-se o prazo de 48 (quarenta e oito horas) para encaminhamento da medida provisória ao Congresso Nacional, no qual se submeterá, no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco dias), às deliberações da Comissão Mista - que analisará a existência dos pressupostos de relevância e urgência - e das duas Casas Legislativas, sempre se iniciando pela Câmara dos Deputados, as quais poderão suprimir, modificar e acrescentar dispositivos ao texto.

Caso a tramitação da medida provisória não ocorra no prazo limite de quarenta e cinco dias, ao todo, ficarão sobrestadas as demais deliberações da Casa do Congresso Nacional em que estiver sendo processada, sob pena de perda da eficácia desde a sua edição, caso transcorrido o interregno de 60 (sessenta) dias - prorrogável uma vez por igual período - entre a publicação e sua conversão em lei, conforme prevê o §3º, art. 62, da CF/88.

¹¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 17 ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p.524

Certo é que o procedimento elaborativo da medida provisória em nada se assemelha ao genuíno procedimento legislativo, mormente porque sua gestação ocorre no Poder Executivo, apenas se submetendo à apreciação dos representantes da vontade popular quando já se encontra em pleno vigor, muitas vezes produzindo efeitos desastrosos e irreversíveis.

Outrossim, mesmo que posteriormente submetida ao crivo do Poder Legislativo, a medida provisória acaba por não ser examinada com o devido critério, sendo instrumento de articulações políticas indesejáveis, conforme confessado por Aloísio Mercadante (PT/SP), em uma análise sobre a edição de medidas provisórias durante a primeira legislatura de Luiz Inácio Lula da Silva:

O governo realmente precisa ter mais critério para editar medidas provisórias. Se houvesse maior cuidado, o Congresso Nacional poderia trabalhar melhor, analisar melhor as propostas. Mas não basta o governo enxugar. *É preciso mudar o rito. Em novembro a Câmara votou algumas MPs, que chegaram ao Senado já com o prazo de 120 dias esgotado. Fico em situação difícil para pedir à oposição que vote essas MPs às pressas, sem uma análise prévia.* (grifo.nosso.)¹²

Vale lembrar que o notório jogo político partidário, em que a bancada filiada ao Poder Executivo se utiliza para protelar a apreciação das medidas provisórias, aproveitando-se de expedientes como a ausência de seus membros para impedir que se instaure o quorum de votação, faz do Poder Legislativo simples “marionete” a quem só cabe assistir à devassa tributária produzida por disposições manifestamente inconstitucionais e ilegais.

Portanto, vale o alerta feito pelo Deputado Federal José Thomaz Nonô, ao clamar por reformulações ao instituto, uma vez que, com a desenfreada edição de medidas provisórias, o Congresso passa semanas sem deliberar, submetendo-se prioritariamente ao Executivo que “não apenas executa, mas também legisla”, enquanto que, ao Legislativo, “compete apenas uma confusa e passiva obediência.”¹³

Assim, não se pode conferir à medida provisória natureza de lei em sentido estrito, pelo seguinte motivo: emanam “de uma única pessoa, é unipessoal, não é fruto de

¹² Notícia da Agência Senado. Mercadante admite que governo abusa das medidas provisórias. *Revista Consulex*. Brasília. Ano IX-nº194, p. 25, 15 de fevereiro de 2005.

¹³ NONÔ, José Thomaz. *A ditadura das MPs*. *Revista Consulex*. Brasília. Ano IX- nº.194, p. 29, 15 de fevereiro de 2005.

representação popular, estabelecida no art. 1º, parágrafo único (“todo o poder emana do povo”)¹⁴.

