



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEGALIDADE DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Sabrina Karolyne Andrade Magalhães

Rio de Janeiro
2016

SABRINA KAROLYNE ANDRADE MAGALHAES

LEGALIDADE DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2016

LEGALIDADE DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Sabrina Karolyne Andrade Magalhaes

Graduada pela Faculdade de Direito de Ipatinga. Advogada. Especialista em Direito Tributário, Especialista em Direito Privado pela Universidade Cândido Mendes. Conciliadora no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Palestrante. Conferencista, Profª. de Direito Constitucional, Administrativo e Tributário. Pesquisadora da NUPEGRE.

Resumo – A instituição de tributos por meio de medidas provisórias se apresenta de forma complexa e, por isso, intrigante. Com o passar do tempo, e com as mudanças na estrutura da sociedade, o Estado se transforma para se adaptar às novas condições e valores morais. Cada vez mais se percebe que os tributos e os impostos, devem ser fiscalizados em sua forma de instituição para evitar que volte as origens de sua criação: efeito confiscatório. A essência do trabalho é abordar os princípios que regulam os tributos, sua forma de instituição, verificar qual a relevância de ser criado por lei ou por medida provisória, se os critérios formais são seguidos e apontar qual a forma que melhor atende os princípios da segurança jurídica, legalidade e da anterioridade.

Palavras-chave – Direito Tributário. Tributos. Medidas Provisórias. Relevância e Urgência. Princípios. Legalidade. Anterioridade. Segurança Jurídica.

Sumário – Introdução. 1. Exigência dos tributos: Lei e Medida Provisória. 2. Da Medida Provisória no atual ordenamento jurídico 3. Mácula principiológica. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a legalidade das medidas provisórias em matéria tributária. Procura-se demonstrar que medida provisória é um instrumento condicionado aos limites, relevância e urgência, impostos pela Constituição, por isso é necessário apreciar se essas medidas são realmente passíveis de serem aplicadas em matéria tributária.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias a respeito do tema de modo a discutir se medidas provisórias podem ser usadas como veículo normativo em matéria tributária

sem qualquer mácula ao princípio da legalidade a ponto de justificar o princípio da anterioridade e da não-surpresa, a segurança jurídica dos contribuintes e os requisitos da relevância e urgência.

No caso do Direito tributário, o princípio da legalidade é imperativo e ganha feição de maior severidade, pela redação do art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Se a Carta Magna veda a criação e modificação dos tributos sem lei que o estabeleça, haveria viabilidade da medida provisória no direito tributário?

O princípio da legalidade é um princípio que possui status de direito fundamental. Irradia influência por todos os ramos do direito positivo brasileiro, não sendo admissível pensar surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.

O tema merece atenção, uma vez que esse é o ramo do direito público que regula o sistema de normas da instituição das diferentes espécies tributárias e sua arrecadação, pelo Estado ou por entidades não estatais, perante pessoas privadas ou públicas.

Para melhor compreensão do tema, analisa-se os princípios que norteiam o sistema tributário com o procedimento utilizado para edição de medidas provisórias, para se verificar sua legalidade e viabilidade, porque a instituição, majoração, e aplicação de um tributo está diretamente relacionado com a consecução do bem-estar social.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando a exigência histórica dos tributos: Lei e Medida Provisória.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, que a Medida Provisória no atual ordenamento jurídico possui requisitos, é um instrumento delicado do poder executivo brasileiro, com o objetivo de aferir de que maneira se verifica, em concreto, a presença destes requisitos.

O terceiro capítulo destina-se a examinar a mácula principiológica, se os princípios que regem no direito tributário são observados quando permitida a criação de tributos por medida provisória. Esse capítulo tem por objetivo comprovar, com base no princípio da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica, que a instituição de tributos é plenamente incompatível com as medidas provisórias.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS: LEI E MEDIDA PROVISÓRIA.

A origem dos tributos na história da humanidade está relacionada na separação entre os governantes e os governados. Era necessário que parte da riqueza angariada pela população fosse repassada para um soberano e isso se dava através da tributação. Tal arrecadação possibilitou que fosse criada uma série de instituições dentro do aparelho estatal. Uma administração pública, uma força militar, além de obras públicas que naquela época não tinha estes nomes definidos.

Dessa forma, os governantes faziam pressão para legitimar a cobrança, através da ideia entre poder divino e poder político ou justificando-a com a proteção que o soberano dava aos súditos em caso de conflitos com outros povos.

Assim, pelo fato do soberano ser visto como um ser divino, mais do que pagar para ter a proteção contra os inimigos, os tributos eram pagos sob a concepção de que o povo devia sustentar o soberano com grande luxo, devido a essa condição divina¹.

Na sociedade atual, a instituição de tributos conforme o sistema tributário criado, somente poderia se dar em razão de lei, observados alguns princípios. Isso decorre do princípio democrático, ou seja, como a lei é aprovada pelos representantes do povo, podemos dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.

De fato, a referência ao uso de medida provisória como ato instituidor de impostos tem extrema importância porque a legislação não cita as MP's na definição deste tributo. O CTN em seu art. 3^o rege unicamente que o imposto é "toda prestação (...) instituída em lei (...)".

