

MEDIDA PROVISÓRIA E A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Kamila VATRI¹
Raphael Oishi BRAGA²

RESUMO: O presente artigo busca abordar através de análises doutrinárias a polêmica discussão a cerca da possibilidade ou não de instituição de tributo por meio de medida provisória pelo poder executivo.

Palavras-chave: Tributos. Medida Provisória. Executivo. Anterioridade. Legalidade.

1 INTRODUÇÃO

Na teoria da divisão funcional do Estado, Montesquieu propagava que, cada um dos poderes possuía funções específicas, conforme explicita em seu célebre *Do espírito das leis*, sendo que o nascimento desse ideal é fruto do movimento liberalista que buscava combater o absolutismo vigente em relação ao poder concentrado do soberano.

Mas, *a posteriori*, houve um abrandamento desse paradigma, pelo que se verificou a possibilidade de os poderes estatais desenvolverem funções típicas e atípicas, neste cenário encontramos as chamadas medidas provisórias editadas pelo poder executivo, mediante relevância e urgência, e que apresentam a chamada “força de lei”, mas com isso surgem dúvidas essenciais, como : qual o limite de tais atos? Poderiam tais medidas provisórias instituir tributos? É o que analisaremos a seguir.

2 A MEDIDA PROVISÓRIA

Diversos são os juristas que explicam ou, ao menos tenta explicar, a razão de ser deste instituto normativo, inserido no ordenamento jurídico brasileiro

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. kamilavatri@unitoledo.br

² Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. rapha_oishi@hotmail.com

por intermédio da Carta Cidadã em 1988, e denominado pelo legislador constituinte como Medida Provisória.

Em decorrência da hermenêutica que se faz quando de sua teorização, a maioria apresenta críticas quanto à essência desse ato presidencial, bem ainda a forma de seu nascedouro, situação que se autentica com o discurso a seguir:

“(...) as medidas provisórias representam, o câncer que consome, lenta e gradualmente, a saúde de nossa democracia. Como o vírus maligno, de fora, estranho, que veio instalar-se num organismo já meio fraco, debilitado, encontrando então ambiente apropriado para desenvolver-se, modificar o núcleo de células sadias, alterando a estrutura do DNA, reproduzindo-se de modo descontrolado e violento, ocupando todo o espaço da vida sadia, da normalidade. Tem até nome de vírus *–provvedimenti provvisori* (com (sic) *forza di lege*) (Prática do processo legislativo, p. 178)”.

Mas, afora a censura tecida por estudiosos quando o assunto em voga é medida provisória, incumbe esclarecer que na prática quotidiana este ato executivo se revela, em suma, como um ato normativo manejado em situações de considerada relevância e urgência, com o fito de propiciar a prestação que se revela lacunosa e que, em sendo dever do estado, que chamou para si o poder de legislar, acaba se mostrando como um mecanismo eficiente para solucionar questões que clamem pelo preenchimento de eventuais omissões.

Substitutiva do antigo decreto lei, previsto na constituição antecessora da Carta de 1988, que podia ser utilizado também pelo Presidente da República, as atuais medidas provisórias foram adotadas, em verdade, com base no que já previa o direito comparado, especificamente o direito constitucional italiano que, nos dizeres de Alexandre de Moraes, está previsto no Artigo 77 da Constituição da República Italiana.

Diante disso, o jurista acrescenta relevantemente, que:

“O art. 77 da Constituição Italiana prevê os chamados *decretilegge in casi straordinari di necessita e d'urgenza* (decretos-lei em casos extraordinários de necessidade e urgência), prevendo que em caso extraordinário de necessidade e urgência, o Governo adotará, sob sua responsabilidade, providências provisórias com força de lei, devendo apresentá-las imediatamente à Câmara, para sua conversão. Estipula, ainda, que o decreto perderá eficácia retroativamente se não houver a conversão em lei, no prazo de 60 dias de sua publicação, devendo a

Câmara regulamentar as relações jurídicas resultantes do decreto-lei não convertido em lei.

2.1 Princípios Do Direito Tributário

O direito Tributário, como qualquer outro ramo do direito é uma ciência própria, que, portanto apresenta princípios próprios, dentre os quais destacaremos os três mais relevantes para o desfecho da análise do presente trabalho.

O primeiro deles é o princípio da anterioridade, que aparece na legislação brasileira regulado pelo Art.º150. III, b,c. da Constituição Federal. A regra geral determina que não poderá ser cobrado tributo (I) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e (II) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei. No entanto, o imposto sobre a renda (IR) e as alterações na base de cálculo do IPVA e do IPTU seguem apenas a regra do exercício (I) e o IPI e as contribuições especiais sociais para a seguridade social seguem apenas a anterioridade nonagesimal (II).

As exceções ao princípio da anterioridade estão elencadas no mesmo artigo, em seu parágrafo 1º: são os impostos federais de função regulatória (Imposto de importação e Imposto de Exportação, IOF e IPI), imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF, empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, art. 148, I, CF).

O princípio da anterioridade não pode ser confundido com anualidade. A anualidade existiu até a Constituição de 1967, determinando autorização anual para a cobrança de tributos, mas não consta do texto constitucional em vigor.

Outro princípio demasiadamente relevante é o princípio da estrita legalidade tributária. O texto do referido art. 150, I da CF estabelece que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". É o princípio da legalidade tributária, que limita a atuação do poder tributante em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes. Seria temeroso permitir que a Administração Pública tivesse total

liberdade na criação e aumento dos tributos, sem garantia alguma que protegesse os cidadãos contra os excessos cometidos.

