

DO CABIMENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

André Moraes CASTANHO¹
João Vitor Aguilera de Assis VIEIRA²
Ana Laura Teixeira MARTELLI³

RESUMO: trata-se de trabalho que visa a analisar a possibilidade ou não da instituição de tributos mediante medida provisória. A matéria é discutida pelo fato de que a Constituição Federal decreta que sua instituição se dará somente mediante lei. Assim, serão analisados os princípios regentes, bem como a adequação da medida provisória em matéria tributária e, em caso positivo, suas restrições.

PALAVRAS-CHAVE: Medida Provisória; Tributos; Princípios.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo é um trabalho despretensioso, cuja única ambição é a de realizar uma análise quanto à viabilidade jurídica do cabimento de medida provisória em matéria tributária, levando-se em conta o cenário jurídico anterior e posterior à Emenda Constitucional n.º 32/2001.

A escolha do tema justifica-se com uma breve passagem de autoria de José Souto Maior Borges (ÁVILA, 1997, p. 18), que diz o seguinte:

A Medida Provisória é o consectário de uma competência excepcional do Presidente da república, no confronto com o princípio da legalidade. Suas normas são exceções e exceções provisórias, dado que sujeitas à aprovação do Congresso Nacional para conversão ou não em lei (CF, art. 62, § 1º). Todavia há o grave risco, na prática constitucional brasileira, de a exceção se transformar em regra e a regra em exceção, assumindo a Medida Provisória o destino da legalidade, retraída na aplicação constitucional pela inflação de Medidas Provisórias. Esse não é um risco eventual, mas efetivo. É a suprema subversão constitucional.

Posto isto, o objetivo genérico é empreender uma descrição-explicação do sistema constitucional tributário, bem como do regime jurídico da medida

¹ O autor é bacharelando em Direito pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente/SP.

² O autor é bacharelando em Direito pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente/SP.

³ A orientadora é docente em Direito pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente/SP.

provisória. Já nosso objetivo específico, restou consubstanciado na análise da edição de medida provisória na seara tributária.

Quanto à questão da metodologia científica, fora utilizado como método principal o método dedutivo, contudo, valemo-nos subsidiariamente do método histórico.

O artigo entelado tem enfoque doutrinário e jurisprudencial, sendo estruturado da seguinte forma: inicialmente uma breve descrição-explicação do sistema tributário nacional. Vencida tal etapa, passamos a análise do instituto jurídico da medida provisória. Para, só então, adentrar no trato do objetivo específico, analisando doutrinária e jurisprudencialmente a incidência da medida provisória na seara tributária. Ao que no final, apresentamos nossas conclusões.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional é extremamente complexo e, por esse motivo, não se vislumbra de forma alguma esgotá-lo. Apenas serão realizados poucos apontamentos para que se possa situar no tema para, ao final, ser verificada a possibilidade ou não da instituição ou majoração de tributos mediante medida provisória, objetivo principal deste trabalho.

2.1 Conceito e Espécies Tributárias

O conceito de tributo vem descrito no art. 3º, do Código Tributário Nacional, e prescreve que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

4.

⁴ Amaro (2010, p. 47), após algumas críticas à definição legal de tributo, estabeleceu conceito próprio semelhante, mas com a correção de determinadas falhas. Seu verbete, afinal, ganhou o seguinte

Desse conceito, inferem-se os seguintes requisitos: prestação pecuniária compulsória; prestação que não constitua ato ilícito (o tributo não tem caráter punitivo); instituição mediante lei; cobrança pela autoridade administrativa vinculada legalmente.

Presentes esses requisitos, estaremos diante de um tributo, que é gênero do qual comporta, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cinco espécies, que variarão de acordo com a natureza jurídica específica daquele tributo, determinada pelo fato gerador (RODRIGUES, 2011, p. 344).