¹ ORIGEM dos Tributos. Disponível em: < <http://www.asfal.com.br/2007/02/440/>> Acesso em: 20 ago 2016

² BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em: 15 set. 2016.

Os tributos são instituídos ou majorados por Lei em decorrência do art. 97 do CTN e do princípio da legalidade presente no Art. 150, I, CF/88³, salvo exceções previstas no texto Constitucional.

A Constituição, contudo, define que as MP's possuem força de lei e, durante seu prazo de validade, funcionam como tal. Assim, há entendimento de que se nesse período a MP instituidora de imposto for apreciada e aprovada pelo Legislativo, a MP é convertida em lei.

Nessa reflexão, é preciso destacar que a origem da medida provisória perfaz do decreto-lei do período da ditadura militar no Brasil. O constituinte manteve esse poderoso instrumento nas mãos do Presidente da República como forma de possibilitar rapidez nas decisões políticas.

Entretanto limitou o uso deste instrumento apenas em casos de relevância e urgência que após instituídas devem ser submetidas, posteriormente, ao Congresso Nacional.

Ademais, caso a medida provisória não seja apreciada em até 45 dias após a sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente em cada uma das Casas do Congresso Nacional, conseqüentemente é capaz de trancar a pauta nas duas Casas.

O prazo de vigor para as medidas provisórias é de 60 dias, prorrogáveis por mais 60. As medidas provisórias que não forem convertidas em lei neste prazo perderão sua eficácia, porém serão conservadas as relações jurídicas constituídas e decorrentes dos atos praticados durante a sua vigência.

Todavia os congressistas podem apresentar no prazo regimental de seis dias emendas à medida provisória editada. Nesse caso a MP passa a tramitar como Projeto de Lei de Conversão (PLC), caso o Congresso não aprove a emenda a medida provisória é votada como originalmente editada pelo Executivo.

A medida pode ser reeditada, porém a Constituição Federal proíbe a reedição de uma medida provisória, na mesma sessão legislativa, expressamente rejeitada no Congresso Nacional, ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo, podendo ser adotada novamente na sessão legislativa seguinte.

O Supremo Tribunal Federal (STF) vem entendendo a possibilidade de medida provisória ser veículo idôneo para a instituição de tributos.

³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 18 jul. 2016.

No aspecto constitucional, medida provisória no Brasil é um ato com força de lei sem a participação do Poder Legislativo, mas do presidente da República. A discussão e aprovação pelo legislativo ocorrerão em momento posterior.

Para edição de medidas provisórias a Constituição Federal traz como pressuposto dois requisitos cumulativos no art. 62⁴: A urgência e a relevância. Entretanto nem sempre o Executivo respeita esses pressupostos na edição de medidas provisórias.

De acordo com Bandeira de Mello⁵, segundo a nova redação do artigo 62 dada pela Emenda Constitucional 32/2001, medidas provisórias são:

[...] providências (como o próprio nome diz, provisórias) que o Presidente da República poderá expedir, com ressalva de certas matérias nas quais não são admitidas, em caso de relevância e urgência, e que terão força de lei, cuja eficácia, entretanto, será eliminada desde o início se o Congresso Nacional, a quem serão imediatamente submetidas, não as converter em lei dentro do prazo - que não correrá durante o recesso parlamentar - de 60 dias contados a partir de sua publicação prorrogável por igual período nos termos do Art.62 §7º CRFB.

Cristalino que medida provisória não é verdadeiramente uma lei, conquanto tenha força imediata de lei, não existiu processo legislativo prévio à sua formação. Este é feito em momento posterior.

Cediço que, ao contrário do que o nome sugere, a medida provisória é assim denominada não porque é uma lei com um prazo de validade, o termo é assim usado porque a medida provisória já entra para o ordenamento jurídico mesmo antes de ser aprovada pelo poder Legislativo.

No que tange à medida provisória relacionada à matéria tributária divergiam as interpretações, entendendo o STF no julgamento da ADIn n.º 1417-0/DF que respeitado o princípio da anterioridade seria possível a edição de MP em matéria tributária.

Em sentido oposto ao Supremo, José Afonso da Silva "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 (art. 150, III, b)".

⁴ Ibid. Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001).

⁵ MELLO, Celso Antônio de. *Curso de direito administrativo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2006, p.35.

Noutras palavras, o que aduz o jurista é que o requisito "urgência" para edição da MP não seria possível.

O antigo art. 62 que só possuía caput e parágrafo único, foi totalmente modificado, tendo nova redação o caput e o antigo parágrafo único foi desdobrado em doze parágrafos. A nova redação do caput é: "Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional."

O §1.º do referido art. 62 CRFB⁶ cominou limites à edição de medidas provisórias, sendo sua redação de relativa clareza:

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

I – relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal, processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Como se vê, agora a edição de medidas provisórias encontra limitações, muitas das quais foram amplamente desconsiderados nos últimos anos. O §2.º do art. 62 vem sanar a controvérsia relativa à possibilidade de edição de medida provisória em matéria tributária, dispondo:

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

O Congresso, acatando a pressão do Governo, permitiu a instituição e majoração de impostos por MP.

⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 18 jul. 2016.

