Medida provisória: aspectos jurídicos da legalidade do uso em questões tributárias*

Carla Izolda Fiuza Costa Marshall**

Sumário: 1. Introdução; 2. Histórico da função legislativa; 3. A medida provisória como espécie normativa; 4. Limitações ao uso da medida provisória em questões tributárias; 5. Entendimento jurisprudencial acerca da legalidade do uso da medida provisória em matéria tributária; 6. Conclusão.

Palavras-chave: medida provisória; questões tributárias.

Este artigo trata das eventuais limitações ao uso da medida provisória, especificamente no que diz respeito a questões tributárias. A medida provisória como novo elemento normativo, de competência exclusiva do presidente da República, foi introduzida pelo texto constitucional vigente. Portanto, é bastante recente e, exatamente em função disso, carece de interpretação, tanto doutrinária quanto jurisprudencial. Este artigo se propõe a abordar tais aspectos, levando em conta conteúdos históricos indispensáveis à análise mais aprofundada da medida provisória na criação e majoração de tributos.

Provisory measure: juridical aspects of the legality of its use in tributary issues

This paper deals with the eventual restraints to the use of the provisory measure, specifically on tributary issues. The provisory measure as a new normative element, of the president's sole competence, was introduced by the current Constitution. Therefore, it lacks interpretation, both doctrinal and jurisprudential, taking into account historical contents that are indispensable for a deeper analysis of its role on tax creation and tax raises.

1. Introdução

A medida provisória consiste em espécie normativa bastante recente, em termos de processo legislativo brasileiro. Todavia, não há uma correspondência

* Artigo recebido em set. e aceito em dez. 1998.

** Procuradora federal, doutoranda em direito econômico pela Universidade Gama Filho e professora adjunta da Universidade Cândido Mendes.

direta entre sua gênese contemporânea e o já imenso número de discussões e controvérsias que a cercam. Na realidade, da forma como está colocada no texto constitucional, gerou reflexões diversas, que conduziram e ainda conduzem a uma série de correntes divergentes.

Alguns intérpretes da Constituição, num primeiro momento, consideraram que a leitura do art. 62 conduzia à conclusão de que não pairava qualquer tipo de limitação ao supremo poder do chefe do Poder Executivo de editar medidas provisórias, pelo fato de tais limitações não constarem de forma explícita. Todavia, o parâmetro de tais juristas consistia no modelo, até então existente (Carta Constitucional de 1967, com Emenda Constitucional de 1969), do decreto-lei, para o qual, por meio de técnica legislativa, as limitações materiais estavam previstas de forma clara e precisa.

Com efeito, a nova técnica legislativa empregada não enumera tais limitações materiais, mas isso não quer dizer, de modo algum, que elas inexistam. Para uma boa interpretação é indispensável a utilização do processo sistêmico, onde a parte integra o todo e como tal deve ser considerada.

O texto constitucional deve ser entendido por seu intérprete, como preconiza Carlos Maximiliano (1995:178), examinando-se o dispositivo propriamente dito e sua relação com o fim a que se propõe, complementando-se tal interpretação com o processo sistêmico e, ainda, confrontando-se o resultado com os princípios do direito, no caso, com os do direito constitucional.

Com efeito, o melhor entendimento para a interpretação da medida provisória, ou seja, o dispositivo intraconstitucional que a prevê, não é somente aquele que a determina, mas o conjunto de princípios que norteiam o direito constitucional e o próprio espírito que este apresenta na Carta vigente. Ressalte-se o fato de que não podemos esquecer os aspectos históricos que envolvem a temática. Desta forma, estaremos mais próximos dos objetivos traçados pelo constituinte, ou melhor, da vontade que o moveu.

Nossa intenção aqui não é esgotar o tema, muito embora ele seja bastante instigante. Exatamente em função disso, seria necessária a elaboração de verdadeiro e audacioso tratado, e não de um simples artigo.

Este artigo tem o objetivo de estudar os aspectos jurídicos que envolvem as medidas provisórias, tendo como pano de fundo as questões tributárias, mais especificamente a existência ou não de limitações ao poder do chefe do Executivo de editá-las, para a instituição e majoração de tributos.

2. Histórico da função legislativa

Breve introdução

Para que possamos estudar a origem histórica da medida provisória é indispensável buscarmos os aspectos jurídico-políticos que envolveram a função legisla-

tiva no tempo, em suas diversas nuances, bem como sua correspondência a um poder respectivo definido como tal.

Historicamente, o monopólio da produção legislativa encontrava-se em mãos do rei/monarca, com exceção daqueles países em que o processo democrático se desenvolvia, ou seja, Roma e Grécia (Ramos, 1994:15). Com a difusão do processo democrático o Parlamento recebeu a atribuição da produção legislativa, fazendo-o de forma precípua.

Consideramos, todavia, imprescindível para uma discussão mais profunda da função legislativa investigar questões que nos levem a pensar o próprio Estado e sua formação. Com tal intuito buscaremos demonstrar a evolução do pensamento.

Numa visão filosófica do direito, as correntes doutrinárias podem, de certo modo, explicar as transformações sofridas a partir do jusnaturalismo teológico até os dias de hoje. No jusnaturalismo teológico o poder supremo de ditar as leis era exclusivo do monarca, que expressava a vontade divina.

Na realidade, é imprescindível investigar a gênese do próprio Estado, para então desenvolver-se a teoria que está à volta da função legislativa.

A noção do Estado

No século XVI, a Reforma Protestante vem abalar os sólidos dogmas da Igreja Católica, até então indiscutível em seu papel de conduzir as políticas adotadas pelos monarcas. No campo da economia, aparece um novo modo de produção, o capitalismo, que se insurge contra o desgastado sistema econômico feudal. Na política, surgem novas doutrinas políticas, questionando os privilégios da nobreza feudal e do poder papal frente ao Estado. Estamos diante de um novo modelo de jusnaturalismo: o racionalista, ou era do jusracionalismo. A razão humana pontifica, substituindo o direito revelado, dando vida ao Estado.

O contratualismo foi desenvolvido por verdadeiros expoentes da doutrina política, tais como Hobbes, Locke, Rousseau, Puffendorf e Spinoza. Essa doutrina reinou nos séculos XVI e XVII e foi interpretada pelos mais diferentes autores da filosofia do direito desde então.

