

A (I)LEGALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA FRENTE AOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Ariéle Roberta Brugnollo PENHA¹

RESUMO: Para que os tributos possam ser cobrados, é indispensável que haja lei regulamentando-os, além de respeitarem um período para então poderem entrar em vigor, já que o contribuinte não pode ser pego desprevenido. Grande discussão doutrinária decorre da possibilidade vislumbrada pelo Poder Executivo de editar medidas provisórias capazes de estabelecerem tributos, interferindo assim de forma significativa no expediente do Poder Legislativo, encarregado de avaliar a legalidade e possibilidade de conversão em Lei da medida provisória. Em relação às disposições trazidas pela Constituição Federal de 1988, que exigem relevância e urgência, não há qualquer ilegalidade, haja vista que o rol passível de Medida Provisória é limitado.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípio da Legalidade. Princípio da Anterioridade. Princípio da Segurança Jurídica. Medida Provisória.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo visa abranger a discussão doutrinária trazida em sede do Direito Tributário acerca da possibilidade ou não de uma medida provisória (que é ato exclusivo do Poder Executivo) impor ou majorar um tributo.

Para tanto, devemos nos lembrar da Teoria da Separação dos Poderes, onde cada poder (tanto o executivo, como o legislativo e o judiciário) têm atuação estrita a uma área do Governo Democrático de Direito. Entretanto, valendo-se das funções atípicas a eles atribuídas, poderia um ato unipessoal do Presidente da República Federativa do Brasil (no caso da Medida Provisória) influenciar diretamente e até se sobrepor aos Princípios da Legalidade, Anterioridade e Segurança Jurídica que atuam em favor do contribuinte?

¹ Discente do 10º termo C do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. ariele-penha@unitoledo.br

2 SURGIMENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A Medida Provisória surgiu no ordenamento pátrio no ano de 1988, cenário pelo qual entrou em vigência a Constituição Federal de 1988. Como antecessor, tinha-se o Decreto-lei, criado pelo Ato Institucional nº02 de 1965.

A mudança ocorreu ao passo que o poder originário brasileiro inspirou-se na Constituição Italiana de 1947, que possuía instituto denominado '*Decreto legge*':

A medida provisória teve como inspiração o modelo da Constituição Italiana de 1947. Foi incorporada na Constituição Federal de 1988 e baseada no art. 77 daquela Constituição, embora o governo italiano adotasse o regime parlamentarista e o brasileiro o regime presidencialista. (MAZZA, s.a, s.p).

Como decorrência, importante salutar que este instituto sofreu modificações decorrentes da diferença entre os regimes dos dois países, verificando-se com o passar do tempo que em um país presidencialista qualquer deslize em relação aos atos tomados pelo chefe do Poder Executivo ficaria impune, tendo como máxima manifestação, a não aprovação da Medida Provisória editada pelos membros do Poder Legislativo.

Em contrapartida, o mesmo não aconteceria na esfera italiana, que tomado pelo parlamentarismo, tinham todas as suas decisões tomadas de forma coletiva, o que culminava também na responsabilização de todos os componentes (o governo como um todo), conforme Mazza (s.a, s.p):

Na Itália, em um governo parlamentarista, a Constituição prevê que a responsabilidade da edição da medida provisória é do Governo. Essa responsabilidade tem natureza política, portanto, se a medida provisória não for aprovada pelo Parlamento o Governo pode cair. Já no Brasil não existe qualquer punição ao Governo quanto à edição e

reedição de medidas provisórias, o que desvirtua por completo a proposta pela qual foi criada.

A medida provisória surgiu como perpetuação do sistema '*checks and balances*', sistema este também conhecido como 'freios e contrapesos', que objetivava a manutenção do equilíbrio entre os poderes, ou nas palavras de Montesquieu descrita no livro 'Do espírito das leis' (1748, p.166):

Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos.

Inegável que, a medida provisória foi inserida na Constituição Federal de 1988 para ser utilizada em casos de relevância e urgência, e, sobretudo às situações que não exijam forma de lei específica prevista também em texto constitucional (como ocorre em relação às matérias que são reservadas a Lei Complementar), sob pena de invalidade pelo vício formal em sua criação.

Sob esta óptica, seria então correto a majoração ou a instituição de tributos via medida provisória? Um tributo transpõe o binômio relevância e urgência exigidos pela constituição?

Além dos questionamentos acima, ainda é necessário elencar os princípios constitucionais tributários frente esta manobra do Poder Executivo.