Importante registrar o entendimento do jurista de José Afonso da Silva citado acima e de Leon Frejda Szklarowsky⁷ que acerca de tal nuance da EC n.º 32/01 comentou:

[...] Eis aqui uma incongruência inaceitável. Se é urgente e há relevância, não se concebe que a instituição ou a majoração somente valha para o exercício seguinte. Conclui-se que os pressupostos necessários não existem. Logo, é inconcebível a expedição de medida provisória para regular aquelas hipóteses, visto que não se pode dizer que haja urgência ou seja relevante a matéria. Na verdade, há uma contradição gritante entre o caput do artigo 62 e o §2.º. Sem dúvida, pecou o legislador, já que não se vislumbram os pressupostos de admissibilidade.

O ideal seria a vedação por completo, já entre a enumeração do §1.º, da instituição ou majoração de impostos por meio de medida provisória, posto que é impossível reconhecer-se o requisito da "urgência" de um imposto que só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte.

Ademais, o fisco já possui norma permissiva no §1.º do art. 150 da CRFB para ter liberdade na instituição ou majoração de impostos com efeitos financeiros imediatos, entre outros instrumentos do sistema tributário nacional que lhe dão o amparo jurídico necessário para a receita (notadamente a federal) bater recordes mundiais de arrecadação como tem ocorrido nos últimos anos.

Nota-se, contudo, é que o dispositivo acima referido foi idealizado porque de outra forma não poderia o legislador conciliar a pretensão do Governo, com a vedação do art. 150, III, "b"⁸, considerado pacificamente como cláusula pétrea na CRFB, ficando em segundo plano a melhor técnica quanto à análise do requisito "urgência" para edição das medidas provisórias.

Na redação original da CRFB, uma vez rejeitada a MP, seja expressamente ou por decurso de prazo, o Congresso Nacional deveria disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas dela decorrentes.

Efetivando-se a rejeição da MP, tal disciplina só poderia ser no sentido de tornar inviável qualquer alegação de direito adquirido com base na norma banida do ordenamento, pois é razoável entender-se que com a rejeição é como se a MP fosse declarada

⁷ SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Artigo publicado na revista *CONSULEX*, n.º 119, Setembro/2001, p. 57/59.

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 20 jul. 2016.

nula e sem qualquer espécie de efeitos, devendo o Congresso estabelecer regramento visando o retorno do ordenamento ao status quo ante, como se a MP nunca tivesse existido.

Todavia, percebe-se a possível válvula de escape a um controle rígido na disciplina das MP's criada pelo constituinte reformador. Veja-se o § 11 do art. 62 CRFB⁹:

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

Denota que o Executivo poderá, mesmo quando uma MP vir a ser rejeitada, expressa ou tacitamente, conservar os fatos ocorridos na vigência da MP ou aqueles por ela atingidos e regidos. Portanto continuará a produzir efeitos no mundo jurídico mesmo sem eficácia ou rejeitada.

É cediço que em processo legislativo o prazo de sessenta dias é curto, além do que é bastante fácil a realização de manobras políticas e administrativas para deixar transcorrer *in albis* tal prazo, agora previsto como termo final para edição do decreto legislativo.

Aliás, é notório no Brasil a artimanha usada até mesmo no regime militar a arte de aprovar decretos-lei por "decorso de prazo", sempre se utilizando de articulações políticas para evitar a apreciação do decreto-lei no prazo previsto.

Diante da EC n.º 32/01¹⁰ é impossível deixar de reconhecer que, p. ex., se editada uma MP retirando dinheiro da saúde, educação ou assistência social e aplicando-o para salvar bancos falidos, mesmo sendo rejeitada a MP, poderão os efeitos práticos da MP perdurarem indefinidamente.

Dessa forma, tem-se o §11 do art. 62¹¹ da Carta Política Nacional, na nova redação dada pela EC n.º 32/01¹², como uma delicada e perigosa manobra do executivo aos objetivos da reforma constitucional, podendo referido dispositivo embasar sério retrocesso histórico-legislativo, não se podendo, em nome da segurança das relações jurídicas se afrontar a independência do legislativo.

⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2016.

¹⁰ BRASIL. Emenda Constitucional 32. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm>. Acesso em: 03 nov. 2016.

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 jul. 2016.

¹² Ibid.

Porém, também é fato incontestável as várias e indevidas "compensações" que foram conferidas ao Executivo, além de possíveis "válvulas de escape" a um controle efetivamente sério na edição das MP's, fato inquestionável de qualquer estudo da EC n.º 32/01¹³ e que compromete uma disciplina rígida e eficaz, sendo, portanto, de se concluir que houve um avanço sim, mas muito tímido à luz do necessário para manter a ordem jurídica estável e a verdadeira independência e harmonia entre os poderes.

2. DA MEDIDA PROVISÓRIA NO ATUAL ORDENAMENTO JURÍDICO

Questão relevante é a que diz respeito à natureza jurídica das medidas provisórias. Embora seja um ato originário do Poder Executivo possui força de lei. É sabido que, diante do princípio da separação dos poderes, quem tem originariamente competência para editar leis é o Poder Legislativo.

Clèmerson Merlin Clève¹⁴ acredita que as medidas provisórias possuem natureza de lei material e formal, usando a justificativa de que elas pertencem ao processo legislativo em face de disposição expressa da Constituição Federal. De acordo com o doutrinador, as medidas provisórias são uma das espécies normativas primárias enumeradas no art. 59 da Constituição Federal¹⁵ e todas as espécies ali mencionadas são leis.