As medidas provisórias são efêmeras, precárias, instáveis, incapazes de satisfazer o princípio da auto-imposição tributária e princípio da legalidade estrita insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que representam espécie de ato de governo, dotado unicamente de “força de lei”, que se diferencia do ato administrativo apenas por serem expedidas em níveis imediatamente infraconstitucionais. Neste sentido leciona Celso Antônio Bandeira de Melo:

*São, portanto, as medidas provisórias atos de governo, que se distinguem dos atos administrativos apenas por serem infraconstitucionais (e não infralegais) e por serem de conteúdo genérico e abstrato, além de possuírem, enquanto vigor, força de lei. No mais, são equivalentes: possuem seus pressupostos, requisitos e aspectos, além de amplamente controláveis pelo Poder Judiciário.(grifo.nosso.)*¹⁵

De fato, a idéia de uma quarta função do estado a tempos é ventilada, sendo reformulada pelo jusfilósofo italiano Renato Alessi e apresentada no Brasil por Lourival Vilanova, os quais previam uma tetrapartição de poderes consistente em decisões de cunho legislativo, jurisdicional, administrativo e político-governamental. Assim, pode-se afirmar que existe no seio do Poder Executivo duas atividades, quais sejam: (i) a administrativa, relacionada com os assuntos correntes do público, e a (ii) governamental, que busca solucionar assuntos excepcionais.

As medidas provisórias são fruto, portanto, desta atividade governamental do Poder Executivo, com o *plus* de serem dotadas de “força de lei”, ou seja, potencialidade de modificar e inovar no ordenamento jurídico; não são, porém, atos legislativos, por não serem produto da vontade popular indireta, ou seja, por não serem emanadas do efetivo detentor da atividade legiferante: o Poder Legislativo.

Destarte, conforme leciona Eurico Marcos Diniz de Santi, “apresentar ‘força de lei’ não faz da medida provisória ‘lei’, ou seja, *a lei não é lei pela força*, mas em função da legitimidade de sua *enunciação*, ou seja, em razão do respeito à forma de sua produção”¹⁶ (g.n.)

¹⁴ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 151

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 841/842.

¹⁶ SANTI, 2004. p. 69.

3 Os pressupostos de edição da medida provisória e a incompatibilidade com a instituição tributária

Sendo atos de governo, as medidas provisórias, assim como os atos administrativos, devem respeito aos seus pressupostos de edição, previstos na cabeça do artigo 62 da Lei Maior, quais sejam: relevância e urgência.

Em relação ao critério *urgência* outro prisma de análise não poderá ser adotado senão o conferido pelo doutrinador Roque Antônio Carrazza ao afirmar que, em uma análise sistêmica do Texto Magno, o critério apenas se concretizará caso não haja, comprovadamente, tempo hábil para a edição de lei ordinária [mesmo sob o procedimento sumário, previsto nos §§1º e 2º, art. 62 da CF/88] sem gerar danos graves e de difícil reparação à Nação.¹⁷

No que se refere ao requisito *relevância*, apesar de se revestir de sentido eminentemente político, vê-se que o posicionamento doutrinário mais lúcido impõe a existência de um interesse público especial, excepcional, anormal, ou seja, “casos graves”.

Ocorre que pela, simples observância dos pressupostos da medida provisória, já restaria evidenciada a impossibilidade de instituição e majoração de tributos por meio deste instrumento normativo, na medida em que, ao constatar a existência de urgência e relevância na imposição tributária, o próprio legislador constituinte originário disciplinou de forma diferenciada as espécies tributárias que a concretizam.

De fato, não há situação de maior urgência e relevância que pudesse ensejar o emprego da medida provisória do que a ocorrência de calamidade pública, guerra externa ou investimento público de caráter urgente e relevante; todavia, mesmo nestas situações excepcionais e periclitantes o legislador constituinte originário não dispensou a oitiva popular, obstando o emprego deste instrumento normativo para a criação de empréstimo compulsório, conforme art. 148, CF/88, na medida em que impôs a reserva à lei complementar, incidindo a vedação do inc. III, §1º, art. 62 da Lei Maior.

