

MEDIDA PROVISÓRIA E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ANTERIORIDADE

Marina de Souza CINTRA¹
Matheus Meza CUBA²
Ana Laura Teixeira MARTELLI³

RESUMO: A Constituição Federal apresenta, em seu texto legal, princípios no que tange as matérias de direito tributário. Dentre estes, destaca-se o princípio da anterioridade, que, via de regra, impossibilita que a majoração ou a criação de um tributo seja exigida no mesmo exercício financeiro em que fora criada. Em relação a este princípio uma grande divergência se faz presente. A criação ou majoração de um tributo pode ser feita mediante Medida Provisória, sem que o princípio supracitado seja ferido? Entende-se como medida provisória um ato unipessoal do chefe do Poder Executivo, em que este cria um projeto com força de lei, sem a participação do Poder Legislativo, que somente será chamado a discuti-la e aprová-la em momento posterior, sendo que os seus pressupostos são, de forma cumulativa, a urgência e relevância. Segundo a corrente majoritária, a criação ou majoração de um tributo, por meio de medida provisória, se torna possível, desde que a conversão desta medida provisória em lei seja antes do exercício financeiro em que a exação deve ser exigida, o que, de fato, não estaria infringindo o princípio constitucional tributário da anterioridade.

Palavras-chave: Medida Provisória. Constituição Federal. Direito Tributário. Princípio da Anterioridade.

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, cabe ressaltar que, para que se tenha a ideia daquilo rege um ordenamento, há que se ter um suporte lógico de seus alicerces, eis que são os elementos responsáveis por sua estruturação, em outras palavras, estamos nos referindo aos Princípios.

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. e-mail: marinacintra@unitoledo.br

² Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. e-mail: matheusmezac@yahoo.es

³ Docente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Mestranda em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina. e-mail ana_martelli@unitoledo.br Orientador do trabalho.

A Constituição Federal Brasileira é a principal norma responsável pela apresentação dos princípios em todos os ramos do direito. E não seria diferente no ramo no direito tributário, sendo que esses norteadores impõem à legislação infraconstitucional o dever de adequação àqueles dispositivos constitucionais, revelando-se uma exigência extremamente rígida, o que faz com que o sistema tributário nacional detenha as mesmas incumbências de observância aos princípios.

Os princípios constitucionais em matéria tributária procuram nortear a atividade do Estado, na sua função de tributar, agindo também como uma espécie de “freio”, colocando-lhe limite em relação aos contribuintes, a fim de conceder à vida social o equilíbrio necessário.

Em uma abordagem mais específica a respeito destes princípios, destaca-se, dentre outros não menos importantes, o princípio constitucional tributário da anterioridade.

2 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA ANTERIORIDADE

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso III, alínea “b”, apresenta uma noção sobre o princípio da anterioridade tributária.

Segundo o dispositivo supracitado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Destarte, o princípio da anterioridade tributária apresenta a ideia de que a lei que criar ou majorar um tributo nunca poderá retroagir, sendo aplicada somente a fatos posteriores à sua vigência, que, via de regra, será em seu próximo exercício financeiro.

O exercício financeiro brasileiro começa no dia 1º de janeiro e se encerra no dia 31 de dezembro de cada ano. Coincide-se, assim, o ano civil e o ano fiscal.

O princípio da anterioridade no direito tributário está interligado ao princípio da "não-surpresa tributária", tendo como objetivo evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com novas cobranças de tributos, sem terem tido tempo suficiente para conhecimento da legislação e programar-se para o cumprimento da obrigação, pois o contribuinte, pessoa jurídica ou não, também necessita de planejamento para continuidade do exercício de suas atividades, assim como para controle do orçamento familiar.

Porém, assim como toda regra, o princípio da anterioridade também comporta exceções. E estas podem ser encontradas no próprio artigo 150, mas em seu parágrafo 1º: "A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II".

Segundo este dispositivo, não se aplica o princípio da anterioridade aos: empréstimos compulsórios, tributos sobre importação de produtos estrangeiros, tributos sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; tributos sobre produtos industrializados; tributos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Cabe ressaltar que o princípio da anterioridade da lei tributária, inicialmente, mantinha uma total vinculação do imposto a uma previsão orçamentária, mas que, atualmente, isso não ocorre, sendo meramente a sua anterioridade ao exercício financeiro (entendimento do STF e da doutrina, de forma majoritária).

3 MEDIDA PROVISÓRIA

Observando o sistema jurídico brasileiro, nota-se que a medida provisória revela-se como um ato normativo de extrema importância social. Sua

elaboração é feita pelo próprio Presidente da República Federativa do Brasil, visando atender determinados casos específicos onde haja fundada relevância e urgência.

Trata-se de uma verdadeira fonte legislativa, encontrando-se prevista no art. 59, inc. V, da CF, sendo que, embora não seja uma lei propriamente dita, possui força de lei.