Na verdade, o Poder Constituinte se valeu do critério formal para definir o que é a lei. Levou em conta a sua força para inovar o ordenamento jurídico, criando direitos e obrigações. Para o Constituinte, lei pode ser entendida como qualquer ato normativo primário.

O Poder Constituinte ao detalhar o processo de confecção da norma está estabelecendo seu critério formal. Medidas provisórias possuem um formalismo prescrito na Constituição para poder inovar no ordenamento jurídico. Atos legislativos no mundo moderno são cada vez mais produzidos pelo Executivo.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2016.

¹⁴ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, 270 p.

¹⁵ Ibid. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...)V - medidas provisórias; Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Dessa forma, o princípio da separação dos poderes¹⁶ ter sido primeiramente aplicado de modo a estabelecer uma separação rígida das funções estatais passou por uma evolução no sentido de permitir que o Executivo também tivesse atribuições que não seriam inicialmente suas.

A evolução do princípio da separação dos poderes se intensificou com o advento do Estado Social que é o grande responsável pelo fato de um poder estatal transferir a outro a realização de sua tarefa específica, tudo isso em virtude da passagem de um Estado mínimo para um Estado máximo.

Assim sendo, em presença da enorme atribuição estatal e a rapidez com que precisam ser algumas atividades desempenhadas, dos três poderes, dada a sua importância governamental, o Executivo foi o que mais teve ampliada a sua atuação. E, diante disso, para prover com desenvoltura todas as demandas ditas prementes, o Poder Executivo foi armado de instrumentos que, primeiramente, não fariam parte de seu campo funcional, ou, noutros termos, que excedessem as barreiras impostas pela separação dos Poderes.

Carlos Roberto Ramos¹⁷ afirma que tal ato normativo decorre de um poder originário de legislar em situações excepcionais, legislação de urgência e necessidade, ao expor que, no caso das medidas provisórias, o poder excepcional de legislar é colocado pelo Poder Originário, aquele que é o poder fonte dos demais poderes. É poder próprio. É poder condicionado tão-somente às condições e limites impostos pela Constituição. Não é um poder geral como o tem o Parlamento, mas um poder que a própria Constituição põe como condição aos casos extraordinários de urgência e necessidade, contudo, dentro dessas circunstâncias, é um poder permanente e institucionalizado do qual o Governo pode fazer uso em qualquer momento, sem mais limites jurídicos que os derivados da Constituição.

Ao instituir a Medida Provisória, o Poder Constituinte dividiu a competência. Percebe-se que a medida provisória é um instrumento decorrente de um poder próprio de legislar, conferido pelo Constituinte ao Executivo, exercitável em qualquer momento, porquanto permanente e institucionalizado, embora condicionado aos limites, relevância e urgência, impostos pela Constituição.

¹⁶ A essência dessa teoria se firma no princípio de que os três poderes que formam o Estado (Poder legislativo, executivo e judiciário) devem atuar de forma separada, independente e harmônica, mantendo, no entanto, as características do poder de ser uno, indivisível e indelegável.

¹⁷ RAMOS, Carlos Roberto. *Da Medida Provisória*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 33-34.

Portanto, diante da competência ou função própria que o Executivo possui de legislar, por meio de medidas provisórias fica claro que tal instrumento normativo é Lei Formal.

Diante de tudo que foi mencionado, medida provisória pode ser considerada Lei, tanto em sentido material como em sentido formal, pois emanada de um poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Encaixasse com o que se entende por lei em sentido restrito.

Assim, as medidas provisórias podem ser usadas como veículo normativo em matéria tributária sem qualquer mácula ao princípio da legalidade. Contudo, cabe a ressalva de que essa análise somente envolve o princípio da legalidade, pois outros parâmetros devem ser observados em direito tributário para a instituição da medida provisória, como o princípio da anterioridade e da não-surpresa, a segurança jurídica dos contribuintes e os requisitos da relevância e urgência.

Hoje, faculta-se ao Presidente da República, nos sistemas presidencialistas, concorrente ou privativamente, o poder de iniciativa de leis em certas e determinadas matérias, a possibilidade de veto a projeto aprovado, a delegação legislativa, bem assim a edição de legislação autônoma¹⁸ em hipóteses especialmente previstas.

Admite-se constitucionalmente a prática de atos de competência próprios de outras funções, como, por exemplo, a ação administrativa dos tribunais, ou a legislativa do Poder Executivo, que se interpenetram, mas não caracterizam invasão.

Arriscar-se, pois, discutir os parâmetros de uma espécie de “delegação” constitucional, que diz respeito à utilização de conceitos jurídicos indeterminados como requisitos para a edição de atos normativos pelo Poder Executivo, ou seja, o uso dos conceitos de relevância e urgência como pressupostos para edição de medidas provisórias.

É um estudo dogmático, portanto, que não se satisfaz com os dados legais e doutrinários tradicionais, leva em consideração elementos e conceitos do Direito Administrativo mais moderno, ou seja, vale-se de teorias que parecem indicar novo rumo para um controle mais efetivo da atividade administrativa, e busca, sem maiores pretensões, oferecer justificativas para a sua operacionalização.