Neste trabalho não será discutido qual a melhor ou pior classificação das espécies tributárias, haja vista não ser este o tema proposto, e nem se pretende esgotar o rol de classificações doutrinárias e jurisprudenciais. Contudo, incumbe-nos não somente apresentar as principais classificações existentes, como sumariamente explicar sobre as espécies tributárias.

A primeira classificação é a tripartite, trazida pela própria Constituição Federal, em seu art. 145, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (grifo nosso)

Da mesma maneira, dispõe o art. 5º, do Código Tributário Nacional que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Por outro lado, a doutrina majoritária, acompanhando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, filia-se à corrente quinquipartite que, além daqueles três tributos acima mencionados, também inclui neste rol as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios⁵. O posicionamento do Pretório Excelso restou claro no RE 146.733, de relatoria do Ministro Moreira Alves, e publicado em 6 de novembro de 1992, do qual se extrai o seguinte trecho:

delineamento: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

⁵ Nesse contexto, é importante ressaltar o posicionamento de Carrazza (2010, p. 537), que se filia à corrente tripartite, e assim o faz por afirmar que os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais podem, na verdade, ser incorporadas por qualquer das outras três modalidades de tributos, não constituindo espécies autônomas.

De feito, a par das três modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), os artigos 148 e 149 aludem duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Considerando-se como cinco as espécies tributárias, remetemos o leitor aos artigos de lei que os conceituam individualmente: impostos, art. 16, do CTN; taxas, arts. 145, II, da CF, e 77, do CTN; empréstimos compulsórios, art. 148, I e II, da CF; contribuições especiais, arts. 149 e 149-A, da CF; contribuição de melhoria, arts. 81 e 82, do CTN.

2.2 A Competência Tributária

A competência tributária caracteriza-se na possibilidade dos entes federativos criarem tributos nos limites fixados na Constituição Federal. Esta, por sua vez, não institui tributos, mas atribui àqueles entes a possibilidade de legislar sobre o tema, cada qual com os tributos que lhe foram atribuídos.

Importante anotar que difere a competência tributária da capacidade tributária ativa. Enquanto aquela, como já explanado, configura a atribuição constitucional aos entes federativos para instituírem impostos, esta representa a capacidade que determinado órgão possui de integrar a relação jurídica tributária e, a partir daí, cobrar os tributos (FIGUEIREDO, 2011, p. 335-336).

Como características da competência tributária, podemos citar quatro principais, quais sejam a indelegabilidade, irrenunciabilidade, incaducabilidade e facultatividade.

A indelegabilidade constitui-se na impossibilidade de se transferir a qualquer outro ente a possibilidade de se legislar sobre matéria tributária. A partir do momento em que a Constituição Federal fixa essa competência, não pode o ente federativo, ainda que por força de lei, atribuir a outro órgão sua competência legislativa, embora possa transferir as atribuições de fiscalização e arrecadação de tributos (FIGUEIREDO, 2011, p. 336).

A irrenunciabilidade, por seu turno, caracteriza-se pela impossibilidade de o ente federativo declinar de sua competência constitucionalmente atribuída, “porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz” (CARRAZZA, 2011, p. 697).

De outra banda, a incaducabilidade, por interpretação lógica, quer dizer que ainda que não haja o exercício efetivo da competência constitucional, isto não constitui óbice para que futuramente haja essa criação dos tributos mediante lei. Não há decadência peça inércia do órgão político (CARRAZZA, 2011, p. 691-694).

Por último, a facultatividade nada mais é do que a discricionariedade do ente federativo em exercer ou não sua competência tributária, sem que isto, conforme já observado, incorra em caducidade de seu direito (FIGUEIREDO, 2011, p. 337).

2.3 Limitações do Poder de Tributar

Conforme discorrido alhures, a Constituição Federal atribui competência à União, Estados e Municípios para que criem tributos. No entanto, a própria Carta Magna não institui tal atribuição de maneira absoluta, impondo determinadas restrições a este poder de tributar, que, nas palavras de Amaro (2010, p. 129) “integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar*” (ênfase do autor).

