

MEDIDA PROVISÓRIA COMO EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Evandro de Oliveira BELÉM*

RESUMO: A princípio, a instituição e majoração de impostos estão condicionadas à existência de lei prévia, conforme o princípio da legalidade tributária previsto na Constituição Federal. Porém, a própria Carta Magna traz a previsão de exceção à referida regra, uma vez ser possível instituir e majorar impostos através de Medida Provisória. Tal instituto é editado somente pelo Presidente da República e fundamenta-se em situação de urgência e relevância. No entanto, seu uso deliberado suscita questionamentos quanto ao disvirtuamento de sua natureza em relação à preponderância de interesses políticos e/ou pontuais.

PALAVRAS-CHAVE: Medida Provisória. Princípio da legalidade tributária. Constituição Federal. Direito Tributário.

1. INTRODUÇÃO

* Discente do 9º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente – SP. Email: evandrobelem@yahoo.com.br. Currículo Lattes disponível em: <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4432625Z5>

O presente artigo procurou investigar a possibilidade de o instituto da Medida Provisória ser utilizado na instituição e majoração de impostos sem que haja violação ao princípio da legalidade tributária defendido pela Constituição Federal.

Sabe-se que tal princípio condiciona a instituição e majoração de impostos à existência de lei anterior que venha a defini-los, bem como estabelecer as características do fato gerador do qual incidirá a arrecadação por parte do poder público.

A Medida Provisória é um instituto previsto pela Constituição Federal de 1988. Tem por objetivo instituir e majorar impostos em situações que configurem urgência e relevância. Constitui ato privativo do Presidente da República e goza de processo legislativo especial.

O instituto levanta dúvidas quanto a sua eficácia e utilização em relação a sua previsão pela Carta Magna. Há autores que se mostram reticentes quanto ao excesso de poder conferido ao Presidente da República em detrimento da segurança jurídica necessária ao processo legislativo. Outros doutrinadores apontam que a aprovação de Medida Provisória fosse conferida ao Supremo Tribunal Federal e não ao Congresso, a fim de barrar o uso deliberado do instituto.

Foram usados os seguintes métodos de pesquisa: dedutivo, bibliográfico.

2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A idéia geral dos princípios se aproxima da noção da existência de preceitos fundamentais que concedem forma e caráter aos sistemas processuais (CINTRA, 1997, p. 50). Mas anterior as suas incidências em tais sistemas, os princípios se encontram na própria Constituição Federal, compondo alta hierarquia normativa e sendo norma finalística a apontar um estado ideal, mas sem prever a conduta que legitime esse estado.

Cintra (1997, p. 50-51) delinea as características dos princípios sustentando a fusão entre as naturezas dogmática e deontológica:

Considerando os escopos sociais e políticos do processo e do direito em geral, além de seu compromisso com a moral e a ética, atribui-se extraordinária relevância a certos princípios que não se prendem à técnica ou à dogmática jurídicas, trazendo em si seriíssimas conotações éticas,

sociais e políticas, valendo como algo externo ao sistema processual e servindo-lhe de sustentáculo legitimador.

[...]

[...] os princípios gerais, apesar do forte conteúdo ético de que dotados, não se limitam ao campo da deontologia e perpassam toda a dogmática jurídica, apresentando-se ao estudioso do direito nas suas projeções sobre o espírito e a conformação do direito positivo.

Portanto, princípios que carregam conotações éticas e que demonstram compromisso com a moral acabam por extrapolar a seara jurídica, segundo o autor, indicando orientações comuns a diferentes sistemas jurídicos a fim de se alcançar uma mesma ideologia, numa tendência evolutiva.

Quanto ao princípio da legalidade ou reserva tributária legal, a Constituição Federal veda a criação ou majoração de tributos sem a exata previsão legislativa, conforme seu art. 150, I. O texto faz-se explícito, uma vez que a previsão da Constituição anterior, segundo Machado (2009, p. 33), tais limitações foram formuladas junto às ressalvas, que eram pertinentes apenas aos aumentos. Moraes (2011, p. 904) aponta sua relevância para o ordenamento constitucional ao suscitar o conteúdo do item 12 da *Magna Charta Libertatum*, outorgada por João Sem-Terra, em 1215:

[...] não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.