¹⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 265.

Sabe-se que a superação do período absolutista pela noção de um Estado Democrático e, em especial, o Estado Democrático de Direito, trouxe consigo a mudança de paradigmas no que tange ao exercício do poder. Não se obedece mais ao desejo e às ordens do príncipe, rei ou imperador, mas à vontade única e exclusiva da lei, submetida e aprovada pelo povo diretamente ou através de seus representantes. Esse novo Estado, que no seu desenvolvimento se pretende Estado Democrático de Direito, vem a ser uma das derivações do Estado Liberal implantado com a revolução francesa de 1789, e que, providencialmente, dividiu e tornou independentes e harmônicos os poderes, melhor seria dizer funções, em Legislativo, Executivo e Judiciário, com a finalidade primordial de evitar o indesejado retorno ao regime anterior, qual seja, o absolutista.

A maioria das Constituições no ocidente consagra o princípio da separação do poderes de forma mais ou menos aprimorada a partir da teoria de Montesquieu¹⁹ prevendo, também, em maior ou menor grau, a participação do chefe do Poder Executivo na elaboração das leis. Jamais se intencionou afastar completamente qualquer dos Poderes do dever de colaboração nos atos de soberania estatal. Ao lado da tripartição, pois, estabeleceu-se o dogma da legalidade como forma de orientação administrativa²⁰ impondo-se também ao Estado a submissão à força impositiva de sua própria lei e estabelecendo, no outro lado da moeda, a proteção do cidadão contra os excessos dos governos. Não se admitia mais a ação arbitrária em face do cidadão, agora somente obrigado em virtude de lei.

Assim, várias foram as formas de organização adotadas. Ao lado das monarquias constitucionais, instituíram-se sistemas presidencialistas e parlamentaristas de governo, com variações de país para país, preservando-se, sempre, em maior ou menor escala, aquele modelo. Nos países organizados sob o sistema presidencialista, essa tripartição afigura-se bem delineada. O exercício das funções executivas, legislativas e judiciárias são rigidamente atribuídas, respectivamente, aos poderes Executivo, representando a Administração, Legislativo, pertinente à atividade parlamentar, e Judiciário, com a atribuição da função jurisdicional. Na maioria dos casos, todavia, mesmo diante de explícita separação, as funções se entrelaçam e as Constituições e leis conferem a cada uma delas outras atribuições, que por vezes, adentram na

¹⁹ MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. São Paulo: Martins Claret, p. 186 e ss.

²⁰ FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 3. Segundo as palavras desse autor, administrar é aplicar a lei de ofício.

competência originária das demais. São as hipóteses, por exemplo, de funções legislativas deferidas ao Poder Executivo, ou funções executivas outorgadas ao Legislativo ou Judiciário, e vice-versa, tão comuns, como dito, em todo o Ocidente.

Na medida em que essas possibilidades têm sido admitidas, sobra lugar para o seu estudo pela ciência do direito, em particular quanto aos excessos praticados no exercício dessa atribuição, seja para considerar a prática como de acordo com os princípios e preceitos da organização estatal, seja para negá-la e levar o resultado às instâncias de controle.

Os Estados, em regra, convivem com o fato de se organizarem em épocas de tranquilidade em seus respectivos ordenamentos constitucionais, por tal razão não possuíam instrumentos capazes de enfrentar momentos de crises.

Isso mudou, a questão ganhou contornos diferenciados, pois o poder político, para agir diante da situação de crise utilizava medidas que infringiam o direito positivo. Nesse contexto, fundamentava tal ação na necessidade do Estado proteger interesses dos cidadãos.

Como uma excludente de antijuridicidade empregou-se, de forma emprestada, elementos utilizados no direito penal que consagram o “estado de necessidade” com a finalidade de legitimar essa conduta ilícita praticada pelo Estado.

Tal fenômeno, abarcado pela doutrina constitucional, constitui o que se chama de direito de necessidade. A Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988²¹ prevê em seu art. 62 que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-la de imediato ao Congresso Nacional.

Sabe-se, pois, que no Brasil, esses requisitos de relevância e urgência não são respeitados, uma vez que a quantidade de Medidas Provisórias editadas desde a constituição de 1988²² faz o operador do direito ficar perplexo, fazendo com que se pergunte: nesses quase trinta anos da vigência da Constituição será que teve tantos momentos de urgência?

A maioria dos doutrinadores brasileiros têm se pronunciado no sentido da possibilidade de controle sobre a presença ou não dos requisitos constitucionais de relevância e urgência para a edição de medidas provisórias. Em primeiro lugar, não resta dúvida de que o

²¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 jul. 2016.

²² Ibid.

Congresso Nacional poderá, e deverá, zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros poderes, nos termos da Constituição. Tanto isso é verdade que diversos Atos Declaratórios do Congresso já pronunciaram a invalidade de medidas provisórias tratando das mais diversas matérias²³.

Na Carta de 1967²⁴ conforme redação da Emenda n.º 1/69²⁵ em que se exigia urgência ou interesse público relevante para a edição de decretos-leis, o Supremo Tribunal Federal deu interpretação restritiva à atribuição normativa do Poder Executivo, para excluir de sua proteção, declarando inconstitucional, o Decreto-Lei n.º 322 de 1967²⁶, que tratava de purgação de mora nas locações comerciais. O fundamento era de que referido Decreto-Lei não tratava de assunto pertinente à segurança nacional.