Isto porque, embora não exista um processo legislativo anterior à edição da medida, a mesma será submetida à posterior análise do poder legislativo, de modo que, na oportunidade, ela será discutida e poderá ser aprovada, tornando-se uma verdadeira regra jurídica.

Essa ausência de prévia participação do poder legislativo na elaboração de medidas provisórias se dá justamente pelo fato de que esta medida é destinada a atender uma questão de urgência, de maneira que não se poderia ficar à mercê da morosidade de um procedimento legislativo.

Assim, são requisitos para a edição de uma medida provisória os pressupostos da urgência e da relevância, devendo ambos estar cumulativamente presentes no caso concreto para a elaboração da medida, muito embora, segundo o posicionamento já assentado pelo STF, tais pressupostos estão sujeitos a um juízo de discricionariedade, cujo responsável pelo exame valorativo é o próprio sancionador da medida, em outras palavras, o Presidente da República. Senão vejamos:

Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF. (ADIn 2.150-MC, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-03-2000) (Nesse sentido, também seguiu o Pretório Excelso, em duas ADIs: (I) ADIMC n. 1.397-DF- Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j.28-04-1997 e (II) ADI n.1.417-DF- Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, j.02-08-1999).

Todavia, a própria constituição traz algumas vedações à possibilidade da edição de uma medida provisória. Tais restrições estão previstas no parágrafo 1º, incisos I ao IV, do art. 62, da CF/88. São elas:

§ 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 art. 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.

Logo, para que seja possível a edição de uma medida provisória, a mesma não pode abordar as matérias acima mencionadas, por expressa vedação constitucional.

Todavia, verifica-se que a mesma restrição não se faz presente em sede de matéria tributária.

4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A MEDIDA PROVISÓRIA

Note-se que o parágrafo 2º, do art. 62, da CF/88, ao dizer que a: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 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”, implicitamente está permitindo que o Presidente da República adote a medida provisória para discutir matéria tributária.

Mas foi a Emenda Constitucional nº 32 que impôs limites materiais a este instituto, sendo que, anteriormente, a promulgação de medidas provisórias baseavam-se, única e exclusivamente, nos requisitos da relevância e da urgência.

Os pressupostos da relevância e da urgência são, na verdade, circunstâncias especiais que serão verificados, via de regra, diante de "casos graves", que não comportam adiamento. Inicialmente, o legitimado para eleger as circunstâncias supracitadas, é o Poder Executivo, que irá analisá-las posteriormente, convertendo ou não em lei a Medida Provisória.

E anote-se que a única atuação do Poder Judiciário fica restrita no tocante ao mérito nas situações em que fica evidente o excesso do Executivo no poder de editar medidas provisórias (quase como um poder de legislar).

Todavia, a citada Emenda Constitucional esmiuçou o procedimento de aprovação das Medidas Provisórias, extinguindo o abuso das várias reedições. Vedou-se a reedição de Medida Provisória após o término do prazo de eficácia, sendo que este foi ampliado de 30 para 60, ou ainda, 120 dias, uma vez que, se a medida não for convertida em lei em sessenta dias, o prazo será automaticamente prorrogado por uma única vez.

A EC nº32 estabeleceu, ainda, as matérias que não poderiam ser abordadas por intermédio de medida provisória. E a matéria tributária, pelo que nota, não se encontra presente neste rol, o qual é, segundo nosso entendimento, taxativo.

A matéria tributária sempre fora motivo de muitas discussões quando abordada e relacionada com as Medidas Provisórias. E a promulgação dessa Emenda Constitucional foi responsável por grandes modificações nos desentendimentos existentes até então.

Antes da Emenda, existia uma corrente minoritária, que examinava a constitucionalidade da instituição ou majoração de tributos por intermédio de Medidas Provisórias, eis que a Constituição deixou de indicar os limites materiais, de modo que as Medidas Provisórias poderiam dispor sobre qualquer matéria.

Já a doutrina majoritária defendia a inconstitucionalidade da instituição e majoração de tributos por meio de Medida Provisória, tendo como fundamento o fato de que o caráter precário e de eficácia imediata deste instrumento normativo contestaria o princípio da anterioridade tributária, evadindo-se de uma característica própria da norma tributária. E, ainda, violaria o princípio da estrita legalidade tributária que pressagia que a única forma possível para instituição de tributos ou majoração destes é através de Lei. Finalmente, isso desafiaria o princípio da não-surpresa ou da segurança jurídica que visa proteger o contribuinte de surpresas negativas.

Portanto, para esta corrente, não há possibilidade de que qualquer algum tributo seja instituído ou majorado por Medida Provisória.

Contudo, as alterações apresentadas pela Emenda Constitucional 32/2001 ecoaram no âmbito tributário. A matéria tributária pode, como consequência

desta, ser veiculada por Medida Provisória, uma vez que não se encontra vedada, explicitamente, no artigo 62, §1º, da Constituição Federal.

As Medidas Provisórias podem originar ou majorar tributos, exceto nos casos das exações que carecem ser instituídas por lei complementar. Contudo, a cobrança dos impostos gerados por meio de Medida Provisória estão condicionados a conversão desta em lei, antes do exercício financeiro em que a exação deve ser exigida.