Como forma de limitar o poder estatal de tributar, a Constituição Federal instituiu uma série de princípios que norteiam o exercício da competência tributária, dentre os quais o mais importante para a correta compreensão desta obra é o princípio da legalidade tributária, insculpida no art. 150, I, da Lei Maior, e art. 97, I e II, do Código Tributário Nacional.

2.3.1 Princípio da legalidade tributária

Antes de analisarmos propriamente este princípio constitucionalmente estabelecido, cumpre-nos atentar para o fato de o Brasil constituir-se em uma República Federativa e, como tal, estabeleceram-se três poderes independentes e harmônicos que atuam para o bem comum e para o regular funcionamento do Estado como um todo, quais sejam, o Poder Executivo, Poder Legislativo e o Poder Judiciário, cada qual com competências típicas e, excepcionalmente, competências atípicas que são atribuídas aos demais órgãos, mas cuja presença eventualmente é necessária para o eficaz exercício das atividades de cada um dos “poderes”. E é justamente nesse diapasão que se insere o princípio da legalidade tributária, que institui a exclusividade de competência para criação e majoração de tributos mediante lei e, portanto, a princípio, somente o Poder Legislativo seria apto a realizar tal atribuição. Essa restrição aos direitos dos cidadãos constitui justamente uma exceção ao princípio da liberdade, em que todo indivíduo pode praticar tudo quanto não lhe for proibido. Contudo, o Estado não arbitrário também imporá limites à sua própria atuação quando restringe direitos de seus subordinados, o que fica nítido quando analisamos o princípio da legalidade (CARRAZZA, 2010, p. 251-258).

Essa restrição decorre logicamente da proteção do cidadão e do contribuinte, conferindo segurança jurídica e estabelecendo ideais de justiça, vez que nenhum particular poderá ser surpreendido pela atuação arbitrária estatal de modo a restringir-lhes direitos no âmbito tributário. Dessa maneira, somente o Poder Legislativo estaria legitimado a criar e majorar tributos, mediante lei (AMARO, 2010, p. 133-134).

Em suma, o princípio da legalidade *lato sensu*, disposto no art. 5º, II, da Constituição Federal é a base para a proteção do cidadão frente ao arbítrio estatal. Não bastasse esse dispositivo, o próprio legislador constituinte, a fim de garantir a máxima efetivação do preceito constitucional, dispôs no art. 150, I, da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

Assim, “o princípio da legalidade determina que a criação, a extinção, a majoração, bem como a exigência de qualquer tributo somente pode operar-se mediante lei (arts. 150, I, da CF e 97, I e II, do CTN)” (FIGUEIREDO, 2011, p. 340).

No entanto, o conceito de que o princípio da legalidade tributária se restringe a afirmar que a instituição ou majoração de qualquer tributo deva advir da lei é insuficiente e vago. Exatamente por esse motivo, Amaro (2010, p. 134) dispõe que:

[...] a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. (ênfase do autor)

Por fim, cumpre ressaltar que a lei de que trata o art. 150, I, da Constituição Federal é lei ordinária, haja vista não haver menção a outra espécie normativa específica. No entanto, em situações restritas o legislador constituinte exigiu a edição de lei complementar dependendo da matéria tratada (arts. 148; 154, I; e 153, VII, todos da Constituição Federal).

Faz-se importante a análise desse dispositivo para esta obra justamente para que seja possível analisar sua adequação com a possibilidade ou não de instituir ou majorar tributos mediante medida provisória, que não constitui ato do Poder Legislativo, mas do Poder Executivo, o que será oportunamente discorrido.

2.3.2 Outras limitações

Além do princípio da legalidade, é importante ressaltar, sem mais delongas, acerca de outras limitações impostas pela Constituição Federal no âmbito tributário. Embora não haja relação direta com a presente obra, não podem passar despercebidos os princípios da anterioridade e irretroatividade tributárias.