Consideramos oportuno reproduzir algumas opiniões de diversos autores sobre a contribuição hobbesiana à filosofia do direito e ao pensamento político clássico. Para Jean-Jacques Chevallier (1989:66), "Thomas Hobbes era um homem da grande espécie intelectual, como cada século produz dois ou três (...) o Leviatã é livro absolutamente notável, uma das bíblias da Inglaterra (...) original e criador (...) tesouro de sabedoria moral e política (...) a maior, talvez única obra-prima de filosofia política escrita em inglês".

Bobbio (1987:1), por sua vez, fala mesmo num modelo jusnaturalista de Estado que tem como fundamento a noção do pacto contratualista. Para

ele, esse modelo jusnaturalista "é construído com base na grande dicotomia 'estado (ou sociedade) de natureza/estado (ou sociedade) civil' (...)".

A origem do Estado será sempre o estado de natureza, tendo como seu complemento o estado político, o qual se distingue por corrigir ou consertar as falhas do primeiro. A passagem do estado de natureza para o estado social ou civil não se processa espontaneamente, mas apenas por força de convenções ou atos voluntários dos indivíduos que integram o primeiro estado e que almejam ultrapassá-lo, atingindo um outro mais adiantado, o social, criado por obra da inteligência racional inerente ao ser humano; por fim, fica claro que a legitimação da sociedade política, isto é, do Estado, tem por princípio a idéia de consenso, de acordo, de deliberação conjunta dos seus elementos constitutivos, diversamente do que ocorria com qualquer forma de associação humana natural, como a sociedade familiar, por exemplo.

O positivismo, outra corrente doutrinária, surgiu como contraponto do jusracionalismo e pregava a necessidade da existência de legislação escrita, que pudesse reger a sociedade.

Com efeito, é exatamente a partir do positivismo que surge a necessidade de estabelecer disposições expressas e textos de leis, codificando-os, ou seja, sistematizando racionalmente legislações específicas, munidas de espírito próprio. Segundo nos ensina Pedro Nunes (1965:254, v.1), codificação significa "corpo orgânico de disposições legais articuladas e sistematicamente dispostas, que regem cada ramo especial do direito".

São expoentes de codificação os códigos napoleônicos civil e comercial.

A Revolução Francesa, pontificando o liberalismo como sistema, trouxe, para as cartas constitucionais que sucederam o rompimento com a estrutura absolutista de Estado, os seguintes elementos: divisão de poderes e direitos e garantias individuais. Todavia, o que nos interessa mais proximamente aqui é a questão relativa à divisão de poderes, que trouxe consigo a necessidade de harmonização entre poderes e demonstrou a total ausência de hierarquia intrapoderes, preconizada, até os dias de hoje, em todas as constituições tidas como liberais.

O constitucionalismo, por seu turno, a partir do século XIX, tratou de difundir, a partir da Europa para o resto do mundo, os primados da Constituição e seus aludidos elementos indispensáveis. Entretanto, nem tudo foi tão retilíneo, como poderemos constatar da história da limitação de direitos, por meio do poder de legislar.

Evolução legislativa limitadora de direitos

Voltando um pouco mais na história, poderemos encontrar elementos que vêm limitar o poder absoluto do rei/monarca de elaborar normas. Com efeito, a Magna Carta de João Sem Terra, de 1215, representou enorme vitória da nobreza sobre o monarca absolutista, no sentido de impor limites ao supremo e inoponível poder de "elaborar" as leis.

Na realidade, no texto da Magna Carta há, em especial, a obrigação de submeter ao Conselho do Rei — formado por barões e prelados — os projetos de estabelecimento de impostos ou obrigações, o que, por si só, já representava imenso avanço.

Mais tarde a *Petition of Rights*, de 1628, também sancionada pelo monarca, seguiu os mesmos moldes da Magna Carta.

Em 1689, o Parlamento elaborou e votou a chamada *Bill of Rights*, que foi ratificada por Maria e Guilherme. Com efeito, havia dispositivos contidos em seu texto que limitavam o poder dos governantes, no sentido de comprometê-los a observar as leis fundamentais do reino. Pode-se dizer que o constitucionalismo moderno fundou-se a partir de então, inclusive dando uma feição quase contemporânea ao antigo Parlamento.

O que se pode perceber de tudo isso é que originariamente a função legislativa encontrava-se em mãos do governante absoluto, que a detinha, bem como as demais funções do Estado.

Na realidade, as diversas revoluções pelas quais o mundo passou, especialmente Inglaterra e França, possuíam conotações políticas ligadas à necessidade de impor limites ao absolutismo do governante.

Diversas foram as lutas para que se retirasse o monopólio da lei das mãos dos monarcas, mas após algumas vitórias o Parlamento passou a ser o responsável pela elaboração das leis.

A "crise legislativa" (Nunes, 1965:17, v. 1), após a I Guerra Mundial, gerou a adoção de um novo modelo, denominado delegação legislativa, que de modos diferentes foi incorporado às constituições da época, deixando claro um desequilíbrio de poderes, onde anteriormente podia-se observar relativo equilíbrio de forças e distinção de funções.

Com a delegação legislativa o que se tem é um Parlamento quase inerte diante de um Executivo forte e atuante.

Destaque-se o que Osvaldo Trigueiro (1959:45) ressalta na crise legislativa: "o Poder Executivo tende a desempenhar, como legislador, uma função cada vez mais importante. O problema que surge para a arte política é o de habilitar o Executivo a fazer leis, sem que isso afete o relativo equilíbrio de poderes, de que depende a sobrevivência da democracia".

Por outras palavras, é preciso que o Executivo também legisle, mas que o faça sem anular a autoridade dos órgãos de representação.

3. A medida provisória como espécie normativa

Breve introdução

O constituinte brasileiro, quando da elaboração do texto vigente, buscou inspiração no modelo italiano do *Provvedimenti provvisori con forza de legge* da

Constituição de 1947, que prevê, em seu art. 77, espécie normativa com características idênticas às observadas na nossa modalidade legislativa.

Na realidade, muito embora a similitude seja evidente, há duas características básicas que se diferenciam: a primeira delas é a nomenclatura utilizada e a segunda diz respeito ao sistema de governo.

