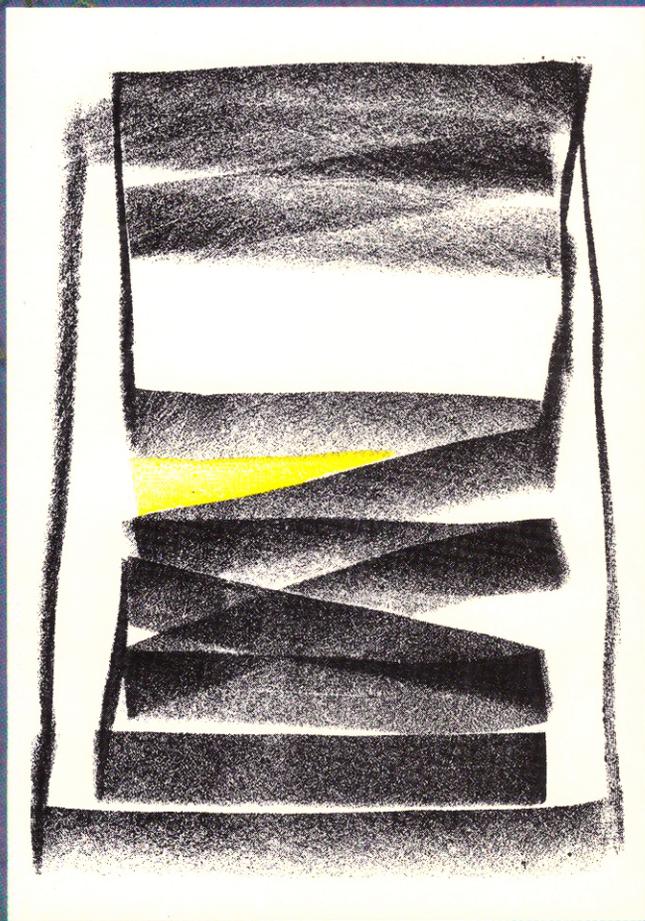


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



43

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

43

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(ABRIL - 1999)



*Amílcar de Castro*  
é o autor da obra reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (011) 5084-4544

---

## SUMÁRIO

---

### **Doutrina**

- A incidência da taxa de “Selic” como juros na compensação ou restituição do indébito tributário - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- Anistia fiscal - *Carlos Henrique Abrão* 17
- Exceção de pré-executividade em execução fundada em título executivo extrajudicial - *Cleide Previtali Cais* 22
- I - Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta; II - CPMF: questionamentos jurídicos - *Edvaldo Brito* 33
- A inconstitucionalidade da aplicação da majoração de alíquotas do imposto de importação pelo Decreto nº 1.490/95. Os equívocos da tese fazendária - *Fernando L. Lobo D'Eça* 65
- As microempresas, os representantes comerciais e a interpretação das leis - *Fernando Netto Boiteux* 79
- Refeições industriais e ICMS - *Heron Arzua* 85
- Emendas constitucionais e medidas provisórias - *Hugo de Brito Machado* 89
- Constitucionalidade formal do salário-educação - *José Souto Maior Borges* 93
- Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória - *Marco Aurelio Greco* 110
- Honorários advocatícios nos executivos fiscais da Fazenda Nacional - *Renato Lopes Becho* 114
- Inconstitucionalidade da tributação da massa falida e da instituição financeira em liquidação extrajudicial (artigo 60 da Lei nº 9.430/96) - *Roberto Duque Estrada* 126
- A suspensão da exigibilidade do crédito tributário - *Sacha Calmon Navarro Coelho* 140

### **Opinião Legal**

- Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro - *Ives Gandra da Silva Martins* 154

### **Pareceres**

- ISS - consórcio para execução de obras de construção civil - solidariedade passiva das empresas consorciadas - *Aires F. Barreto* 164
- Insumos e produtos tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Utilização do crédito - *Sidney Saraiva Apocalypse* 185

## Emendas Constitucionais e Medidas Provisórias

*Hugo de Brito Machado*

Nos termos do art. 246, da Constituição Federal, “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”<sup>1</sup>

É evidente o exagero na edição de medidas provisórias. Exagero que vem ocorrendo há algum tempo, e a cada dia se torna maior. Colhendo, aleatoriamente, exemplos que até podem não ser os mais expressivos, podem ser mencionadas as medidas provisórias, novas e reeditadas,<sup>2</sup> dos dias 27 de outubro de 1998, em número de 17; do dia 19 de novembro de 1998, em número de 18, e do dia 14 de dezembro de 1998, em número de 53.

Certamente o Presidente da República, editando em um só dia 53 Medidas Provisórias, nem as leu. Não sabe o que assinou. Daí a significativa quantidade de alterações que são introduzidas, em curtíssimo espaço de tempo, institucionalizando-se uma absurda e intolerável insegurança jurídica, verdadeira negação do próprio Direito.