Primeiramente, o princípio da anterioridade tributária constitui uma limitação temporal à incidência do tributo. Dispõe a Carta Magna, em seu art. 150, III, *b*, que não poderão ser majorados nem criados impostos no mesmo exercício financeiro, isto é, durante a vigência da lei orçamentária, que é anual, coincidindo

com o ano civil. Assim, criado ou majorado tributo em determinado ano, só poderá ser exigido a partir do ano seguinte. Cumulativamente, exige-se, a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 42/03, que também seja observado um período de 90 (noventa) dias para que o tributo passe a incidir. Trata-se, novamente, da máxima efetivação dos direitos dos contribuintes e dos cidadãos, haja vista serem evitadas surpresas relacionadas a alterações tributárias, permitindo ao contribuinte que se prepare para as mudanças (AMARO, 2010, p. 143-146). Trata-se, pois, respectivamente, das anterioridades anual e nonagesimal⁶.

Por fim, temos o princípio da irretroatividade, que veda a aplicação retroativa de lei que institua ou majore tributo (art. 150, III, a). A partir da publicação a lei e sua entrada em vigência, somente incidirá relativa a fatos gerados ocorridos após sua edição, não podendo, salvo as exceções dispostas no art. 106, do Código Tributário Nacional, alcançar fatos passados em uma nítida primazia do princípio da segurança jurídica.

A Constituição Federal ainda instituiu diversas outras limitações ao poder de tributar. No entanto, a fim de se evitar que o presente trabalho seja por demais extenso, e extrapole os limites temáticos propostos, apenas citam-se como outras limitações os princípios da isonomia, vedação ao confisco, liberdade de tráfego, uniformidade geográfica, não cumulatividade, bem como os assuntos correlatos às imunidades tributárias.

3 MEDIDAS PROVISÓRIAS

Constitui uma espécie normativa, que integra o processo legislativo (art. 59, inciso V da CF/88). Conforme a preleção de Eduardo Sabbag (2010, p. 73), “se traduz em ato normativo de vida efêmera e utilização excepcional, no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância

⁶ Constituem, contudo, exceções ao princípio da anterioridade anual o II, IE, IPI, IOF, impostos extraordinários, empréstimos compulsórios em caso de guerra externa etc.; quanto à anterioridade nonagesimal, são exceções os mesmo anteriormente citados, incluindo fixação de base de cálculo de IPVA e IPTU.

e urgência”. Sumariamente, é “ato político, normativo, discricionário, excepcional, cautelar, precário e com força de lei” (NIEBUHR, 2001, p. 88).

3.1 Histórico

A Medida Provisória surge com a CF/88 (art. 62), nas precisas palavras de José Souto Maior Borges (ÁVILA, 1997, p. 17):

A Medida Provisória eclodiu na CF de 1988 como um sucedâneo do “Decreto com força de lei” da CF de 1967 (art. 58) e “Decreto-lei” da Emenda nº 1/69 (art. 55). Daí porque a doutrina, reconhecendo-lhes o parentesco, costuma comparar Decreto-lei e Medida Provisória.

Continuando no magistério supra perfilhado (ÁVILA, 1997, p. 17), *in* *vebis*:

Para bem avaliar a Medida Provisória, comparando-a com o Decreto-lei, é preciso, todavia distinguir entre (I) a fonte de produção normativa (autoritária/ democrática) e (II) o seu resultado, o ato normativo posto ordenamento jurídico. Uma e outro não são sempre coincidentes. A assimetria entre ambos é evidente. A fonte de produção da Medida Provisória foi decerto democrática, a Assembléia Nacional Constituinte, não assim o seu conteúdo, a atribuição de um poder de tal sorte discricionário ao Presidente da República (CF de 1988, art. 62), que se torna difícil o controle jurisdicional. Nada tem de democrática portanto. Nesse campo, estamos anos-luz de uma prática democrática autêntica.

Quanto ao controle judicial da discricionariedade inerente aos pressupostos materiais (item 3.3.2), Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior (2010, p. 398) brindam-nos com a seguinte informação: “O Supremo Tribunal Federal apreciou o tema na medida cautelar em ADIn 1.753-DF, j. em 16-4-1998, entendendo que [...] não era matéria urgente, e deveria ter sido utilizado o caminho do processo legislativo regular”.