3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade confere ao Direito Tributário parâmetros e diretrizes a serem seguidos. É correto afirmar que para o âmbito dos tributos, a legalidade permeia apenas as relações que possuem previsão legal de forma explícita, ou seja, toda e qualquer matéria que não tenha previsão não poderá sofrer a incidência ou majoração de tributos.

Conforme o artigo 5º, inciso II da Constituição Federal estabelece: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", isto traz diretamente ao cidadão contribuinte um respaldo quanto

a possíveis arbitrariedades fiscais e tributárias. A base legal para tais conclusões encontra-se também no artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988², no qual deixa evidente a necessidade da regulação através de Lei com acepção formal, ou seja, tendo esta sido analisada e votada, cumprindo o procedimento habitual do processo legislativo.

Deste princípio decorre outro subprincípio que também merece menção: o princípio da Estrita Legalidade, também conhecido como legalidade cerrada, que está previsto no artigo 97 do CTN. Importa dizer que este subprincípio evidencia as modificações realizadas em Lei, devem ser feitas apenas por meio de Lei, não permitindo qualquer outro instituto normativo.

[...]

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que só a lei pode instituir tributo, se o legislador pudesse transferir essa atribuição, no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para o exercício de atividade normativa. (MACHADO, 1988, p. 179-180).

Isto decorre do conteúdo abordado por uma Lei, quais sejam, os elementos essenciais do Tributo: fato gerador (também conhecido como hipótese de incidência em mundo abstrato ou fato inponível no mundo fático), o sujeito ativo, o sujeito passivo, a alíquota, a base de calculo e as possíveis infrações cominadas ao descumprimento do que ficou estipulado.

Pelo acima elencado, é impossível aduzir que um contrato tenha força para modificar o sujeito passivo de um tributo. Esse princípio funciona como escudo para evitar manipulação do administrador público ou do juiz, que terá poder apenas para fazer a subsunção do fato à norma.

Cabe por fim algumas exceções ao princípio da legalidade: a data de vencimento pode ser alterada por norma infralegal, assim como a atualização monetária que só calcula a desvalorização da moeda sem que tenha majoração de tributo incidente sobre a mesma.

Ainda tratando da mitigação ao princípio da legalidade quanto à natureza, ou o objetivo, a exemplo do Imposto sobre Importação, Imposto

² Art. 150 da CF/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (...)

sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações que são impostos extra fiscais e podem ser alterados por Decretos (ato do chefe do Executivo), e por esse motivo podem valer de forma imediata, e não precisam respeitar o princípio da Anterioridade.

4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE OU NÃO-SURPRESA TRIBUTÁRIA

É importante entendermos o cenário que originou este princípio. O contribuinte colocou seu prévio consentimento quanto a elaboração ou incidência dos tributos desde o momento em que elegeu os representantes do povo, pelo voto direto que constituem o Poder Legislativo.

Entretanto, para que os mesmos não fossem surpreendidos, por bem criou-se o Princípio da Anterioridade, característica exclusiva do Direito Tributário.

O princípio da anterioridade é exclusivamente tributário, uma vez que se projeta apenas no campo da tributação, seja ele federal, estadual, municipal ou distrital (CARRAZZA, 2004, p. 175).

O Princípio da Anterioridade consiste basicamente na proibição de serem cobrados os tributos instituídos ou aumentados antes de noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu (anterioridade nonagesimal) ou então no mesmo exercício financeiro, a entender-se, no mesmo ano.

Ou seja, o princípio da anterioridade tributária estabelece uma imposição constitucional de se manter uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei instituidora ou majoradora de tributos (SILVA NETO, 2004, p. 129).

Importante ressaltar que o princípio da anterioridade não deve ser confundido com o princípio da anualidade. Neste segundo, cabe ao Poder Legislativo aprovar por meio de votações durante o exercício de suas casas o orçamento, que examinam o que foi gasto pelo governo e onde poderão incidir os tributos no próximo exercício financeiro.

Para corroborar este entendimento, foi elaborada a súmula 67 do STF no qual diz: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido

criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”, o que não deixa dúvidas acerca do caráter permanente e obrigatório de obediência ao princípio.

5 A SEGURANÇA JURÍDICA

Como já fora mencionado, todos os princípios visam proteger o contribuinte de atos desprovidos de finalidade praticados pela administração pública. Em uma segunda análise, a segurança jurídica é a base para a instituição dos princípios tributários, já que o interesse maior é fazer com que o as necessidades públicas sejam satisfeitas sem que suprima a confiança atribuída ao Estado Democrático de Direito.

Segundo César García Novoa (2000, p.24):

[...]
no podríamos hablar de seguridad jurídica como una derivación automática de la existencia de un orden jurídico estatal, sino que la seguridad jurídica requerirá una existencia del Estado que sea 'éticamente aceptable'.