Ao mesmo tempo em que proliferam as medidas provisórias, assiste-se a não menos danosa proliferação de emendas à Constituição. Assim, é razoável dizer-se que a finalidade da norma albergada pelo art. 246, acima transcrita, é evitar que ao inconveniente da flexibilização dada pelo Congresso Nacional, como Poder Constituinte derivado, ao texto da Constituição, some-se o inconveniente da edição abusiva de medidas provisórias. O Congresso admite emendar a Constituição, acolhendo no mais das vezes proposta do Poder Executivo, que sustenta a necessidade de alteração do texto da Lei Maior como condição de governabilidade, mas retira deste a atribuição de legislar nas matérias objeto das emendas.

A prática, porém, revela que o Poder Executivo não está disposto a submeter-se a tal limitação, porque algumas medidas provisórias já foram editadas cuidando de matérias



**Hugo de Brito  
Machado**

*é Professor Titular de  
Direito Tributário da  
Universidade Federal  
do Ceará, Presidente  
do Instituto Cearense  
de Estudos Tributários  
e Juiz aposentado do  
Tribunal Regional  
Federal da 5ª Região.*

<sup>1</sup> Dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 6, de 15.08.95, repetida, neste ponto, pela Emenda Constitucional nº 7, da mesma data.

<sup>2</sup> Algumas das medidas provisórias reeditadas trazem alterações em relação à versão anterior, que complicam grandemente a vida do estudioso das matérias nelas versadas.

objeto de emendas constitucionais. Existem, aliás, medidas provisórias cuidando de matérias que somente depois vieram a ser tratadas por emendas constitucionais.

Diante dessa situação caótica, diversas questões jurídicas podem ser suscitadas, entre as quais destacamos para análise as seguintes:

- a) A vedação constante do art. 246 vigora a partir de 1º de janeiro de 1995, ou somente a partir de janeiro de 1996?
- b) Se a medida provisória cuidar apenas em parte daquela matéria, a invalidade atinge toda o ato, ou apenas a parte dele que se ocupa da matéria objeto da vedação?
- c) Sendo inválida a medida provisória, será válida a lei da mesma resultante?
- d) a vedação do art. 246 da CF abrange toda a matéria do *artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995*, ou somente a matéria abrangida especificamente pela alteração?
- e) a vedação do art. 246 substitui, ou soma-se às já albergadas pelo art. 62, e seu parágrafo único, da Constituição?

Vejamos.

A resposta à primeira dessas questões parece evidente: a vedação existe desde 1º de janeiro de 1995. A tese, porém, não é inquestionável. A expressão *a partir de* é mais adequada para referir-se a um determinado ponto, e não ao um espaço de tempo mais longo, como é o ano, pois deixa em aberto a questão de saber se o ponto referido está, ou não, incluído. Quando se diz *a partir do* dia tal, pode-se incluir, ou não, o dia referido. A diferença pode não ser muito gran-

de. Dizer-se, porém, que é *a partir do* ano tal, exige que se esclareça se o ano tal está, ou não, incluído.

Essa dúvida, no caso de que se cuida, deve ser resolvida pela aplicação de regras de hermenêutica, posto que a expressão literal do dispositivo é insuficiente. Entre essas regras está aquela segundo a qual o que é excepcional não se amplia, mas, pelo contrário, deve ser objeto de interpretação restritiva.

Não se diga que o excepcional, no caso, é a restrição ao uso das medidas provisórias, porque na verdade assim não é. O excepcional é a atribuição ao Presidente da República de competência legislativa. Regra geral é a de que somente o Congresso Nacional pode editar leis.

Em sendo assim, tem-se de concluir que o *a partir de 1995* alcança o próprio ano de 1995. A vedação, portanto, alcança as matérias tratadas nos artigos da Constituição cuja redação tenha sido alterada por emendas constitucionais promulgadas desde 1º/01/95.

A questão de saber se a invalidade da medida provisória que violar a vedação constante do art. 246, da Constituição, alcança toda a medida provisória, ou somente o dispositivo desta que contiver a violação daquela regra constitucional, deve ser enfrentada à luz do princípio hermenêutico segundo o qual o que é bom deve ser ampliado, enquanto o que é mau deve ser restringido.

Em face desse princípio, então, dúvida não pode haver. A invalidade atinge toda a medida provisória desobediente ao preceito constitucional. Aliás, essa interpretação também é autorizada pelo princípio da segurança jurídica, porque evita disputas em torno do conteúdo específico de cada dispositivo da medida provisória.

Questão mais delicada é a de saber se sendo inválida a medida provisória, será válida a lei da mesma resultante. Poder-se-á argumentar que a vontade soberana do Congresso Nacional, que converteu a medida provisória em lei, não há de ser prejudicada pela falha do procedimento.

Embora o argumento seja válido, tenho que ele é aproveitável apenas em parte. Quando o dispositivo seja favorável ao cidadão, o defeito do procedimento não o invalida. Se, ao contrário, o dispositivo é prejudicial, porque restringe direitos do cidadão, aí então o vício de procedimento invalida também a lei, que nasce viciada pelo defeito de procedimento.