Havia, assim, o controle dessa atividade, mesmo considerando os termos de uma Constituição autoritária, que previra a exclusão de determinados atos da Administração da apreciação pelo Poder Judiciário, e que mantivera em vigor o Ato Institucional n.º 5, e outros atos de força, de triste memória. Que dizer, então, da Carta de 1988²⁷ que garantiu como cláusula pétrea a inafastabilidade de exame judicial a lesão ou ameaça a direito? É claro que a atribuição exclusiva do Congresso de zelar pela preservação de sua competência normativa em face da outorgada a outros poderes pela Constituição, não inviabiliza aquele controle.

Na verdade, o que a Carta faz é deferir ao Congresso o direito de exercer o controle político, abstrato, da sua competência, nas hipóteses em que inexista perigo ou lesão aos direitos dos cidadãos, pois, nesse caso, tal competência será concorrente com a do Poder Judiciário.

²³ Por exemplo, os Atos Declaratórios n.º 1/89, que revelou insubsistente a MP n.º 91, de 29.9.1989, sobre o reajuste dos benefícios da Previdência Social; AD n.º 2/89, idem quanto à MP n.º 126, de 14.12.1989, sobre a interveniência de corretores nas operações de câmbio; AD n.º 3/89, que declarou insubsistente a MP n.º 127, de 14.12.1989, sobre a doação das ações de propriedade da União, das Ceasas, dentre tantos outros nos anos seguintes.

²⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1967. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf/Anais_Republica/1967/1967%20Livro%206.pdf> Acesso em: 18 jul. 2016.

²⁵ BRASIL. Emenda n.º 1/69 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_ant_1988/emc01-69.htm> Acesso em: 18 jul. 2016.

²⁶ BRASIL. Decreto-Lei n.º 322 de 1967 Disponível em: <<http://www2.rio.rj.gov.br/smu/buscafacil/Arquivos/PDF/D322M.PDF>> Acesso em: 02 nov. 2016.

²⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1967. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf/Anais_Republica/1967/1967%20Livro%206.pdf> Acesso em: 18 jul. 2016.

O Supremo Tribunal Federal sobre a atual Constituição, na ADI nº 162²⁸ tendo como relator o Ministro Moreira Alves em 14/12/89, assim decidiu a questão:

Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o art. 62 da Constituição, como pressupostos para a edição de medidas provisórias, decorrem, em princípio, do juízo discricionário de oportunidade e de valor do presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto.

Cabe ressaltar que no regime constitucional anterior a 1988 o Supremo Tribunal Federal já se recusava a apreciar condições assemelhadas a que estavam sujeitos os decretos-leis, por entender tratar-se de questão de natureza política.

Diante da análise dos requisitos da Medida Provisória, já seria possível concluir pela sua incompatibilidade na instituição de matéria tributária. Isto não significa que não haja relevância ou urgência em matéria tributária. Mas o constituinte já tratou de formas excepcionais de instituição de tributos expressamente quando vislumbra situações urgentes e relevantes em matéria tributária. É o caso do imposto de guerra, e dos impostos extrafiscais que têm como objetivo regular a atividade econômica do país, que são os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras.

3. MÁCULA PRINCIPIOLÓGICA

Um princípio bastante ventilado quando se analisa as medidas provisórias com o fim de criar ou majorar tributos é o da anterioridade, uma vez que o art. 150, inciso III, alínea 'b' e 'c' da Constituição Federal de 1988²⁹, com a intenção de proteger os cidadãos de uma surpresa desagradável, exige da lei a partir de sua publicação um lapso temporal mínimo de 90 dias conjugado com o exercício financeiro seguinte para entrar em vigor.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 162. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28hc %20ENUME%2E+OU+hc%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28hc%20ENUME%2E+OU+hc%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 17 out.

20162015.<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266229>>

²⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> . Acesso em: 18 jul. 2016.

Segundo o art. 62, § 2º da CF/88³⁰ : medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada - Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001- .

Sobre o princípio da anterioridade, emerge uma primeira indagação: como se consegue compatibilizar o requisito da urgência, necessário para a criação das medidas provisórias com a espera mínima de 90 dias conjugado com o exercício financeiro seguinte, que não podem ser mitigados, uma vez que o princípio da anterioridade é cláusula pétrea³¹?

O Supremo Tribunal Federal passando por qualquer regra de interpretação, já definiu a possibilidade de se compatibilizar o requisito da urgência com o prazo mínimo de 90 dias³² do princípio da anterioridade³³.

Diga-se, pois, que a falta de critérios jurídicos adequados e racionais faz com que decisões jurídicas com conteúdo político apareçam cada vez mais, uma vez que o prazo inicial da contagem do princípio da anterioridade dos noventa dias é diferente conforme a espécie tributária a ser instituída ou majorada.

Se for imposto, o princípio da anterioridade somente começa a contar a partir da conversão em lei, conforme art. 62, § 2º da CF/88. Contudo, se for contribuição da seguridade social, o prazo começa a partir da edição da medida provisória³⁴.

³⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2016.

³¹ BRASIL. Tribunal De Justiça Distrito Federal. ADI nº 939. Relator: Sidney Sanches. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14706693/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-939-df/inteiro-teor-103098938>> Acesso em: 17 out. 2015.

³² O prazo de 90 dias para a observância do princípio da anterioridade mitigada do artigo 195, § 6º da Constituição se conta a partir da Medida Provisória que estabeleceu as novas alíquotas, continuando a fluir até o seu término no período de vigência das Medidas Provisórias que a reeditem dentro do prazo de reedição, e não somente a partir da Lei de Conversão dessas Medidas Provisórias.

³³ Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 445.678-3. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22612060/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-788628-go-stf/inteiro-teor-110882384>> Acesso em: 26 set 2016.

A falta de discernimento jurídico nos casos concretos faz o operador do direito perguntar a si mesmo: qual o critério hermenêutico adotado pelo Supremo Tribunal Federal?

Ademais, como ocorre a interpretação das medidas provisórias em matéria tributária? Se as medidas provisórias são a utilização de um instrumento em caráter excepcional, será que sua interpretação, segundo a boa doutrina, é dada de forma restritiva?

Um ponto em consenso seria a possibilidade das medidas provisórias criarem ou majorarem tributos caso esses sejam exceções ao princípio da anterioridade, como ocorrem com o imposto extraordinário de guerra (IEG), art. 154, II da CF/88³⁵, cujo assunto é relevante, os recursos a serem obtidos são urgentes e é disciplinado por lei ordinária.

Na prática, verifica-se que as medidas provisórias são um verdadeiro instrumento de dominação pelo Chefe do Executivo (um verdadeiro príncipe), pois tributos a todo o momento são criados ou majorados sem nenhuma legitimidade e com total desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

Uma forma de combater a edição de medidas provisórias que infringem direitos fundamentais do contribuinte cidadão seria a aprovação pelo Congresso Nacional do Código de Defesa do Contribuinte, Projeto de lei nº. 646³⁶, que tem como objetivo regular a relação jurídica tributária do contribuinte-cidadão com o Estado. O referido projeto de estatuto tem como objeto a explicitação de que a instituição ou majoração de tributo somente se dará mediante lei em sentido formal, o que impossibilitaria a edições de Medidas Provisórias para tal finalidade.

Na verdade, a própria Constituição Federal possibilita a previsão de outras garantidas ao contribuinte além das já previstas nela mesmo, ao dizer em seu art. 150, *caput*, que: sem prejuízo de outras garantias assegurado ao contribuinte³⁷ [...].

O Código de Defesa do Contribuinte tem como justificativa a aplicação de uma nova cidadania cujo objetivo é estabelecer normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com os entes da federação.

Assim, estar-se-ia realizando uma verdadeira mudança de mentalidade com reflexo na atuação do Estado no momento de incidir seu Poder de Tributar, haja vista que o

³⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2016.

³⁶ BRASIL. Congresso Nacional do Código de Defesa do Contribuinte, Projeto de lei nº. 646. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/91357.pdf>>. Acesso em: 01/11/2016

³⁷ Ibid.

Código de Defesa do Contribuinte é a materialização do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte-cidadão.

A Constituição Federal de 1988³⁸ estabelece o princípio da legalidade como sendo uma garantia constitucional (art. 5º, inciso II – ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei) que é alçado a categoria de limitação do Poder de Tributar no Sistema Tributário Nacional (art. 150, inciso I – nenhum tributo será criado ou majorado sem lei que o estabeleça). Com efeito, a discussão, votação e aprovação parlamentar passariam a ser entendido como elemento de validade dos tributos.

Dessa forma, a doutrina adotou entendimento no sentido de que deveria ser prestigiada a fórmula no *taxation without representation*, não há tributação sem representação, vedando-se por consequência a utilização dessa espécie normativa como instrumento de criação e majoração de tributos.

Percebe-se, como posto ao longo deste artigo, que a análise do princípio da legalidade ocorre somente no seu aspecto material, de modo que o Supremo Tribunal Federal admite a instituição e majoração de tributos por meio de medidas provisórias.

CONCLUSÃO

A principal diferença existente entre lei e medida provisória reside na concepção de lei adotada. Para o primeiro, podem-se entender todo e qualquer comando normativo editado segundo o devido processo legislativo. Já para o segundo, apenas um ato normativo com força de lei, editado em casos relevantes e urgentes com a possibilidade de transformar em lei. Essa relevância variou conforme a evolução da sociedade. Por tal razão, a interpretação equitativa não pode ser seguida no Direito Tributário.

Mister destacar que o princípio da legalidade, presente no art. 5º, inciso II, da CRFB, também presente no art. 150, inciso I, também da Constituição Federal, o termo “lei”, constante na tipificação de tributo, deve ser interpretado como aquele originário do Poder Legislativo, não cabe portanto, ampliação para outros estatutos normativos, ainda que sigam trâmites formais estabelecidos.

³⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jul. 2016.

Tendo em vista que de um lado está a estrita legalidade (art. 150, inciso I), texto original da Constituição Federal; de outro, a possibilidade de instituição ou majoração de tributo por medida provisória (art. 62, § 2º), inserção feita pelo Poder Constituinte Derivado Reformador estabeleceu-se um conflito de normas constitucionais.