Machado (2009, p. 34) também reconhece o peso valorativo transmitido pelo princípio, pois, além de promover limitações às atividades tributárias estatais, acaba por refletir a legitimação e exercício do regime democrático, promovido pelo art. 1º, da Constituição Federal:

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído por lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Amaro (2006, p. 111) enxerga no princípio os ideais de justiça e de segurança jurídica que limitam a atividade estatal diante da sociedade. E mais, a legalidade em pauta não se conforma com a simples previsão legal sobre a cobrança tributária, mas a lei deve definir todos os detalhes atinentes ao fato gerador, necessário à quantificação do tributo devido na situação concreta. O autor complementa sua visão ao afirmar:

O conteúdo do princípio da legalidade tributaria vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar de 'A' irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se 'A' deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

O mesmo autor ainda completa sua posição (2006, p. 113) ao se espelhar em Xavier (1997), vindo a suscitar o axioma *nullum tributum sine lege*, ou seja, a suposição de que todos os elementos inerentes à tributação do caso concreto se contenham apenas e somente na lei.

Denari (2002, p. 71) também se escora na relevância trazida pelo axioma referido. Afirma, de forma geral, ser o princípio da legalidade um direito fundamental do cidadão, conforme art. 5º, II, da Constituição Federal, onde a liberdade de agir está relativizada pela previsão legal, pela limitação oriunda da vontade do legislador. O mesmo autor também compartilha da opinião de Amaro, ao concordar com a necessidade de completude e previsibilidade da lei quanto a todos os detalhes inerentes ao ato de tributar:

A aplicação do princípio da legalidade não está limitada somente às hipóteses clássicas de instrução e aumento dos tributos. Em nível infraconstitucional, o art. 97 do CTN amplia sua aplicação às hipóteses de definição do fato gerador, fixação de alíquotas e base de cálculo, definição de infração e cominação das respectivas penalidades, inclusive exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. Todas essas hipóteses devem ser precedidas de prévia autorização legislativa.

Portanto, a atividade de estatal tributária se condiciona aos limites propostos pelo princípio da legalidade. A presunção não apenas restringe a

presença do poder público diante da sociedade, mas legitima o regime democrático ao traduzir a vontade do povo através da atividade legislativa.

3. MEDIDA PROVISÓRIA

Medida provisória é um Decreto-Lei, editado de forma privativa pelo Presidente da República, e utilizado em casos que expressam urgência e relevância. A medida constitui função atípica do Poder Executivo e encontra suas limitações e orientações no art. 62, da Constituição Federal.

Sua edição é prevista pela Constituição Federal como atribuição privativa do Presidente da República, de acordo com o art. 84, XXVI. Segundo Moraes (2011, p. 697), tal ato foi herdado da Constituição da República Italiana, de 1947, que concedia ao Governo a adoção de providências provisórias, com força de lei, ou seja, trata-se de equiparação de eficácia, em situações extraordinárias de urgência e relevância.

Baseada no binômio urgência-relevância, a medida goza de processo legislativo excepcional e célere. O Presidente da República submete a medida de forma imediata para votação do Congresso Nacional. Se não for votada em até 45 dias contados de sua publicação haverá regime de urgência, vindo a suspender todos os outros projetos de lei constantes na pauta de votação. Em caso positivo, a medida será convertida em lei. Caso não seja convertida em lei no prazo de 60 dias, a medida perderá sua eficácia, tendo efeito retroativo desde sua edição.

Moraes (2011, p. 697) afirma que a fim de legitimar a tentativa de diminuir a excessiva discricionariedade na edição de medidas provisórias, a Emenda Constitucional nº 32/2001 previu uma série de limitações materiais, bem como a impossibilidade de reedições sucessivas.

4. MEDIDA PROVISÓRIA COMO EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O uso de medida provisória para a criação ou majoração de impostos, num primeiro momento, suscita a ocorrência de flagrante inconstitucionalidade

quanto à previsão legal disposta pela Constituição Federal e ataque ao conteúdo principiológico da legalidade ou reserva legal tributária.

No entanto, um estudo mais pormenorizado permite afirmar que mesmo que o princípio da legalidade vede a criação ou majoração tributária sem a exata previsão legislativa, a medida provisória configura como espécie normativa excepcional, com força transitória de lei. Sendo assim, a própria Constituição delimita o campo material de atuação da medida a fim de afastar possíveis ataques aos princípios tributários e ao regime democrático.

Relevam-se, porém, as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 32/2001 quanto ao tema, que pode ser constatado no conteúdo do art. 62, da Constituição Federal. Machado (2009, p. 84) afirma que:

Melhor teria sido o controle efetivo da edição de medidas provisórias pelo Supremo Tribunal Federal, pois a Emenda Constitucional nº 32, ao estabelecer restrições que seriam desnecessárias se a Corte Maior não tivesse admitido o abuso nas edições e principalmente nas reedições de medidas provisórias, terminou legitimando aquelas práticas indevidas. De todo modo, temos um novo regime jurídico constitucional para as medidas provisórias, que seguramente não é o ideal, mas tem alguns aspectos positivos.