A nomenclatura utilizada pela Constituição italiana é o decreto com força de lei, chamado decreto-lei, diversamente do que ocorre no caso brasileiro, onde o constituinte optou por adotar a medida provisória como modalidade de espécie normativa autônoma e que se encontra enumerada no art. 59 da Carta vigente, na seção denominada Do Processo Legislativo. (Trataremos mais detalhadamente das medidas provisórias e do decreto-lei, no nível nacional, mais adiante.)

Quanto à diferença existente entre os sistemas de governo, podemos dizer que na Itália vigora o parlamentarismo e, em caso de rejeição do decreto-lei, poderá haver a responsabilização política do governo, e, quem sabe, até mesmo a queda do gabinete. No caso brasileiro o presidente da República não sofre tão nefasto destino na adoção de medidas provisórias: o máximo que pode acontecer é sua responsabilização por danos causados pela medida e a eventual reparação.

Delegação legislativa e poder próprio

A delegação legislativa difere do poder próprio, pois na primeira há "a transferência da capacidade de legislar do Poder Legislativo ao Executivo" (Ramos, 1994:31). Todavia, tal transferência se faz sob condições e sob o controle e fiscalização dos demais poderes, enquanto o poder próprio o é por ser originário, preexistente.

A delegação legislativa realiza-se e esgota-se em particular em cada caso, ou seja, não há continuidade, uma vez elaborada a norma, foi atingida sua finalidade. A ocorrência de delegação legislativa carece de manifestação do Poder Legislativo. Como exemplo, temos as leis delegadas, que representam verdadeira delegação legislativa, cujo procedimento está previsto no art. 68 da Carta brasileira vigente.

Na realidade, o princípio vigorante é o da indelegabilidade. No entanto, a lei delegada surge como verdadeira exceção à regra. Há, todavia, restrições à sua utilização material, pois determinados conteúdos não são passíveis de serem abordados por essa modalidade normativa — art. 68, §1º (Marshall, 1996:58).

Realmente, a medida provisória é, antes, uma repartição de competência realizada pelo poder constituinte ou originário, na qual há a concessão a outro poder, o Executivo, de um poder próprio, que se realiza de forma excepcional, tendo em vista os limites a ele impostos, ou seja, a relevância e a

urgência, mas sua existência persiste latente, independentemente da manifestação do Legislativo, até que se verifiquem situações que justifiquem tais características e, conseqüentemente, a edição de medida provisória.

Medida provisória e decreto-lei na tradição brasileira

Muito próximos estão o decreto-lei da medida provisória, pois ambos compartilham de características semelhantes.

Na verdade, tanto o decreto-lei quanto a medida provisória são atos da competência do presidente da República, com força de lei, e não carecem de delegação por parte do Congresso Nacional.

É indispensável fazer a distinção entre ambas as espécies normativas, com o intuito de aprofundar sua análise.

O decreto-lei surgiu no Brasil, como figura constitucionalmente regulada, pela Emenda Constitucional nº 1/1969:

"Art. 55 — O presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I — segurança nacional;

II — finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III — criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§1º — Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de 60 (sessenta) dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no §3º do art. 51.

§2º — A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência."

Com efeito, as matérias passíveis de serem tratadas por decreto-lei já vinham de forma expressa, bem como a restrição às mesmas, ou seja, que não significassem aumento de despesas.

Ressalte-se o fato de que, na ausência de deliberação pelo Congresso Nacional no prazo de 60 dias, para aprovar ou rejeitar *in totum* o decreto-lei, haveria a aprovação tácita. A Emenda nº 22/1982 acresceu ao art. 55 que, quando transcorrido o prazo sem deliberação, o decreto-lei seria inscrito na ordem do dia, em regime de urgência, por 10 sessões subseqüentes em

dias sucessivos, ao fim dos quais, se ainda não houvesse deliberação, estaria aprovado. Contudo, mesmo quando rejeitado o decreto-lei, seus efeitos eram válidos.

Muito embora em ambas as espécies normativas a eficácia da norma se dê de modo imediato, desde o momento de sua edição, a conclusão que se chega é que os efeitos das mesmas diferem, pois, enquanto no decreto-lei, ainda que rejeitado, permaneciam os efeitos, não implicando nulidade dos atos praticados durante o prazo de sua vigência, no caso da medida provisória que não foi convertida em lei operam-se efeitos *ex tunc*, ou seja, ela perde a eficácia desde a sua edição.

Pontes de Miranda (1987:38, t. 3) considerava o decreto-lei "lei sob condição resolutiva (rejeitável dentro do prazo) ou de decreto com eficácia adiantada em relação à deliberação do Congresso Nacional".

Tanto os decretos-leis quanto as medidas provisórias possuem os mesmos pressupostos, isto é, a urgência e a relevância para justificar sua existência, e ambos estão dispostos, nas constituições respectivas, de modo expresso. Entretanto, havia limitações expressas, como afirmado anteriormente, relativas ao decreto-lei, o que não se observa em matéria de medida provisória. Talvez daí surja a dúvida, inicialmente colocada, de que não há limitações para esta última. Ressalte-se o fato de que, na qualidade de sistema jurídico, não é indispensável, para a sua interpretação, que as limitações estejam previstas de forma expressa, bastando ao intérprete considerar o todo como elemento imprescindível à verificação de limites.

Por fim, é importante verificar que, tanto uma quanto outra espécie normativa foram e têm sido utilizadas como a maneira "normal" de legislar e intervir do Poder Executivo, tendo em vista a rapidez e eficácia no atendimento às necessidades das relações sociais de complexidade evidente.

A espécie normativa excepcional como imposição da realidade

Muitos autores contemporâneos têm realizado estudos, no sentido de compreender e, por que não dizer, justificar a existência e utilização tão constante de mecanismos que possibilitam ao Poder Executivo agir imediatamente, sem ter de aguardar o tão demorado processo legislativo ordinário.

Com efeito, a medida provisória — assim como o decreto-lei o foi — é uma faca de dois gumes, na medida em que permite ao presidente da República célere intervenção, mas, por outro lado, amplia de forma bastante generosa sua competência.