Ainda com respaldo nas palavras de Humberto Ávila (2008, p.308-309):

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma *limitação de primeiro grau*, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo ser qualificada como *sobreprincípio*; quanto ao objeto, qualifica-se como uma *limitação positiva*, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma *limitação implícita e material*, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, *caput*), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas.

Há grande discussão acerca da previsão expressa da Segurança Jurídica nos diplomas legais brasileiros. Entendemos que o instituto funciona como Princípio maior que instrui os demais (como o princípio da anterioridade,

da tipicidade e da legalidade) e por esse motivo, teria seu fundamento escrito nos próprios artigos do Constituição Federal que regulamentam esses três últimos (art. 5º, II; art. 150, I; art. 150, III, 'b'; art. 150, III, 'a' dentre outros).

Ainda cabe elencar o artigo 5º, inciso XXXVI³ também da CF/88, no qual traz as bases para que se mantenha a democracia e ordem propriamente ditos.

6 MEDIDA PROVISÓRIA E A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Medida Provisória deve ser entendida como ato exclusivo do Presidente da República que diante de situação que emane relevância e urgência (cumulativamente) terão força de lei, mas que dependerá do consentimento e aprovação do Congresso Nacional para ser convertida em lei.

Este instrumento normativo tem prazo de vigência de 60 dias contados de sua edição, podendo ser prorrogada por mais 60 dias. A Constituição Federal de 1988, prestigiando a *segurança jurídica*, no art. 150, I diz que a instituição ou majoração de tributos deve decorrer de lei que deriva exclusivamente do poder legislativo.

Poderia, portanto, um ato que emana do Poder Executivo modificar algo na esfera tributária?

No mínimo, duas concepções diferentes acerca do tema surgiram.

Primeiramente, vale destacar aqueles que defendem a impossibilidade de instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória. O argumento desse pensamento é que, conforme dispõe o artigo 59 da Constituição Federal, a Medida Provisória não é Lei, e por tal motivo não seria apta a causar mudanças de ordem tributária. Ainda elencam o ferimento direto aos princípios da Anterioridade, da Legalidade e da Segurança Jurídica,

³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

haja vista que produzem efeitos imediatos, sequer respeitando o período nonagesimal que protege os contribuintes de surpresas.

A posição doutrinária amplamente majoritária sustentava a inadmissibilidade com base em diversas razões a que eventualmente já nos referimos neste trabalho. Basicamente, os argumentos eram a afronta aos princípios tributários da anterioridade e da legalidade que não se coadunam com o instituto das Medidas Provisórias, bem como a natureza da Medida, os seus pressupostos de relevância e urgência que são incompatíveis com a criação ou majoração de tributos. (MORAES, 2004, s.p).

Em contrapartida, com a edição da Emenda Constitucional nº 32 em setembro de 2001, que alterou o artigo 62 da Constituição⁴, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se a favor da possibilidade de instituição e majoração de tributos por via de medida provisória, já que a Constituinte não elencou como hipótese de vedação a matéria tributária.

Enfim, ficaria confirmada, através da Emenda, a posição do STF admitindo a instituição e a majoração de tributos por meio de Medidas Provisórias, excluindo-se a possibilidade apenas em relação às espécies que necessitam de serem criadas por lei complementar e impondo restrições no tocante aos impostos submetidos ao princípio da anterioridade, os quais só produzirão efeitos no exercício seguinte à sua conversão em lei. (MORAES, 2004, s.p).

Atualmente, portanto, entende-se que uma medida provisória pode alterar o valor de um tributo ou ainda instituí-lo já que a matéria tributária não foi inserida no rol das proibições trazidas pelo artigo 62 da Constituição Federal de 1988.

7 VIGÊNCIA DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA

⁴ 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)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

I - relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

A partir do momento em que uma medida provisória é editada, torna-se necessário obter análise acerca de qual matéria, ou seja, qual o teor que a mesma tratará.

Dessa forma, se a medida provisória tratar de tributo que exija o período de *vacatio legis* protegido pelo Princípio da Anterioridade Tributária, então esta medida provisória deve ser convertida em lei no ano financeiro na qual foi editada, para que possa surtir efeitos já no próximo exercício financeiro, leia-se, no próximo ano.

Por outro lado, se o tributo estiver elencado como uma das exceções ao princípio da anterioridade, a medida provisória será aplicada de imediato, surtindo efeitos a partir da data de sua edição.