Moraes (2011, p. 716) também opina sobre as inovações trazidas pela Emenda em pauta:

[...] a atual redação do § 2º, do art. 62, representou grande avanço em relação à posição jurisprudencial anterior, pois, enquanto o STF entendia satisfeito o princípio da anterioridade tributária desde que a primeira medida provisória que tratasse da instituição ou majoração de impostos tivesse sido editada no exercício financeiro anterior, a redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001 exige que a medida provisória tenha sido convertida em lei até o último dia do exercício financeiro anterior, para que possa produzir efeitos.

Já Amaro (2006, p. 173) levanta críticas ao uso do instituto, uma vez que pode vir a atingir a segurança jurídica do processo legislativo:

O decreto-lei apresentava o inconveniente de o Presidente da República deter o poder de legislar sozinho, para o período durante o qual o texto pendia de apreciação pelo Congresso, pois a eventual desaprovação do Congresso não eliminava os efeitos produzidos pelo decreto-lei durante o referido período.

A atual Constituição (art. 62) introduziu a medida provisória (figura análoga ao decreto-lei), evitando aquele inconveniente, mas a um preço elevado, qual seja, o sacrifício da segurança jurídica, pois simplesmente não se sabe, durante o período em que o Congresso discute a medida, qual lei está em vigor.

Denari (2002, p. 147) também mostra-se cético e reticente quanto aos fins conferidos à medida provisória:

Com o decorrer dos anos, os decretos-leis acabaram por se impor a nossos usos e costumes administrativos, e passaram a substituir com vantagem, do ponto de vista da União, as leis ordinárias federais. Afinal, por que consultar o Congresso Nacional, em matéria tributária, se é permitido ao Presidente da República consultar unicamente seus assessor e expedir um ato administrativo com força de lei?

Em análise detalhada do art. 62, § 2º, da Constituição Federal, a primeira parte do texto permite a criação e/ou majoração dos seguintes impostos: imposto de renda, propriedade territorial rural e grandes fortunas (art. 153, III, VI e VII). O mesmo parágrafo ainda faz referência ao art. 154, I, sendo passível de aplicação de medida provisória. No entanto, seu conteúdo concede à União a oportunidade de instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153. O art. 62, § 1º, III, por sua vez, veda a edição de medida provisória em matéria reservada exclusivamente à lei complementar. Portanto, é possível detectar uma inconsistência em relação à espécie normativa a ser devidamente adotada no caso concreto. Presume-se, dessa forma, que o uso da medida provisória se limitaria aos impostos encontrados no art. 153, III, VI e VII, sendo vedada a criação de impostos não previstos no mesmo artigo, uma vez que cabe à lei complementar tal função.

A segunda parte do § 2º do artigo em questão afirma que a medida provisória, em relação aos impostos do art. 153, III, VI e VII, produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte somente se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Nota-se, portanto, limitação da edição de medida com observância ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b). Quanto à limitação imposta pelo princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c) parece não haver conformidade com sua incidência caso a conversão da medida provisória em lei for concretizada em prazo inferior a 90 dias do término do exercício financeiro, pois como a medida provisória é calcada pelas premissas de relevância e urgência, não caberia legitimar a protelação de seus efeitos além da diferença entre exercícios financeiros. E mais, a permissão da conversão tem como prazo final o último dia do exercício, portanto, sendo possível o início de seus efeitos no dia seguinte, uma vez que se iniciaria um outro exercício financeiro.

5. APONTAMENTOS JURISPRUDENCIAIS

Apontamentos jurisprudenciais proferidos pelo Superior Tribunal Federal podem ser encontrados atinentes ao tema em questão:

RE 636319 AgR / PR - PARANÁ

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. AYRES BRITTO

Julgamento: 06/09/2011

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJe-205 DIVULG 24-10-2011 PUBLIC 25-10-2011

EMENT VOL-02614-02 PP-00195

Parte(s)

RELATOR: MIN. AYRES BRITTO

AGDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): HENRIQUE GAEDE E OUTRO(A/S)

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGTE.(S): COMPANHIA CAMPOLARGUENSE DE ENERGIA-COCEL

Ementa

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CSLL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. MP 1.807/1999 E REEDIÇÕES. POSSIBILIDADE. CONTAGEM DO PRAZO NONAGESIMAL A PARTIR DA PRIMEIRA EDIÇÃO. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, é firme no sentido de que é constitucional a majoração da alíquota da CSLL pela MP 1.807/1999 e suas reedições e que a contagem do prazo nonagesimal se dá com a primeira edição da medida provisória. 2. Agravo regimental desprovido.