O que parece evidente é a necessidade de um instrumento normativo que possa ser utilizado pelo presidente da República em situações que demonstrem urgência de tratamento, mas o que não pode acontecer é a utilização banalizada, que se observa atualmente, de um instrumento "excepcional"

e que, como o próprio nome está a indicar, se presta ao uso excepcional e não ordinário.

Já houve manifestação do STF, na Adin 293-7/600DF (STF, 1993:6.429), tendo como relator o ministro Celso Mello, no sentido de demonstrar os efeitos extrínsecos e imediatos da edição de medida provisória: "A edição de medida provisória gera dois efeitos imediatos. O primeiro efeito é de ordem normativa, eis que a medida provisória — que possui vigência e eficácia imediatas — inova, em caráter inaugural, a ordem jurídica. O segundo efeito é de natureza ritual, eis que a publicação da medida provisória atua como verdadeira *provocatio ad agendum*, estimulando o Congresso Nacional a instaurar o adequado procedimento de conversão em lei" (*sic*).

Com tal manifestação, o Poder Judiciário demonstrou sua preocupação com as aleatórias edições de medidas provisórias, que vêm indiscriminadamente assolando o ordenamento jurídico e atingindo de forma imediata a vida do cidadão.

A utilização da medida provisória como forma de legislar tem sido um "exercício indiscriminado de uma excepcional competência do presidente da República, tornando-a prática legiferante ordinária e substitutiva dos procedimentos comuns de formação das leis" (STF, 1993). Esta é a compreensão do Supremo Tribunal Federal.

O abuso se tornou flagrante não só com a edição de inúmeras medidas provisórias, mas também com as suas reedições, quando não apreciadas pelo Congresso Nacional, não havendo qualquer controle quanto ao número de vezes em que as mesmas são reeditadas pelo presidente da República. Portanto, um elemento que poderia cercear o chefe do Poder Executivo, que seria o impedimento de reedição de medida provisória, com o seu exame imediato, tornou-se letra morta.

O chefe do Poder Executivo federal age, ou deveria agir, como legislador de forma cautelar, ou seja, antecipando-se para evitar a ocorrência do *periculum in mora*, que evidentemente se daria, caso se fosse aguardar o processo legislativo ordinário. Desta forma, o presidente dispõe, por determinação constitucional, do poder geral de cautela, próprio da magistratura.

Para justificar o poder de cautela de que dispõe o presidente da República é necessário penetrar mais profundamente nos aspectos da relevância e da urgência que o respaldam.

Segundo Clélio Chiesa (1996:35), "a menção do art. 62 ao requisito da 'relevância', implicou atribuir uma especial qualificação à natureza do interesse cuja ocorrência enseja a utilização de medidas provisórias". A interpretação que se pode fazer do termo relevância é aquela situação fora do comum, ou seja, extraordinária, que obriga o órgão competente a medida eficaz para evitar grave dano. Com isso se demonstra a invulgar relevância da situação premente.

O outro termo usado pelo legislador constituinte é a "urgência", que, por si só, demonstra a necessidade de ação rápida, pois não se pode aguardar mais nada.

O professor Nagib Slaibi Filho (1989:348) entende que urgência consiste num "conjunto de circunstâncias, levando à edição do ato, que não podem aguardar o processo legislativo ordinário, ou processo legislativo no prazo previsto do art. 64, §§1º a 4º. Assim, se a medida pode aguardar um lapso de tempo como período provável do tempo necessário à elaboração de lei pelo Congresso, não haverá requisito constitucional para a edição de medidas provisórias".

O que se depreende do supracitado entendimento é que, além de ser excepcional a utilização da medida provisória, é indispensável que a única medida que se possa adotar seja a sua edição, tendo em vista as circunstâncias que envolvem o fato, e que ela seja de máxima urgência, pois a ocorrência de danos não aguardará o trâmite legislativo normal.

4. Limitações ao uso da medida provisória em questões tributárias

Breves considerações

O texto constitucional vigente não possui limitações expressas, mas limitações implícitas, que têm de ser compreendidas pelo intérprete de forma sistemática.

A medida provisória, como já alertamos, não possui limitações explícitas, como era o caso do decreto-lei, mas isso não quer dizer, de modo algum, que não possam existir limitações de ordem implícita e que deverão ser observadas da mesma forma.

Clèmerson Merlin Cleve (1991:57) afirma que "a interpretação constitucional não se faz somente com o método gramatical".

O professor Carlos Maximiliano (1995:178) vai mais longe e nos aponta qual processo deve ser utilizado: "Proceda também o intérprete ao exame do dispositivo, em si e em relação ao fim a que se propõe; tente, sempre e complementarmente, o emprego do processo sistemático e o confronto do resultado com os princípios científicos do direito".

Relativamente à questão da interpretação das normas constitucionais o professor Celso Ribeiro Bastos (1995:100) nos indica a existência de "princípio segundo o qual os preceitos constitucionais hão de ser interpretados segundo não só o que explicitamente postulam, mas também de acordo com o que implicitamente encerram" (*sic*).

A doutrina, apesar disso, tem se batido bastante para desvendar as implicações advindas das diversas formas de interpretação acerca das medidas provisórias e a existência ou não de limites a ela impostos.

Caio Tácito (s.d.:54) afirma que há a necessidade da existência de urgência e relevância da matéria a ser tratada por meio de medida provisória, mas que, uma vez observados tais requisitos, não há qualquer limite à edição de medidas provisórias: "Não há como tratar, diversamente, a validade da medida provisória, quando a matéria versada deve ser objeto de lei ordinária, ou de lei complementar. A nosso ver, caberá tão-somente, na última hipótese, que a conversão em lei ou a rejeição da medida provisória obedeçam, na decisão plenária, à qualificação de quórum prevista no art. 69 da CF/88, ou seja, deliberação por maioria absoluta" (*sic*).

A posição do eminente doutrinador tem uma lógica jurídica cristalina, chegando a um ponto não mencionado pelo constituinte, mas que, apesar disso, ou seja, por ser implícita, é coerente e está de acordo com os critérios de interpretação. Todavia, é inegável que estamos lendo nas entrelinhas, pois a previsão de quórum para aprovação não está mencionada em nenhum dispositivo constitucional de forma expressa; é, pois, tudo fruto de interpretação e inferência. Talvez aqui seja possível vislumbrar uma falha nesta particular forma de interpretação do dispositivo em apreço.