Portanto, é preciso buscar no sistema jurídico, uma solução para esse conflito. Sabedores que nesse tipo de confronto resolve-se com a aplicação de princípios e de lições de constitucionalismo, há que se privilegiar o princípio da estrita legalidade em prejuízo da regra reformadora.

Assim, a regra do art, 62, § 2º, deve ceder em função do princípio tipificado no art. 150, inciso I, ambos da Constituição Federal visto que a estrita legalidade é fruto do Poder Constituinte Originário, consta na Constituição Federal desde sua edição, ou seja, poder ilimitado responsável pela elaboração de uma nova Constituição.

Ademais, a possibilidade de instituição ou majoração de tributo por medida provisória foi inserida na CRFB por um poder - Poder Constituinte Derivado Reformador - que somente pode ser exercido de modo válido se observados os limites previstos – explícita ou implicitamente – no texto constitucional originário.

Além disso, é preciso observar, conforme disposto no inciso IV do § 4º do art. 60, da Constituição Federal, que uma das limitações diz respeito aos direitos fundamentais, esses não podem ser supridos por emenda constitucional.

Nota-se que existe uma mácula principiológica na Emenda Constitucional nº 32 que não poderia prever a possibilidade de instituição ou majoração de tributo por medida provisória ao constatar a estrita legalidade como um direito fundamental do contribuinte (art. 150, inciso I da Constituição Federal), da mesma forma que fere os demais princípios: da anterioridade, da segurança jurídica, da legalidade e da anterioridade.

Evidencia solar que medida provisória é medida excepcional seu uso é restrito a casos de urgência quando relevante a matéria. Nítido que não pode ela ser instrumento de instituição de impostos sem o respaldo dos cidadãos representados pelo legislativo (no taxation without representation). Tal garantia foi assegurada desde a Magna Carta do João Sem-Terra no início do século XIII, deve prevalecer quando se busca cada vez mais o fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

Contudo infere-se que a política das duas Casas do Congresso devem manter o furor no sentido de cumprir as normas existentes em sua essência, principalmente no que tange aos requisitos de admissibilidade da MP, ou seja, a Urgência e Relevância. Assim verifica-se a necessidade da mudança de comportamento no Supremo Tribunal Federal por meio de suas decisões que devem coincidir com os anseios da sociedade, protegendo contra o retorno dos tributos de caráter confiscatório, determinando na prática um limite ao Executivo no tocante à edição das Medidas Provisórias.

REFERENCIAS

ALVES. M. *Como escrever teses e monografias: um roteiro passo a passo*. Rio de Janeiro: Campus, 2013.

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. *Método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2011.

ANDRADE, M. A. B.; PATACO, V. L. P. *Manual para elaboração de monografias, dissertações e teses*. Salvador: FFB, 2013.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: informação e documentação: referências - elaboração. Rio de Janeiro, 2012.

AMARAL JUNIOR, José Levi Mello do. *Medidas Provisórias e a sua Conversão em Lei*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ARISTÓTELES. *Política*. São Paulo: Martin Claret.

BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*. São Paulo: Saraiva.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.

BERNARDI, Renato. *A impossibilidade de instituição ou majoração de tributo por meio de medida provisória*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 818, 29 set. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7357>>. Acesso em: 19 out. 2016.

BODIN, Jean. *A República*. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BOSSUET, Bénigne Jacques. *A política segundo as santas escrituras*. Brasília: Universidade de Brasília, 1990.

CAMPANHOLE, Adriano e Hilton Lobo. *Constituições do Brasil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995.

CHIESA, Clélio. Medidas Provisórias. *O Regime Jurídico Constitucional*. Curitiba: Juruá, 1996.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. *As Medidas Provisórias e a Constituição Federal/88*. Curitiba: Juruá, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FRANÇA JÚNIOR, Fausto F. de. Comentários à Emenda Constitucional nº 32/2001. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 53, 1 jan. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2551>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10. ed. Malheiros, 1995.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Artigo publicado na revista *Consulex*, n.º 119, Setembro/2001, p. 57/59.

PALOTA, Erica. *Imposto predial e territorial urbano*. 2013. 15 f. Artigo Científico (Graduação em Administração) – Faculdade de Filosofia, Ibitinga, 2013.

REZENDE, Luciano Chacha de. *Medida provisória e tributação: uma relação incompatível*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 20, n. 4409, 28 jul. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41291>>. Acesso em: 3 nov. 2016.

SANTOS, Carlos Fernando Fecchio. Aplicação do princípio da anterioridade na inovação à legislação tributária via medida provisória. Disponível em: <<http://www.jurisite.com.br/doutrinas/Tributario/douttribut71.html>> Acesso em: 30 dez 2015.

MIOTO, Thiago Roberto. Anterioridade tributária e medidas provisórias. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3870, 4 fev. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26637>>. Acesso em: 3 nov. 2016.

SISTEMA ELETRONICO DE EDITORAÇÃO DE REVISTAS. Os requisitos de relevância e urgência das medidas provisórias como conceitos jurídicos indeterminados e o seu controle judicial. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/19052-19053-1-PB.html>> Acesso em: 21 jan 2016