Nesse mesmo diapasão, os impostos previstos no artigo 153, incisos I, II, IV e V da CF, respectivamente: imposto sobre importação de produtos estrangeiros (imposto

¹⁷ CARRAZZA, 2002 : “...podemos dizer, sempre com apoio na Constituição, que 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 disciplinada por meio de lei ordinária.

importação), imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (imposto exportação) imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores imobiliários (IOF), não podem ser instituídos ou majorados por meio de medida provisória, em virtude de interpretação sistêmica da Lei Maior.

Assim, apesar se tratarem de tributos regulatórios, isto é, têm por finalidade precípua a regulamentação de determinados setores (comércio exterior, mercado financeiro, dentre outros.), o legislador constitucional originário previu, no artigo 153, §1º da Lei Maior, a possibilidade do Poder Executivo, atendendo os limites e condições da lei, alterar suas alíquotas por meio de simples Decreto, desde que observe os limites mínimos e máximos estabelecidos previamente pelo Congresso Nacional, de forma a respeitar a segurança jurídica dos contribuintes. Portanto, com a permissão constitucional de alteração de suas alíquotas, o Executivo terá em suas mãos forma suficiente de implementar a atividade extrafiscal destes tributos, sem que surpreenda os contribuintes com exações confiscatórias.

De outra feita, em relação aos impostos extraordinários, Roque Antônio Carrazza e Misabel Derzi são enfáticos ao afirmar a impossibilidade de instituição e majoração por meio de medidas provisórias, vez que o legislador constituinte conferiu, quando averiguados os pressupostos que autorizam a instituição, instrumento muito mais expedito e eficiente: *a decretação de estado de sítio*.

Em relação às demais situações, além de não ostentarem os requisitos de relevância e urgência, a medida provisória, por apresentar aplicação imediata, se incompatibiliza com os princípios que norteiam o sistema tributário pátrio - mormente o princípio da legalidade estrita, anterioridade e segurança jurídica - os quais impõem planejamento prévio, não-surpresa e duração das regras.

Ademais, cumpre lembrar que apesar da expressa previsão constitucional dos requisitos de edição, estes torrencialmente flexibilizados, permitindo a regulamentação, por este instrumento, de assuntos irrelevantes e sem qualquer urgência, conferindo à medida

provisória amplitude material muito maior do que o decreto-lei, conforme quadro de edição e reedição ocorridas nos últimos governos¹⁸:

Tipo	SARNEY (16 meses)	COLLOR (31 meses)	ITAMAR (27 meses)	FHC I (48 meses)	FHC II (48 meses)	LULA (25 meses)
Originárias	125	87	141	160	103	132
Reeditadas	22	73	364	2.449	2.587	-
Total	147	160	505	2.609	2.690	132

4 A inconstitucionalidade do §2º, Art. 62 da CF/88

Qualquer análise que se faça entre o instituto da medida provisória e os princípios norteadores do sistema tributário brasileiro evidenciará, de forma hialina, a dissonância existente entre ambos, por restar assegurada, no Texto Maior, a democracia no processo de imposição das exações, mediante a participação dos cidadãos, “saltando das planícies da ‘imposição’ para as altitudes da ‘auto-imposição’”¹⁹.

Assim, por se tratar de um direito-garantia do cidadão, o princípio da autoimposição, efetivado pelo princípio da legalidade estrita, jamais poderá ser suprimido por qualquer emenda constitucional, sob pena de ofensa a cláusula pétrea do art.60, §4º, IV, CF, que proíbe o “amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias fundamentais”²⁰.