Michel Temer (1992:141), por outro lado, afirma que há restrições temáticas às medidas provisórias, não como regra, mas como exceções, que seriam:

"a) aquelas entregues à lei complementar;

b) as que não podem ser objeto de delegação legislativa;

c) a legislação em matéria penal;

d) a legislação em matéria tributária."

Estamos diante de duas posições diferentes acerca do mesmo objeto, mas que não significam o total de divergências relativas às diversas interpretações a que se prestam as medidas provisórias.

Clélio Chiesa (1996:45) vai um pouco mais adiante, ao analisar os diversos componentes normativos do art. 59, relativo ao processo legislativo. Este doutrinador analisa a questão concernente às limitações havidas em torno da edição de medidas provisórias pelo presidente da República, a partir da visão hierárquica das normas, tendo em vista o particular campo material de cada uma delas. Desta forma, restringe a atuação do chefe do Poder Executivo, afirmando que, mediante interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, chega-se à conclusão de que não são passíveis de regulação por via de medida provisória as seguintes matérias:

"a) As matérias reservadas à lei complementar;

b) Os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional;

c) Os atos de competência exclusiva da Câmara dos Deputados;

d) Os atos do Senado Federal;

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

f) Ato que disciplina sobre nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

g) Os planos plurianuiais, diretrizes orçamentárias e orçamentos."

Pode-se perceber que o rol de limitações ao presidente da República na edição de medidas provisórias é bastante extenso, mas, segundo o autor em questão, não se esgota aí; acrescentem-se a estas proibições ao menos mais duas: as de matérias penal e tributária, esta última o objeto de nosso estudo.

A questão tributária propriamente dita

Passaremos a tecer considerações, a partir daqui, de ordem exclusivamente tributária, quanto ao objeto de nosso estudo, qual seja, a medida provisória.

O professor Celso Ribeiro Bastos (1991:279) nos diz que é necessário o exame pontual de duas questões, no sentido de penetrarmos na aplicabilidade ou não de medida provisória à matéria tributária, ou seja, "a medida provisória tem natureza excepcional ou se trata de uma prática legiferante ordinária e quais são seus pressupostos". Todavia, é indispensável, ainda, interpretar o art. 62 do texto constitucional, em consonância com todo o sistema constitucional tributário vigente.

No que tange ao primeiro ponto, isto é, à questão relativa à natureza excepcional da medida provisória, na presença de seus pressupostos não há qualquer dúvida, pois, como já demonstramos, não constitui a regra normativa, mas sua utilização se dá tendo em vista seus pressupostos, que, por si sós, demonstram a exceção, quais sejam: relevância e urgência.

Ressalte-se o fato de que tais pressupostos não podem estar presentes de modo alternativo, e sim de forma cumulativa, tendo em vista a partícula aditiva "e", donde se conclui que para a edição de medida provisória são imprescindíveis ambos os pressupostos concomitantemente, sem o que não haverá o cumprimento normativo determinado pelo legislador constituinte.

Ressalte-se a importância de preliminarmente examinarmos a questão de princípios que norteiam a norma de natureza tributária.

Princípios tributários e a norma constitucional

Em um Estado democrático de direito, como é o caso do Brasil, que expressamente se identifica no preâmbulo do texto constitucional, bem como no *caput*

do art. 1º, é indispensável o respeito a uma série de princípios que irão nortear a vida da nação.

O primeiro princípio que desponta consiste no da legalidade. Todavia, como o tema deste artigo está circunscrito à questão tributária, é imprescindível que se estude o princípio da legalidade tributária, que nada mais é do que a aplicação específica do princípio da legalidade, que norteia o Estado democrático de direito.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: O princípio da legalidade, também denominado princípio da reserva legal, da estrita legalidade e da estrita legalidade tributária, surgiu antes no direito tributário para depois se difundir para os demais ramos do direito.

Na verdade, a gênese do princípio da legalidade tributária ocorreu com o advento da Magna Carta de João Sem Terra, em 1215, na Inglaterra, quando havia real abuso e arbitrariedade na imposição e cobrança de tributos aos súditos.

Todas as nossas constituições respeitaram até os dias de hoje e tiveram inserido em seus textos o princípio da legalidade tributária.

O princípio da legalidade tem como pano de fundo a necessidade de haver previsão legal previamente descrita e, também, haver passado por processo legislativo, no qual tenha ocorrido ampla discussão e votação pelos representantes do povo.

O dispositivo constitucional contido no art. 150, I, prevê a necessidade de lei, nos casos de aumento ou instituição de tributos. Portanto, é indispensável o advento da lei estabelecendo a criação ou majoração de tributos.

Roque Antonio Carrazza (1991:148), quando trata da questão relativa ao instrumento normativo a ser utilizado na criação e majoração de tributos, se manifesta da seguinte forma: "só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo, só à lei — tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidades exigidos pela Constituição — é dado criar ou aumentar tributos".

À guisa de conclusão do acima exposto ressalte-se que a medida provisória, embora tenha força de lei, e, possivelmente, após a apreciação do Congresso Nacional, se transforme em lei, não pode ser considerada como tal, exatamente pelo fato de que não passou pelo processo legislativo próprio da lei, e sim se trata de um elemento diverso dessa. Desta forma, a necessidade de existência de lei prévia permanece em aberto, no que tange à criação e majoração de tributos, como preceitua o citado dispositivo constitucional.

Bastante interessante é o posicionamento de Francisco Wildo Lacerda Dantas (s.d.:242) ao afirmar que "Da análise sistemática do âmbito de validez das medidas provisórias, creio que elas não cabem para criar tributo nem exigi-lo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou o aumentou".

O professor Paulo de Barros Carvalho (s.d.:145) aborda a questão de outro ângulo, ou seja, para ele, trata-se de um problema de cunho semântico e pragmático, pois a noção de tributo se coaduna com algo que previamente os administrados têm que consentir. No caso da medida provisória, enquanto não houver se convertido ou não em lei, a parcela do patrimônio dos cidadãos já estará sendo comprometida pela cobrança do tributo criado ou majorado, independentemente do aceite, pelos representantes do povo, do mesmo, perpetuando-se a vontade única do Estado. Tal posição se fazia possível num autoritarismo, o que, de fato, não é o caso, daí a indignação do autor nesse particular ponto.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: O princípio da anterioridade veio substituir o antigo princípio da anualidade, que, por conseguinte, deixou de existir, muito embora seja sistematicamente lembrado.