Mas retornando ao magistério de José Souto Maior Borges (ÁVILA, 1997, p. 17/18):

A Medida Provisória não tem o seu conteúdo prefixado no texto constitucional. Os seus limites terão que ser estabelecidos, via integrativa, na construção jurisprudencial dela emergente. Diversamente do que ocorria com os Decretos-lei, que só podiam versar (a) segurança nacional, (b) finanças públicas, (c) criação de cargos públicos e seus vencimentos. Sob esse prisma, o da delimitação do conteúdo, o seu âmbito material de aplicação, não será equivocado ou mesmo exagerado fizer-se que o Decreto-lei, embora categoria constitucional instituída por um triunvirato militar, era menos autoritário que a Medida Provisória. Os defensores das Medidas Provisórias não deveriam desconhecer esses resultados, pena de inocência útil, que a comparação entre os dois institutos põe a descoberto.

Neste contexto, frise-se, por oportuno, que quanto à delimitação do conteúdo material das Medidas Provisórias, objeto do tópico seguinte (item 3.2), mas que desde já se adiante aqui: após a Emenda Constitucional n.º 32/01, restou-se pré-fixado um rol de matérias que não podem ser veiculadas através de Medida Provisória.

Contudo, em que pese tal investida legislante no intuito de limitar a discricionariedade inerente ao instituto em comento, entendemos deveras atual o magistério retro esposado.

3.2 Reflexos da Emenda Constitucional N.º 32/01

A Emenda Constitucional n.º 32, de 12 de setembro de 2001, advém do Projeto de Emenda Constitucional n.º 472, que foi aprovado após seis anos de tramitação no Congresso Nacional, alterando o art. 62 da CF/88, da seguinte forma:

Antes da EC N.º 32/01	Após a EC N.º 32/01
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, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias. Parágrafo único. As medidas provisórias perderão a eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.	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. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I – relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

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

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

III – reservada a lei complementar;

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

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

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição

	ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. § 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.
--	--

Na visão de Humberto Ávila (2010, p. 131), a EC N.º 32/01 apenas “incluiu no texto constitucional aqueles limites que já haviam sido encontrados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou pela doutrina”, quais sejam (ÁVILA, 2010, p. 131):

A nova redação torna expressa a vedação de editar medidas sobre matérias reservadas à lei complementar ou de trato permanente, como são aquelas relacionadas a códigos. No âmbito material, porém, a nova redação torna expressa a competência para instituição de tributos, afastando antigas disputas doutrinárias.

As modificações mais profundas são as que dizem respeito ao *procedimento* para aprovação das medidas provisórias. No *aspecto temporal*, antes, o Supremo Tribunal Federal decidiu que à obediência a anterioridade se verificava pela data de edição da medida provisória; agora, a própria conversão em lei deve ser feita no exercício anterior ao da cobrança do tributo (§ 2º). Além disso, o prazo para conversão em lei passou de trinta para sessenta dias, prorrogável por igual período (§ 3º). No *aspecto meramente procedimental*, a nova redação passou a exigir deliberação prévia e separada a respeito do preenchimento dos pressupostos constitucionais de urgência e relevância (§ 5º). E se a medida não for aprovada em quarenta e cinco dias, todas as demais votações ficarão sobrestadas (§ 6º).

O mais importante, porém, foi a possibilidade de reedição de medida provisória ainda não convertida, apenas pelo período de sessenta dias, ficando proibida a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória rejeitada pelo Congresso Nacional (§ 10). Neste ponto, a regra mudou, na medida em que o Supremo Tribunal Federal entendia que o silêncio não implica rejeição, ao passo que a nova regra torna o silêncio do Congresso Nacional uma rejeição, proibindo a reedição na mesma sessão legislativa. (grifo nosso)

Superada essa análise, por vezes, pormenorizada, quanto aos reflexos da EC n.º 32/01, cabe a nós ingressarmos na análise dos pressupostos existenciais do ato normativo entelado.