8 CONCLUSÃO

Tomamos como correta a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, pois não há fundamento em dizer que não cabe ao executivo legislar, pois se assim fosse não seriam válidos os enunciados e súmulas advindos do Poder Judiciário. Ao nosso ver, tais atos seriam exemplo de atuação das funções atípicas, concedidas pelo legado dos “freios e contrapesos”.

Certo é que os princípios protegem o contribuinte, e por esse motivo o constituinte derivado estabeleceu limites⁵, como por exemplo a liberdade de alteração de alíquota por medida provisória, o que não ocorre no caso da medida provisória versar sobre instituição de imposto, que nesse caso

⁵ Quanto aos impostos apontados como exceção no § 2º, entende-se que não fica autorizada a exigência da exação simplesmente mediante Medida Provisória. Para serem exigidos estes impostos, seria necessário também a conversão em lei no exercício anterior ao da sua cobrança. Tais exações são exceções à anterioridade, mas devem ser criadas por lei, antes de ser exigida. O que a Constituição Federal admite é a modificação de alíquotas mediante ato do Poder Executivo (art. 153, par 1º). Portanto, é a alteração de alíquotas que pode ocorrer mediante Medida Provisória, sem necessidade, neste caso, de conversão em lei ou obediência ao princípio da anterioridade. Em verdade, se o Presidente da República assim o fizesse estaria renunciando a campo de competência própria do Executivo, já que atos normativos da Administração Pública são suficientes e válidos para regular as hipóteses. Em relação aos impostos extraordinários, mencionados no art. 154,II, nada obsta que sejam criados e exigidos por medida provisória, antes mesmo da conversão em lei. Neste caso, o princípio da anterioridade é afastado sem restrições. (MORAES, 2004, s.p).

deve atentar-se para as hipóteses em que é exigida a criação por Lei Complementar e respeito ao princípio da Anterioridade.

Sendo assim, a EC nº 32 trouxe uma maior adequação ao direito de tributar devido pelo Executivo em sede de Medida Provisória.

Em relação ao binômio relevância-urgência, entendemos que mesmo sendo requisito para validade de uma medida provisória, a Constituição Federal ainda assim abriu outra particularidade ainda mais específica (como prevista no artigo 62 da CF/88). Dessa forma, não se torna inconstitucional e não agride a segurança jurídica, até mesmo porque ainda que seja permitida a atuação do chefe do Poder Executivo via medida provisória, o mesmo está amarrado a um rol específico para elaboração de seus atos.

Como atuação também da Segurança Jurídica há a análise e reanálise de tal instrumento pelo Poder Legislativo, que se visualizada qualquer irregularidade, pode suspender eficácia e decidir quais os atos que teriam surtido efeitos ou não.

Corroborando com a posição defendida, importante ressaltar por fim que, se a medida provisória versar aquém dos tributos que não necessitam respeitar o Princípio da Anterioridade (ou seja, dizendo respeito àqueles resguardados pela anterioridade), o conteúdo terá vigência e incidência apenas no ano seguinte, o que mais uma vez inclina-nos para o fato de que, mesmo a medida provisória sendo um instrumento executivo, o controle final ainda será feito pelo legislativo que previu a Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ÁVILA, Humberto. O postulado do legislador coerente e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 28 de agosto de 2013.

BRITO, Mirella Barros Conceição. **Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18518/seguranca-juridico-tributaria-e-protecao-da-confianca-do-contribuinte-no-estado-de-direito#ixzz2PEe5ubwB>>. Acesso em: 01 de Abril de 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GARCÍA NOVOA, César. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GUIMARÃES, Lúcia P. **O princípio da legalidade tributária**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21046/o-principio-da-legalidade-tributaria/3>>. Acesso em: 28 de Março de 2013.

LURCONVITE, Adriano dos Santos. **O princípio da anterioridade tributária como norma de direito fundamental**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2400>. Acesso em: 01 de Abril de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 45, p. 175-187, julho-setembro de 1988.

MAZZA, Willame Parente. **A instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória após a vigência da emenda constitucional nº 32, de 2001**. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2512/1530>>. Acesso em 28 de agosto de 2013.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. Trad. Jean Melville. Coleção a obra-prima de cada autor. São Paulo: Martin Claret, 2002 (1748).

MORAES, Luciana Furtado de. **Medidas provisórias e matéria tributária**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6164/medidas-provisorias-e-materia-tributaria/3>>. Acesso em: 01 de Abril de 2013.

ROCHA, Cibele de Fátima Moraes. **Medida provisória na constituição de 1988 e a necessidade de sua limitação**. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/5867/medida_provis%C3%B3ria_rocha.pdf?sequence=3>. Acesso em 28 de agosto de 2013.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.