O princípio da anterioridade encontra-se previsto no texto constitucional vigente no art. 150, III, *b*, e consiste em vedação, à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, em cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que o criou ou aumentou tenha sido publicada.

Interpretando o supracitado artigo constitucional, o professor Celso Ribeiro Bastos (1991:111) afirma que "toda lei que cria ou aumenta tributo fica com sua eficácia sustada, obstada, até o início do exercício financeiro subsequente".

Na verdade, a criação ou majoração do tributo se dá em um exercício aguardando-se a mudança desse último para que a cobrança possa se fazer.

Vale aqui destacar a posição da professora Mizabel de Abreu Machado Derzi (s.d.:132) quanto ao princípio da anterioridade: "Não se trata de aspecto acidental ou facultativo, mas o princípio da anterioridade é a regra, genérica e abstrata, verdadeira propriedade jurídica essencial à lei tributária, que cria tributo novo ou majora os já existentes. Como tal, é comando superior, inafastável pela própria lei, a qual não terá validade se determinar a própria eficácia e aplicabilidade imediatas à sua publicação; ou pelos regulamentos e outros atos normativos do Poder Executivo, assim como por quaisquer atos executórios e aplicativos da administração pública".

Com efeito, a professora Derzi quis demonstrar que nem mesmo a lei pode afastar a imperatividade deste princípio constitucional que rege, inclusive, a segurança jurídica das relações, devendo, pois, ser observado incontinente

Mais adiante a mesma autora demonstra a autonomia dos princípios da legalidade e da anterioridade, muito embora exista interligação entre ambos. Para ela, "do ponto de vista funcional, postos de lado os casos de exceção, o princípio da anterioridade pode ser visto como uma característica ou especialidade essencial da legalidade tributária" (Derzi, s.d.:132).

O posicionamento de Clélio Chiesa (1996:51) quanto a esse particular ponto da questão é taxativo: "colocado o art. 62 da CF/88 em cotejo com o

sistema constitucional tributário, o qual se assenta em valores como *segurança, previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas*, que têm, no princípio da legalidade e da anterioridade, suas diretrizes básicas, conclui-se de modo peremptório que: *o instituto das medidas provisórias não é veículo adequado para criar ou majorar tributos*" (*sic*).

Indiscutivelmente esta é a regra, ou seja, no que tange à instituição e ao aumento de tributos, é imprescindível fazê-lo em observância à determinação constitucional dos princípios da legalidade e da anterioridade.

Exceções ao princípio da legalidade tributária e da anterioridade

Toda regra comporta exceções e, na Carta Magna, temos dispositivos expressos que permitem a configuração de relevância e urgência a casos específicos, tais como os contidos no art. 153, I, II, IV e V, relativamente à possibilidade de alteração de alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Nesses casos não há a instituição de tributos, mas estão dispensados da observância do princípio da anterioridade da lei exclusivamente aqueles impostos explicitamente previstos, no que tange à alteração de alíquotas.

Há, também, o caso das contribuições sociais, da previdência social, previsto no art. 195. Neste caso, pelo que reza o §6º, o prazo para a sua exigibilidade é de 90 dias, contados da data da publicação da lei que as criou ou aumentou, não se observando, portanto, o princípio da anterioridade contido no art. 150, III, *b*, da Carta Magna.

O professor Hugo de Brito Machado (1995:55) identifica a possibilidade de utilização de medida provisória, em matéria tributária, desde que preenchidos os seus pressupostos, nos casos de criação de "imposto extraordinário de guerra e instituição de empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência".

Neste ponto particular, existe certa coincidência entre o posicionamento do professor Machado e o do jurista Sacha Calmon, que, ao se referir às, segundo ele, "únicas exceções absolutas ao princípio da legalidade", as enumera do mesmo modo que o primeiro. Todavia, vai mais além quando afirma que tal fato "só pode ocorrer no caso de o Congresso Nacional estar em recesso, justificando-se a edição de medida provisória em razão da emergencialidade das causas da instituição dos referidos tributos" (Calmon, 1990:289).

Evidentemente, no que diz respeito à primeira parte, como se pode constatar, os dois doutrinadores concordam plenamente, muito embora o segundo tenha ido um pouco mais longe.

Obviamente, como a própria nomenclatura está a demonstrar, tanto o imposto "extraordinário" de guerra quanto o empréstimo compulsório para

atender a despesas "extraordinárias" preenchem os pressupostos de relevância e urgência.

Contrário a este posicionamento é o professor Clélio Chiesa (1996:52), ao afirmar que "Não obstante configurarem exceções ao princípio da anterioridade, essas matérias não podem ser versadas por medidas provisórias. Pois, mesmo nessas hipóteses, as medidas provisórias não se apresentam como veículo tecnicamente adequado".

O professor Ricardo Lobo Torres (1996:44), ao tratar da questão da aplicabilidade ou não da medida provisória à matéria tributária, afirma que "a exceção foi aberta pela própria CF, no art. 167, §3º, para os créditos extraordinários para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, hipótese em que a medida será adotada de acordo com o art. 62 da CF" (*sic*).

Quanto à aplicabilidade da medida provisória à matéria reservada à lei complementar, o professor Torres (1996:44) afirma que "a doutrina vem entendendo que sim, desde que seja aprovada pelo quórum próprio da lei complementar, que é o da maioria absoluta (art. 69 da CF)" (*sic*).

Cabe aqui aprofundarmos os conceitos e abrangências dos dois elementos considerados como exceções à regra da impossibilidade de, por meio de medida provisória, majorar ou instituir tributos: o imposto extraordinário e o empréstimo compulsório.

Impostos extraordinários

Os impostos extraordinárias se configuram numa espécie de imposto que, por sua vez, é elemento componente do gênero tributo, definido no CTN, art. 16.