3.3 Pressupostos de Existência da Medida Provisória

O que aqui se analisará será o regime jurídico da medida provisória, tendo em vista o plano da existência, sob o enfoque do sistema normativo constitucional que o regula desde o procedimento criativo até seu conteúdo.

3.3.1 Formais

3.3.1.1 Edição pelo Presidente da República

A medida provisória, conforme inteligência do art. 62, “*caput*”, da CF/88 deverá ser adotada pelo Presidente da República. Nas precisas palavras de Humberto Ávila (1997, p. 77), “quaisquer outros sujeitos não possuem essa competência excepcional”.

Neste contexto, importante trazer à baila a viabilidade jurídica de adoção de medidas provisórias em âmbito estadual e municipal, pois a nomenclatura Presidente da República constante no art. 62, “*caput*”, da CF/88, tão-somente visa indicar o chefe do Poder Executivo em âmbito federal. Devendo, portanto, ser traduzida em consonância com o pacto federativo, conforme hermenêutica conjunta dos arts. 1º e 18 da CF/88.

Neste sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ora colacionada da obra “A Constituição e o Supremo”, 3ª Ed., 2010, p. 725:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 51 e parágrafos da Constituição do Estado de Santa Catarina. Adoção de medida provisória por Estado-membro. Possibilidade. Arts. 62 e 84, XXVI, da CF. EC 32, de 11-9-2001, que alterou substancialmente a redação do art. 62. Revogação parcial do preceito impugnado por incompatibilidade com o novo texto constitucional. Subsistência do núcleo essencial do comando examinado, presente em seu *caput*. Aplicabilidade, nos Estados-membros, do processo legislativo previsto na CF. Inexistência de vedação expressa quanto às medidas provisórias. Necessidade de previsão no texto da carta estadual e da estrita observância dos princípios e limitações impostas pelo modelo federal. Não obstante a permanência, após o superveniente advento da EC 32/2001, do comando que confere ao chefe do Executivo Federal o poder de adotar medidas provisórias com força de lei, tornou-se impossível o cotejo de todo

o referido dispositivo da Carta catarinense com o teor da nova redação do art. 62, parâmetro inafastável de aferição da inconstitucionalidade arguida. Ação direta prejudicada em parte” **No mesmo sentido ADI 425**, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 16-8-2006, Plenário, *DJ* de 19-12-2003.

3.3.1.2 Submissão imediata ao Congresso Nacional

Na belíssima preleção de Humberto Ávila (1997, p. 77/78), *in verbis*:

Uma vez editada a medida provisória, a norma constitucional que lhe atribui fundamento de validade impõe o dever de que ela seja submetida imediatamente, ao Congresso Nacional. [...] A participação do Congresso Nacional é indispensável, não só em razão do preceituado no art. 62 da CF, mas em decorrência do princípio democrático.

3.3.2 Materiais

Quanto aos pressupostos materiais das medidas provisórias, são eles: a relevância e a urgência.

Ora, é palmar tratar-se de pressupostos cumulativos, ou seja, não basta para validade do exercício desta competência excepcional, estar presente um ou o outro, é imprescindível, que além de preenchidos os pressupostos formais por nós já estudados (item 3.3.1) estejam presentes concomitantemente ambos os pressupostos materiais supramencionados.