O princípio da legalidade tributária nada mais é que uma reverberação do princípio encontrado no art. 5º, II da CF onde lemos que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", o constituinte quis deixar bem claro a total submissão dos entes tributantes ao referido princípio, para que não restasse dúvida de natureza alguma. A lei a que se refere o texto constitucional é lei em sentido estrito, entendida como norma jurídica aprovada pelo legislativo e sancionada pelo executivo, ao contrário da lei em sentido amplo que se entende como qualquer norma jurídica emanada do estado que obriga a coletividade, assim os tributos só podem ser criados ou aumentados através de lei "strictu sensu".

Na própria CF encontramos algumas exceções em relação ao princípio da legalidade: o Poder Executivo tem liberdade de alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação, importação, produtos industrializados e sobre operações financeiras através de decreto. É importante frisar que em relação à criação de tributos não existem exceções, ou seja, todos os tributos devem ser criados por lei (em sentido estrito).

O art. 5º, II, da Constituição Federal reza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei. Este é o princípio da legalidade. Já o art. 150, I, da Constituição Federal exclama que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça." Este é o princípio que os autores chamam de princípio da estrita legalidade. Porém, o STF sempre admitiu, por exemplo, o uso de medidas provisórias para tratar de todas as matérias submetidas à "reserva de lei ordinária", já que, entende aquele pretório, as MP's têm força de lei, podendo, portanto, instituir, majorar, isentar, enfim, tratar de todos os assuntos enumerados no artigo 97 do CTN.

Por fim, o princípio da segurança jurídica vem exposto no artigo 5º inciso XXXVI, da constituição federal que prevê que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Nesse sentido, o referido princípio surge no intuito de proteger o indivíduo na construção e elaboração de normas novas, visando um mínimo de confiabilidade do indivíduo para com o estado, principalmente no que tange a

impossibilidade de criação de normas retroativas e vedação à flexibilização da coisa julgada.

Trazendo o referido princípio para esfera tributária, o Doutrinador, Humberto Ávila, faz uma análise conjunta do artigo 5 inciso XXXVI, com o artigo 37 caput da Constituição federal, destacando o princípio da moralidade como um princípio geral da administração pública.

Segundo o Autor, do princípio da moralidade decorrem outros dois princípios da administração pública, quais sejam o da boa-fé, e o da proteção à confiança. Este último, por sua vez, está relacionado ao dever do estado de estabelecer ou buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do poder público.

Nesse sentido, conclui Humberto Ávila:

"... das condutas necessárias para garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa: quanto a forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé com limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade." (Sistema Constitucional Tributário, 2ª edição, 2006, editora Saraiva, São Paulo).

Confiança e estabilidade estas que visam assegurar aos contribuintes, de qualquer natureza, uma maior segurança, de forma a facilitar previsões financeiras, sem que isto prejudique a contabilidade de uma grande empresa, ou até, de uma família de classe média.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica funciona como uma proteção da confiança do cidadão no estado, ou administração pública, ou seja, protege o cidadão no intuito de que os atos praticados pela administração pública não serão alterados de forma repentina.

Em termos práticos, significa dizer que, com base na análise conjunta do princípio da segurança jurídica, e do princípio da proteção a confiança, não pode a administração pública mudar uma interpretação na aplicação de determinado tributo, querendo cobrar, de forma retroativa.

Para uma maior elucidação, pensemos em um caso hipotético de uma empresa que comercialize determinado produto pagando uma alíquota x de ICMS. Ocorre que em janeiro de 2008, a administração pública percebe que o recolhimento vem sendo realizado de forma equivocada, pois o referido produto deveria recolher o

ICMS com base em uma alíquota maior. Feita essa análise o estado lança a diferença do que deveria ter sido recolhido, nos cinco anos anteriores.

É neste sentido que o princípio da segurança jurídica em matéria tributária atua, visto que não pode o Estado, ao mudar a sua compreensão da aplicação de determinado tributo requerer a cobrança retroativa.

Neste contexto, deve-se utilizar a flexibilização da aplicabilidade da lei no tempo, com base na aplicação do princípio da segurança jurídica, como proteção ao princípio da confiança do cidadão no estado.

3 CONCLUSÃO

A doutrina majoritária sustenta a inconstitucionalidade da instituição e majoração de tributos através da Medida Provisória, tendo em vista que o caráter precário, efêmero, de eficácia imediata deste instrumento normativo é contrário ao princípio da anterioridade que caracteriza a norma tributária, bem como fere o princípio da estrita legalidade tributária que prevê que os tributos só podem ser instituídos ou majorados através de lei e, finalmente, afrontam o princípio da não-surpresa ou da segurança jurídica que protege o contribuinte de ser surpreendido por alguma norma.

Alguns doutrinadores chegavam a admitir a Medida Provisória para instituir empréstimos compulsórios em caso de guerra ou calamidade pública, e impostos extraordinários de guerra que não precisavam atender ao princípio da anterioridade. No entanto, o legislador constituinte já dispôs sobre as circunstâncias de relevância e urgência em matéria tributária, prevendo de forma específica outros procedimentos que não a Medida Provisória.

Portanto, nenhum tributo poderia ser instituído ou majorado por Medida Provisória. Ocorre que, as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 32/2001 repercutem no campo tributário. A matéria tributária pode, a partir de então, ser veiculada por Medida Provisória, já que não foi expressamente incluída dentre as vedações do art. 62, I da Carta. As Medidas Provisórias podem criar ou majorar tributos, com exceção das exações que necessitam ser instituídas por lei complementar. A cobrança dos impostos instituídos por meio de Medida Provisória

depende da conversão desta em lei antes do exercício financeiro em que a exação deve ser exigida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.