Os impostos extraordinários estão previstos no art. 154, II, do texto constitucional. A simples leitura desse dispositivo revela a insubmissão desse imposto ao princípio da anterioridade, o que é pacífico na doutrina. No entanto, o que não se configura pacífico é a possibilidade ou não de sua criação por meio de medida provisória.

No entendimento da professora Derzi (s.d.:137) não há sujeição desta matéria à medida provisória, no que é acompanhada pelo professor Chiesa (1996:54). Para ambos, o próprio texto constitucional fornece alternativa bastante célere em caso de iminência de guerra externa, que seria a decretação do estado de sítio (art. 137, II), sendo, todavia, autorizado previamente pelo Congresso Nacional, que tem o prazo de cinco dias para a sua apreciação, a ser aprovada por maioria absoluta.

Para ambos, é incabível a utilização de medida provisória, pelo presidente da República, "quando tem à sua disposição um instrumento mais ágil para atingir seu fim" (Chiesa, 1996:55). E mais: "Essa prévia autorização do Congresso Nacional, dentro do prazo de cinco dias, é uma garantia para o con-

tribuinte que não será compelido a recolher tributo sem a prévia autorização de seus representantes. Diferentemente do que ocorre com as medidas provisórias, que têm eficácia imediata".

De certo modo, temos de dar o braço a torcer ao entendimento dos autores citados, pois, se a questão é identificar a relevância e urgência do fato, a decretação do estado de sítio, com o quórum privilegiado e o exíguo prazo de apreciação pelo Congresso Nacional, de uma forma geral, elimina ou, pelo menos, está em pé de igualdade com a celeridade da medida provisória, ainda mais que não onera de imediato o contribuinte.

Empréstimos compulsórios

Embate digno de muita polêmica foi a questão da natureza jurídica do empréstimo compulsório.

Com efeito, basicamente quatro correntes doutrinárias se filiaram a posições específicas. A primeira pregava que o empréstimo compulsório dizia respeito ao contrato de empréstimo de direito público, combatido por San Thiago Dantas (1953:13), que o considerava contrato, sim, mas de natureza coativa. A segunda corrente o taxava de requisição de dinheiro, mas com direito à indenização, advinda de reembolso e juros (Rosa Jr., 1992:274-5). A terceira, por sua vez, o considerava um elemento misto, ou seja, nem só um empréstimo nem apenas um imposto.

Quem efetivamente resolveu tal questão foi a Emenda Constitucional nº 1/69, que o considerou um tributo. Todavia, o STF, por meio do enunciado da Súmula nº 418, assinala que "o empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária".

Dentro do elemento mais amplo tributo, pode-se enquadrar o empréstimo compulsório, que seria espécie daquele. No entanto, o que mais nos importa aqui é identificar o modo de sua instituição, que indubitavelmente se dá por meio de lei complementar.

Estamos falando dos empréstimos compulsórios previstos no art. 148 da Carta Magna, que fogem ao princípio da anterioridade, como já observado. Na opinião da professora Derzi (s.d.:136), o texto constitucional foi bastante claro ao exigir a lei complementar, como espécie normativa eleita para a sua instituição, nos casos extraordinário, de guerra, para atender a casos de calamidade pública, urgentes e de relevante interesse nacional para investimento público, o que, segundo ela, só vem fortificar o princípio da legalidade.

Mais adiante a mesma professora Derzi (s.d:136) identifica, tão-somente, a ruptura, pelo legislador constituinte, do princípio da anterioridade, apesar de envolver questões, como no inciso I do citado artigo, "relevantíssimas e urgentíssimas", como o são os casos de guerra e calamidade pública.

A aludida doutrinadora não abre mão da forma legislativa específica — lei complementar — para estabelecer tais matérias.

No mesmo sentido, identificamos o doutrinador Clélio Chiesa (1996:53), que expressamente afirma ser impossível a instituição de empréstimos compulsórios por meio de medida provisória, pois "a relevância e a urgência tributária" não se identificam com a relevância e a urgência traçadas no artigo próprio da medida provisória. Daí ser imprescindível, para o autor, o cumprimento da determinação de lei complementar.

Mais adiante Chiesa (1996:54) identifica como outro elemento impeditivo de utilização da medida provisória, no caso em tela, a interpretação analógica do art. 68, §1º, da Constituição Federal, segundo o qual "não pode ser objeto de delegação legislativa matéria reservada à lei complementar. Portanto, parece claro que o constituinte quis afastar a interferência do Executivo nessas matérias".

Com efeito, se pudermos perceber que o empréstimo compulsório nasce de modo emergencial e exige a maior celeridade na sua instituição, podemos chegar à conclusão de que a medida provisória constitui uma via possível. Todavia, ressaltamos que, como afirmado acima, a instituição de empréstimo compulsório se dá por intermédio de lei complementar, daí ser indispensável a obediência a tal determinação, ainda que esse empréstimo não tenha sido criado por essa espécie normativa, e sim por meio de medida provisória, que obedecerá ao quórum de aprovação de lei complementar, que é de maioria absoluta.

5. Entendimento jurisprudencial acerca da legalidade do uso da medida provisória em matéria tributária

Breves apontamentos

A opinião dos doutrinadores é fundamental para o conhecimento de matérias de qualquer natureza. No entanto, no direito, de um modo geral, devemos buscar o entendimento dos tribunais para ter noção do alcance do conteúdo material de um instituto, bem como dos reflexos que os mesmos podem gerar na sociedade. Daí a importância de examinarmos mais detidamente como os tribunais têm-se manifestado, no que tange à edição de medida provisória em matéria tributária.

Medida provisória em matéria tributária, como os tribunais têm entendido?

O 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, no julgamento da Apelação Cível nº 577.280, de 17 de maio de 1994, pela 3ª Câmara, se manifestou una-

nimemente no sentido da necessidade inexorável de tratamento de "toda a matéria tributária ser objeto de lei".

O mesmo tribunal paulista, por meio da 8ª Câmara, ao julgar a Apelação Cível nº 478.473, de 9 de março de 1994, mantém seu posicionamento, ou seja, a criação de imposto por medida provisória é inadmissível. Todavia, mais adiante, afirma estar sanado o vício, tendo em vista ter a medida provisória sido transformada em lei municipal, por intermédio de seção plenária da Câmara.