Neste sentido, confira-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

“A edição de medidas provisórias, pelo Presidente da República, para legitimar-se juridicamente, depende, dentre outros requisitos, da estrita observância dos pressupostos constitucionais da urgência e da relevância (CF, art. 62, *caput*). Os pressupostos da urgência e da relevância, embora conceitos jurídicos relativamente indeterminados e fluidos, mesmo expondo-se, inicialmente, à avaliação discricionária do Presidente da República,

estão sujeitos, ainda que excepcionalmente, ao controle do Poder Judiciário, porque compõem a própria estrutura constitucional que disciplina as medidas provisórias, qualificando-se como requisitos legitimadores e juridicamente condicionantes do exercício, pelo chefe do Poder Executivo, da competência normativa primária que lhe foi outorgada, extraordinariamente, pela Constituição da República (...) A possibilidade de controle jurisdicional, mesmo sendo excepcional, apoia-se na necessidade de impedir que o Presidente da República, ao editar medidas provisórias, incida em excesso de poder ou em situação de manifesto abuso institucional, pois o sistema de limitação de poderes não permite que práticas governamentais abusivas venham a prevalecer sobre os postulados constitucionais que informam a concepção democrática de Poder e Estado, especialmente naquelas hipóteses em que se registrar o exercício anômalo e arbitrário das funções estatais.” (**ADI 2.213 - MC** Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 4-4-2002, plenário, *DJ* de 23-4-2004.)

(A Constituição e o Supremo, 3ª ed., 2010, p. 726)

4 MEDIDA PROVISÓRIA E DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já fora visto, e, *data maxima venia*, agora será revisto com maior profundidade científica, a alteração do disciplinamento constitucional atinente as medidas provisórias, levada a cabo pela EC n.º 32/2001, “torna expressa a competência para instituição de tributos, afastando antigas disputas doutrinárias (ÁVILA, 2010, p. 131)”.

Frise-se, por oportuno, que esse já era o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme jurisprudência abaixo colacionada:

“(…) já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADI 1.417-MC).” (**ADI 1.667-MC**, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-9-1997, Plenário, *DJ* de 21-11-1997.)

(A Constituição e o Supremo, 3ª Ed., 2010, p. 729)

Assim, com auxílio no magistério de Hugo de Brito Machado (2011, p. 82), temos que:

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. Algumas matérias, porém, não podem ser tratadas por medidas provisórias, destacando-se entre estas, porque relevantes na relação de tributação, a que diz respeito ao processo civil e a que seja

reservada a lei complementar, que envolve as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Neste ponto, convém ressaltar que a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a questão das matérias reservadas a lei complementar é restritiva, senão vejamos:

“Embora válido o argumento de que medida provisória não pode tratar de matéria submetida pela CF à lei complementar, é de se considerar que, no caso, a CF não exige lei complementar para alterações no Código Florestal, ao menos as concernentes à Floresta Amazônica.” (ADI 1.516-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 6-3-1997, Plenário, DJ de 13-8-1999.)

(A Constituição e o Supremo, 3ª Ed., 2010, p. 729)

Em sentido antagônico posiciona-se Hugo de Brito Machado, (2011, p. 83/84), com os seguintes argumentos, aos quais aquiescemos:

É importante observamos que a tese segundo a qual a lei complementar é somente aquela que trata das matérias a essa espécie normativa expressamente reservadas pela Constituição permite o abuso na edição de medidas provisórias. O Presidente da República poderá editar medida provisória para alterar ou revogar dispositivos de lei complementar a pretexto de que tratam de matéria não reservada constitucionalmente a essa espécie normativa. E como na maior parte dos casos é difícil - se não impossível - definir com precisão os limites das matérias reservadas à lei complementar, restará extremamente facilitada a burla à vedação estabelecida pelo art. 62, § 1º, III, da CF. Por apreço à segurança jurídica, portanto, é preferível admitirmos que se o Congresso Nacional, ao elaborar uma lei, entende estar tratando de matéria como, por exemplo, *conflitos de competências*, ou *limitações constitucionais ao poder de tributar*, ou *normas gerais em matéria de legislação tributária*, e por isto opta pela forma de lei complementar e observa, em sua elaboração, as normas definidoras do procedimento próprio para a aprovação dessa espécie legislativa, sua opção deve ser respeitada, não se podendo questionar o conteúdo de cada um dos dispositivos da lei então aprovada, com o propósito de demonstrar que não se trata de matéria reservada à lei complementar.