Os tributos aludidos no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, poderão ter suas quotas modificadas por meio de Medida Provisória, entretanto, caso a exação seja criada por Medida Provisória, suas implicações só passarão a surtir efeitos no exercício subsequente em que houver sido convertida em lei.

É oportuno salientar a inutilidade da licença para majorar as quotas através de Medidas Provisórias, uma vez que o Presidente da República pode fazê-lo por mero ato administrativo - decreto ou resolução.

Já os impostos extraordinários poderão ser instituídos e exigidos por Medida Provisória, independente de conversão em lei. Porém, para realizá-lo, é outorgado ao Presidente da República um mecanismo mais ágil e eficiente, sendo este a decretação do estado de sítio, mediante autorização da maioria absoluta dos integrantes do Congresso Nacional (art. 137 e seu parágrafo único).

Autorizou-se, sem restrições, a criação de contribuições para a seguridade social por intermédio de Medida Provisória. A exação poderá ser reivindicada após o prazo de noventa dias, tendo como termo inicial a edição da Medida. Neste caso, pode-se concluir que o contribuinte saiu beneficiado, uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendia que o prazo de noventa dias (nonagesimal), antes da Emenda, computava-se a partir da edição da primeira Medida Provisória. Seria plausível, à vista disso, que o contribuinte tivesse que pagar a exação antes da sua conversão em lei. Atualmente, há um prazo para que exista a conversão da Medida Provisória em Lei. Sendo assim, o momento de quitar a exação já estará estabelecido por Lei.

Ao se idealizar a necessidade da conversão da MP em lei, para esta possa surtir efeitos, deve-se anotar que, caso essa conversão não ocorra em até 45 (quarenta e cinco) dias contados da publicação, a medida entrará em regime de urgência.

De todo modo, conclui-se que a Emenda Constitucional nº 32 poderia ser discutida em Ação Direta de Inconstitucionalidade, no que tocante à possibilidade de que a Medida Provisória que verse a respeito de matéria tributária. Isto porque, conforme os argumentos da doutrina majoritária, criar ou majorar tributos por intermédio de Medidas Provisórias seria uma afronta aos princípios constitucionais tributários, especialmente ao princípio da anterioridade e da segurança jurídica que estão incluso entre os direitos fundamentais, que são cláusulas pétreas, não permissível sua modificação ou subtração através de Emenda Constitucional.

Ocorrendo o fato de a Medida Provisória instituir tributo inconstitucional, poderá haver repetição do indébito tributário disposto no § 11 do art. 62, referindo-se à eficácia e não a validade dos fatos jurídicos ocorridos na vigência da Medida Provisória.

5 CONCLUSÃO

Após atenta análise acerca da relação existente entre o princípio da anterioridade tributária e medidas provisórias, pode-se afirmar que a Emenda Constitucional nº 32/2001 foi de extrema importância para acalmar as discussões existentes na jurisprudência e doutrina até então.

Antes da promulgação desta Emenda, encontrávamos a existência de duas correntes que versavam sobre a possibilidade de criar ou majorar tributos por intermédio deste tipo de medida.

Segundo a corrente minoritária, seria possível a criação ou majoração de tributos por intermédio de Medida Provisória, uma vez que a Constituição Federal não especificou os limites materiais desta espécie de ato normativo, de maneira que seria possível versar sobre qualquer matéria.

Já a corrente majoritária, classificava esta possibilidade como inconstitucional, uma vez que a precariedade e o caráter de efetividade imediata da Medida Provisória contrariariam o princípio constitucional da anterioridade.

Ocorre, que após a promulgação da Emenda Constitucional supracitada, com a alteração do artigo 62, §§ 1º e 2º, da Constituição Federal, fora

possível ter uma idéia mais ampla e consistente em relação à possibilidade de majorar ou criar tributos com a Medida Provisória.

O artigo 1º mencionado acima, apresenta um rol que, ao nosso entendimento, é taxativo acerca das matérias que não podem ser tratadas por meio de Medida Provisória, e, dentre estas vedações, as matérias tributárias não se encontram presentes, razão pela qual se torna possível a criação ou majoração de tributos por meio destas.

Aliás, o próprio parágrafo 2º, do art. 62, expressamente indica a possibilidade de se propor uma MP para editar ou majorar impostos, como se nota pela seguinte redação: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos (...)”.

O único porém, é que se faz necessário a presença de uma condicional, que é a conversão da Medida Provisória em lei, antes do exercício financeiro em que a exação deve ser exigida.

Somente assim, ao nosso entendimento, a instituição ou aumento de tributos seria possível por intermédio de Medida Provisória, sem que fosse ferido o princípio da anterioridade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária: o caso de imposto sobre a renda. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, v. 23, n.55, p.5, jul./set. 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1985.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 45, p. 132, jul./set. 1988.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. O Conceito de Tributo. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília: STF, v. 143, p. 321. 1992.