Decisão

Agravo regimental desprovido, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Ricardo Lewandowski. 2ª Turma, 06.09.2011.

AI 749301 AgR / SP - SÃO PAULO

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 07/06/2011

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJe-118 DIVULG 20-06-2011 PUBLIC 21-06-2011

EMENT VOL-02548-02 PP-00350

Parte(s)

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES
AGTE.(S): PULSO ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS S/C LTDA.
ADV.(A/S): MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S): UNIÃO
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa

Agravo interno em agravo de instrumento. Tributário. Contribuição para o PIS. 2. Efeitos do julgamento da ADI 1.417. Inconstitucionalidade do art. 18 da Lei 9.715/98, que contrastava a disposição do art. 195, § 6º, da Constituição Federal. O preceito invalidado remete-se a proposição tributária disposta inicialmente na MP 1.212/95 (e reedições). 3. Ausência de solução de continuidade normativa durante o processo legislativo que resultou na Lei 9.715/98 a partir da MP 1.212/95. 4. Anterioridade nonagesimal cumprida durante período no qual a novel norma tributária ainda era enunciada por medida provisória. O prazo de noventa dias conta-se da publicação primitiva do enunciado prescritivo que cria ou majora tributo. Precedentes de ambas as turmas e do Plenário do STF. 5. Propósito procrastinatório da agravante. Multa do art. 557, § 2º, do CPC. Agravo regimental a que se nega provimento.

Decisão

Negado provimento ao agravo com imposição de multa de 5% sobre o valor da causa, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. 2ª Turma, 07.06.2011.

**RE 322806 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA

Julgamento: 23/03/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação

DJe-070 DIVULG 12-04-2011 PUBLIC 13-04-2011

EMENT VOL-02502-01 PP-00195

Parte(s)

RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA

AGDO.(A/S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGTE.(S): BES SECURITIES DO BRASIL S/A - CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES MOBILIÁRIOS (NOVA DENOMINAÇÃO DE BANCO BOAVISTA S/A)

ADV.(A/S): JOSÉ AUGUSTO DE ARAÚJO LEAL E OUTRO(A/S)

Ementa

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. 1. CONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO PROMOVIDA PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 517/1994. 2. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 10/1996. PRAZO NONAGESIMAL. INAPLICABILIDADE À NORMA QUE APENAS PRORROGA ALÍQUOTA COBRADA ANTERIORMENTE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora. Unânime. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 23.3.2011.

**RE 588943 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO****Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA****Julgamento: 15/02/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma****Publicação**

DJe-051 DIVULG 17-03-2011 PUBLIC 18-03-2011

EMENT VOL-02484-02 PP-00248

Parte(s)

AGTE.(S): COFIX MOLDES E ESCORAMENTOS METÁLICOS LTDA

ADV.(A/S): JEFFERSON RAMOS RIBEIRO

AGDO.(A/S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ementa

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. 1. POSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.807/99 E SUAS REEDIÇÕES. 2. PRAZO DO ART. 195, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: CONTAGEM A PARTIR DA PRIMEIRA EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora. Unânime. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 15.2.2011.

6. CONCLUSÃO

O princípio de legalidade tributária limita a atividade estatal através da exigência de lei prévia à criação e majoração de tributos, conforme art. 150, I, da Constituição Federal. O mesmo princípio ressalta, dessa forma, a legitimação do regime democrático, uma vez que a lei advém do povo, mediante processo democrático representativo, bem como limitação ao poder estatal em face da sociedade.

A Medida Provisória é um instrumento com força de lei usado de forma exclusiva pelo Presidente da República em casos de urgência e relevância. Tal instrumento configura exceção ao princípio da legalidade tributária, pois pode criar e majorar tributos ligados às situações excepcionais. É previsto e limitado pelo art. 62 e seguintes, da Constituição Federal.

Há discussões doutrinárias quanto à eficácia da medida em questão. Parte da doutrina entende ser o instrumento sinônimo de insegurança jurídica, pelo fato de poder ser usado de forma deliberada e com fins políticos, além de gozar de processo legislativo diferenciado no Congresso Nacional. Outros doutrinadores questionam a aprovação da medida pelo Poder Legislativo e indicam o Superior Tribunal Federal como órgão adequado à análise e aprovação do instrumento, uma vez que afastaria eventuais perigos oriundos de interesses políticos.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed., ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Congresso Nacional: Senado, 1988.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