Resumindo, para fechar a questão do cabimento de medida provisória em matéria tributária cumpre-nos transcrever alguns apontamentos (MACHADO, 2011, p. 82/83):

Medidas provisórias [...] não podem instituir nem aumentar impostos, salvo aqueles excluídos do princípio da anterioridade tributária, prestando-se apenas como instrumento para iniciar o processo legislativo para sua instituição ou aumento. É assim porque a medida que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV e V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Como a lei somente se completa com a publicação oficial, isto quer dizer que os impostos sujeitos ao princípio da anterioridade só podem ser cobrados a

partir do exercício seguinte àquele em que ocorrer a publicação da lei que os instituiu, ou aumentou.

Impossível desaperceber que na visão do Supremo Tribunal Federal, as medidas provisórias constituem meio idôneo para a criação ou majoração de tributos.

Já numa interpretação literal ao § 2º do art. 62 da CF/88, as medidas provisórias podem instituir ou majorar impostos e tão-somente, haja vista que medida provisória não é lei, mas mero ato normativo dotado de força de lei, sendo vedado versar sobre matéria de lei complementar em medida provisória (art. 62, § 1º, inciso III da CF/88).

Acatando-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, então (MACHADO, 2011, p. 83): “a norma do § 2º do art. 62 da CF, [...] tem natureza meramente interpretativa. [...] Assim, aplica-se também às taxas e contribuições sujeitas ao princípio da anterioridade nos termos do art. 150, III, “b”, da CF”.

5 CONCLUSÃO

Em regra, todo ato de tributação deve ser precedido de uma lei em sentido estrito (Princípio da Legalidade Tributária), que salvo exigência constitucional expressa em sentido contrário, pode ser lei ordinária.

Contudo, há previsão no art. 59, inciso V da CF/88, dentro da Seção VIII, que cuida do Processo Legislativo, de um ato normativo posteriormente disciplinado no art. 62 do CF/88, dotado de força legal, cuja competência excepcional fora atribuída ao chefe do Poder Executivo Federal quando presentes os pressupostos materiais, consistentes na urgência e relevância.

Tal ato normativo, denominado pela CF/88 como medida provisória é sucedâneo do antigo decreto-lei, dele diferindo primordialmente quanto à fonte de produção normativa (democrática/autoritária).

Até a EC n.º 32/01 havia a existência de divergência doutrinária quanto a possibilidade jurídica de medida provisória versar sobre matéria tributária, contudo ante as modificações perpetradas por tal emenda, restou superada.

Em que pese o Supremo Tribunal Federal esposar entendimento no sentido de que é plenamente viável a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, haja vista está possuir força de lei. E mais, o STF considera o § 2º do art. 62 da CF/88, norma de natureza meramente interpretativa, assim aplicável as taxas e contribuições sujeitas ao princípio da anterioridade.

Por fim, resta apenas salientar que as decisões do supremo em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade possuem efeito vinculante, portanto, não subsiste razão jurídica para manter vivo o entendimento literal quanto à possibilidade de edição de medidas provisórias, tão-somente quanto aos impostos nos moldes do § 2º do art. 62 da CF/88.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541 p. ISBN 978-85-02-08947-1

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 573 p. ISBN 978-85-02-09175-7

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Medida provisória na Constituição de 1998**. Porto Alegre: Fabris, 1997. 141 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. 623 p. ISBN 978-85-02-08115-4

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998-1999. 859 p.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal A constituição e o supremo. **A constituição e o supremo**. 2. ed. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2009. 1330 p. ISBN 978-85-61435-05-9

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. 1152 p. ISBN 978-85-7420-997-5

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. 560 p. ISBN 978-85-392-0080-5

NIEBUHR, Joel de Menezes. **O novo regime constitucional da medida provisória**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

TEORIA unificada: primeira fase. São Paulo: Saraiva 2011. 640 p. (Coleção OAB nacional : primeira fase) ISBN 978-85-0207-318-0

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 1090 p. ISBN 978-85-02-10812-7