Cumprir lembrar que o poder constituinte derivado, no exercício de sua competência reformadora, encontra-se limitado pelas disposições do texto originário da Lei Maior, sujeitando-se a limitações expressas e implícitas. Em relação à elaboração da EC n.32/01, no que atine à regulamentação da medida provisória, o que se nota é que “o constituinte derivado investiu-se das prerrogativas de constituinte originário e, sem a menor cerimônia, ‘reconstruiu’, a seu talante, a figura da medida provisória”²¹

A tempo se fala na possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emendas “constitucionais”, a qual pode ser impugnada em dois períodos: antes de sua promulgação, sendo a via adequada a impetração de mandado de segurança por qualquer

¹⁸ ROSA, Antônio José M. Feu. *Fábrica de Medidas Provisórias*. Revista Consulex. Brasília. Ano IX-nº194, p. 23/26, 15 de fevereiro de 2005.

¹⁹ VIEIRA, 2004. p. 186.

²⁰ CARRAZZA, 2002. p. 262.

²¹ CARRAZZA, 2002. p. 260

parlamentar, objetivando a interrupção da sua tramitação legislativa, ou, depois da publicação, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade e do controle difuso.

Conclusão

A Emenda Constitucional nº. 32/03, ao estabelecer negativamente as hipóteses de atuação da medida provisória, em razão da redação obscura do §2º, art. 62, autorizou, de forma indireta, a atuação deste instrumento na majoração e instituição de tributos.

Por conta disso, o legislador constituinte derivado exorbitou os poderes a ele outorgados, na medida em que se olvidou do princípio da auto-imposição, consagrado pelo macro-princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, inc. I, da Lei Maior, o qual veda qualquer imposição tributária por meio de instrumento normativo diverso da lei em sentido estrito, emanada pelo Poder Legislativo.

Sendo assim, apenas por meio do genuíno processo legislativo é que se pode proceder à consulta popular, averiguando a aquiescência dos contribuintes em relação à carga tributária que lhes será imposta, por meio do aceite de seus representantes.

Desta forma, vê-se que o exercício do poder de tributar, mormente em um modelo republicano, depende de um espaço amplo de debate com a sociedade, de modo a não mais configurar uma “imposição tributária”, mas sim um “consentimento tributário”, consagrando-se a participação popular democrática em qualquer interferência estatal ao direito de propriedade dos cidadãos.

A medida provisória não respeita a reserva constitucional do Congresso Nacional, uma vez que não possui natureza jurídica de lei em sentido estrito, mas sim de ato normativo primário de governo dotado de força de lei, haja vista que, seu processo elaborativo não respeita a representatividade popular, indispensável a qualquer ato que agrave a carga tributária, porque somente o povo detém o poder e a legitimidade para controlá-la.

Indubitável, portanto, o direito do cidadão-contribuinte de participar de forma direta, ou por meio de seus representantes, da elaboração das leis que irão, de certa forma, estabelecer limitações ao seu direito de propriedade, tornando-se dissonante o permissivo constitucional previsto no §2º, art. 62, com os princípios norteadores do sistema tributário brasileiro. Impõe-se, portanto, o reconhecimento da inconstitucionalidade da Ec n. 32/03, no

que atine à permissão da atuação de medidas provisórias em matéria tributária, uma vez que tal disposição resulta em manifesto amesquinamento de direito-fundamental do contribuinte, resultando em grave violação à segurança jurídica e à ordem constitucional.

Em remate, cumpre lembrar as palavras de Sacha Calmon de Passos ao afirmar que “onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária”. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão”.²²

Referências

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida Provisória e a sua conversão em lei: a emenda constitucional n. 32 e o papel do Congresso Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18 ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CLÈVE, Clèmerson Merlim. *Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FACHIN, Zulmar. *Teoria Geral do Direito Constitucional*. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, 2006

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Medidas provisórias*. São Paulo: RT, 1991.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 2000.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 195

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004.

NONÔ, José Thomaz. A ditadura das MPs. *Revista Consulex*, Brasília, v.9,-n. 194, p. 29, 15 de fev. 2005.

NOTÍCIA da Agência Senado. Mercadante admite que governo abusa das medidas provisórias. *Revista Consulex*, Brasília, v. 9,-n. 194, p. 25, 15 fev. 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Sistema Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida provisória: Mel e Veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.