É que a observância do procedimento é um direito do cidadão. Não um direito do Estado, que eventualmente viola o procedimento para a produção da norma jurídica. É um equívoco admitir-se que a inconstitucionalidade formal de uma lei pode ser invocada pelo próprio Estado que lhe deu causa.<sup>3</sup>

O direito é um sistema de limites ao poder, e as formalidades constituem no mais das vezes importantes garantias do cidadão, contra o arbítrio estatal. Daí se conclui que as formalidades do processo legislativo devem ser observadas em benefício do cidadão, e a violação das regras procedimentais não pode, em nenhuma hipótese, portanto, favorecer o Estado que a praticou.

Questão semelhante à anterior é a de saber se a vedação do art. 246 da CF abrange toda a matéria do *artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promul-*

*gada a partir de 1995*, ou somente a matéria abrangida especificamente pela alteração.

Penso que, mais uma vez, o elemento literal deve ser prestigiado, com o reforço do princípio segundo o qual o que é bom deve ser ampliado, e o que é mau deve ser restringido.

Assim, entendo ser desprovida de validade jurídica a medida provisória que trate de matéria versada em dispositivo da Constituição, cuja redação tenha sido alterada por emenda promulgada a partir de primeiro de janeiro de 1995, independentemente de saber se tal medida provisória seria possível, quer dizer, válida, em face da redação anterior do dispositivo constitucional.

Qualquer alteração de dispositivo da Constituição torna a matéria nele tratada da competência exclusiva do Congresso Nacional. Em outras palavras, o Congresso Nacional, ao aprovar a emenda à Constituição, cedeu ao interesse do Poder Executivo, mudando o dispositivo da Lei Maior, mas em troca excluiu a matéria nele versada do campo dentro do qual o Poder Executivo exerce competência legislativa pela via das medidas provisórias.

Finalmente, de grande relevância é a questão de saber se a vedação do art. 246 substitui, ou soma-se às já albergadas pelo art. 62, e seu parágrafo único, da Constituição.

Poder-se-á argumentar que havendo adotado um critério objetivo de limitação da atividade legislativa do Poder Executivo, pela exclusão de determinadas matérias, o constituinte teria abandonado as limitações representadas pe-

<sup>3</sup> Infelizmente, porém, este entendimento nem sempre tem sido observado pelo Supremo Tribunal Federal, que recentemente acolheu alegação de inconstitucionalidade formal de lei que anistiou autores de crimes contra a ordem tributária, feita pelo Ministério Público, em processo de *habeas corpus*.

la exigência de que a matéria seja relevante e urgente.

O argumento é inconsistente. Na verdade, os requisitos de relevância e urgência persistem como condição de validade de toda e qualquer medida provisória. E neste particular, toda a esperança da comunidade jurídica, dos que acreditam no Direito como o melhor instrumento para a preservação da harmonia social, está depositada no Supremo Tribunal Federal, que apesar de tolerante até demais com as malsinadas medidas provisórias, já deu sinal de que poderá vir a controlar os abusos do Poder Executivo nessa matéria.

A propósito, comentando a decisão na qual o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ADIn promovida pelo Conselho Federal da OAB, para suspender a vigência do art. 4º e seu parágrafo único, da MP nº 1.632-11/98, escrevemos:

“Essa decisão faz a Corte Maior creadora de aplausos, porque realmente os dispositivos questionados agridem flagrantemente os princípios da isonomia e do devido processo legal. Nada justifica a ampliação do prazo decadencial em favor, apenas, da Fazenda Pública. A coisa julgada é um dos mais notáveis instrumentos de preservação da segurança jurídica, e o valor segurança, ao lado do valor justiça, integra a própria essência do Direito.

Há, porém, na decisão em referência, um aspecto ainda mais importante. O Supremo Tribunal reconheceu ofensa ao art. 62 da Constituição (“*Em caso*

*de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias ...*”), pela falta de urgência necessária à edição da Medida Provisória impugnada. Ofensa aparente, é certo, porque em sede de ação cautelar não poderia ser de outra forma. Embora se trate de postura adotada *excepcionalmente*, ela é uma clara sinalização ao Presidente da República, a indicar que a jurisprudência do próprio Supremo não lhe impede de coibir os abusos no exercício da competência legislativa excepcional outorgada pelo art. 62 da Constituição.

Ao decidir que o requisito da urgência pode ser por ele apreciado, o Supremo Tribunal Federal evolui positivamente. Revela maturidade e resgata a crença no Estado de Direito Democrático e por isto merece ser aplaudido por toda a comunidade jurídica.”<sup>4</sup>

Não obstante o caos que se vem estabelecendo na legislação brasileira, e talvez por isto mesmo, é importante acreditarmos nas instituições, e sobretudo no Supremo Tribunal Federal, depositário derradeiro dos que acreditam no Estado Democrático de Direito, e no Direito como instrumento válido de proteção do cidadão contra o arbítrio.

Assim é que todos os que lidam com esse importante instrumento de convivência social devemos insistir na preservação de seus princípios, e levar as nossas teses, e com elas a defesa de nosso anseio de segurança jurídica, e de justiça, até a Corte Maior.

<sup>4</sup> Tribuna do Ceará, dia 06.05.98.