Já houve manifestação do STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 293, de 16 de abril de 1993, pelo Tribunal Pleno, no sentido de afirmar que existem limitações evidentes no texto constitucional e que proíbem o presidente da República de utilizar a medida provisória em tais casos. No entanto, o julgado não vai além disso.

O STF, no julgamento ao Recurso Extraordinário nº 146.733-SP, de 29 de junho de 1992, tem como objeto a apreciação da constitucionalidade da Medida Provisória nº 22/88, posteriormente transformada na Lei nº 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social. O relator desse acórdão, ministro Moreira Alves, aborda a discussão de dois pontos de inconstitucionalidade: a desobediência ao art. 146, III, da Constituição Federal, que prevê serem as contribuições sociais objeto de lei complementar, e outra desobediência ao princípio da anterioridade tributária, quanto àquele tributo, estabelecida no art. 195, §6º, da Carta Magna.

Na verdade, o que nos diz respeito mais proximamente é a questão relativa à possibilidade de instituição de tributo por meio de medida provisória.

Na solução da primeira questão a Suprema Corte utilizou-se da analogia entre o decreto-lei e a medida provisória. A Emenda Constitucional nº 1/69 proibia a instituição ou o aumento de tributos, a não ser através de lei, conforme o art. 19, I, sendo o decreto-lei utilizado em "casos de urgência ou de interesse público relevante." Todavia, havia dispositivo (art. 55, II) que previa o uso de decreto-lei contendo "normas tributárias", daí a possibilidade de ser utilizado como instrumento idôneo para a instituição ou aumento de tributos, dando-se, portanto, à palavra "lei" sentido material e não formal. Idêntica solução é lançada à medida provisória. Tal afirmação é plenamente possível se considerarmos o fato de que, conforme a doutrina italiana relativa a decreto-lei, na qual a nossa se espelhou para criar a medida provisória, esta é, na verdade, modalidade daquele. Portanto, é plenamente viável tecnicamente a decisão proferida.

A mesma corte, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 138.284-CE, de 1º de julho de 1992, cujo relator foi o ministro Carlos Velloso, também sobre a matéria objeto do acórdão citado, ou seja, contribuições sociais e a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, anteriormente Medida Provisória nº 22/88, não chega a discutir a questão relativa à procedência ou não

de instituição ou majoração de tributo por meio de medida provisória, muito embora fique clara a tendência daquela corte em admiti-la.

6. Conclusão

Por toda a análise até agora realizada, podemos dizer que, apesar de a matéria ser bastante controvertida e, por isso mesmo, ser instigante o seu estudo, é possível vislumbrar certa concordância por parte da Suprema Corte Nacional.

Fica claro que não é a criação de qualquer imposto ou a sua majoração que será viável por medida provisória, mas é possível em alguns casos, pelo menos naqueles que se coadunam com a espécie normativa em questão, pelo fato de compartilharem da excepcionalidade da medida. Obviamente como a própria nomenclatura está a demonstrar, tanto o imposto "extraordinário" de guerra quanto o empréstimo compulsório para atender a despesas "extraordinárias" preenchem os pressupostos de relevância e urgência, daí a pertinência dos mesmos por via de medida provisória.

Por outro lado, pode-se dizer que em matérias que carecem, para a sua criação, de lei complementar, é possível ultrapassar este requisito, por meio da votação da medida provisória, com o quórum de maioria absoluta, o que sana a questão procedimental.

Ressalte-se o fato de que existe o Projeto de Lei nº 1/95, de autoria do senador Espiridião Amin, tramitando no Congresso Nacional. Esse projeto disciplina os diversos aspectos atinentes à medida provisória. Todavia, ele ainda se encontra em fase de emendas na Câmara dos Deputados, onde recebeu o código TEC 472/97.

Referências bibliográficas

Bastos, Celso Ribeiro. *Curso de direito tributário e financeiro*. São Paulo, Saraiva, 1991.

———. *Curso de direito constitucional*. São Paulo, Saraiva, 1995.

Bobbio, Norberto & Bovero, Michelangelo. *Sociedade Estado na filosofia política moderna*. 2 ed. São Paulo, Brasiliense, 1987.

Calmon, Sacha. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. São Paulo, Forense, 1990.

Carrazza, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo, RT, 1991.

Carvalho, Paulo de Barros. Medidas provisórias. *Revista de Direito Público* (96), s.d.

Chevallier, Jean-Jacques. *As grandes obras políticas de Maquiavel a nossos dias*. 4 ed. Rio de Janeiro, Agir, 1989.

Chiesa, Clélio. *Medidas provisórias: o regime jurídico constitucional*. Curitiba, Juruá, 1996.

Cleve, Clèmerson Merlin. *As medidas provisórias e a Constituição Federal/1988*. Curitiba, Juruá, 1991.

Dantas, Francisco Wildo Lacerda. O Estado-de-direito e as medidas provisórias. *Revista dos Tribunais* (654), s.d.

Dantas, San Thiago. *Problemas de direito positivo*. São Paulo, Forense, 1953.

Derzi, Mizabel de Abreu Machado. Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *Revista de Direito Tributário* (45), s.d.

Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo, Malheiros, 1995.

Marshall, Carla Izolda Fiuza Costa. *Direito constitucional: doutrina e prática*. São Paulo, Lumen Juris, 1996.

Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. São Paulo, Forense, 1995.

Miranda, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967*. 1987. t. 3.

Nunes, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. São Paulo, Freitas Bastos, 1965.

Ramos, Carlos Roberto. *Da medida provisória*. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.

Rosa Jr., Luiz Emygdio F. *Novo manual de direito financeiro e direito tributário*. São Paulo, Renovar, 1992.

Slaibi Filho, Nagib. *Anotações à Constituição de 1988: aspectos fundamentais*. São Paulo, Saraiva, 1989.

STF. Adin 293-7/600DF. *DJ*, 16 abr. 1993.

Tácito, Caio. As medidas provisórias na Constituição de 1988. *Revista de Direito Público* (90), s.d.

Temer, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo, Malheiros, 1992.

Torres, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo, Renovar, 1996.

Trigueiro, Osvaldo. A crise legislativa e o regime presidencial. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte (7), nov. 1959.