

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A SUA APLICAÇÃO QUANTO AS MEDIDAS PROVISÓRIAS

Paloma Leonel Rodrigues de OLIVEIRA¹
Mariana Correia CAMARGO²
Ana Laura Teixeira MARTELLI³

RESUMO: O presente artigo tem a finalidade de analisar o uso de medidas provisórias para criar e majorar tributos. Há uma grande divergência quanto ao tema em tela. Parte dos doutrinadores defendem que há incompatibilidade entre medidas provisórias e o Princípio da Legalidade Tributária. Assim, dizem que a criação e majoração de tributos por meio de Medida Provisória seriam inconstitucionais. Por outro lado, há correntes que não vislumbram problemas quanto à utilização de medida provisória em matérias de ordem tributária. Por fim, há um terceiro entendimento que defende a possibilidade do uso de medida provisória apenas quanto a empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa e impostos extraordinários.

Palavras chave: Criação e majoração de tributos. Medida Provisória. Constitucionalidade. Legalidade.

1 INTRODUÇÃO

A União, os Estados, Distritos Federais e os Municípios possuem a competência legislativa para criar Tributos, que é feito por meio de leis, sendo uma das principais maneiras de arrecadação estatal. A Constituição Federal prevê quais tributos cada ente político pode criar, contudo, limitou esse poder de criação, impondo limites. Tais restrições visam proteger a segurança jurídica, garantindo também o particular contra excessos do fisco. O Princípio da Legalidade é uma forma de se limitar o mencionado poder.

Antes de se aprofundar no tema principal do presente artigo, é importante a breve explicação acerca de temas essenciais diante dos problemas

¹ Discente do 10º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, de Presidente Prudente. Estagiário da Defensoria do Estado de São Paulo em Presidente Prudente/SP.

² Discente do 10º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, de Presidente Prudente.

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.

apresentados. Dessa forma, abordaremos assuntos primordiais, tais como, o conceito de tributos e as varias espécies Tributarias.

Examinar os pontos supramencionados é essencial para o entendimento da questão central deste artigo. Em seguida, analisaremos o tema principal, expondo correntes doutrinárias e posições jurisprudências e nos filiar aquela que, a nosso ver, parecer mais coerente.

2 TRIBUTO

Sob um exame extrajurídico, temos que tributo é o instrumento indicado pelo Estado para racionar com a coletividade o valor gasto com as obras e serviços públicos que realiza (OLIVEIRA, 2003, p. 25).

Já sob o ponto de vista jurídico, segundo os ensinamentos do i. Doutrinador Luciano Amaro (2006, p. 17) pode-se perceber como tributo “[...] receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública, [...]”

Por seu turno o legislador pátrio procurou resolver o que seria tributo, quando no artigo 3º do Código Tributário Nacional disse que tributo é: “toda prestação 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”.

A doutrina nacional adverte algumas criticas a respeito do conceito abarcado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, dizendo que consiste em disposição constitucional, uma vez que é na Constituição Federal onde se encontram os alcances das competências legislativas.

Para Ricardo Lobo Torres (2006, p. 370), o conceito de tributo trazido pelo CTN é muito amplo e, portanto, traz elementos pertinentes tanto para tributo como para outras categorias de ingresso público.

Em resumo, temos que tributo é todo pagamento pecuniário, de caráter não sancionatório, instituída por lei – formal e material – cobrada pela administração pública.

2.2 Espécies Tributárias

De acordo com o ordenamento jurídico, as espécies tributárias podem ser divididas em dois ramos classificatórios: quantitativo e o qualitativo.

Qualitativamente, os tributos podem ser atrelados ou não atrelados. Os primeiros implicam uma contraprestação estatal em mercê do contribuinte; já os tributos não vinculados independem de contraprestação estatal, baseiam-se na aptidão contributiva ou no princípio do custo benefício ou da contrapartida, quando são tributos cumulativos ou retributivos (CARRAZA, 1999, p. 371).

Em relação a quantidade de espécies tributárias, a doutrina brasileira não chegou em um acordo, sendo que têm sobre o tema quatro correntes doutrinárias sobre o tema. Entretanto, por não ser esse o foco da presente contenda, seguiremos no decorrer do trabalho a corrente majoritária, tanto na doutrina quanto na jurisprudência nacional.

Assim sendo, a corrente predominante na prática jurídica tributária nacional é a corrente pentapartida, que defende serem as espécies tributárias, como o próprio nome sugere cinco – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais (especiais ou parafiscais) – (TAVARES, 2005, p. 66).

3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Inicialmente, o termo “princípio” significa norma geral que estipula diretrizes abstratas de conduta humana. Nota-se que a principal característica do princípio é o alto grau de abstração que possui.

No Direito Tributário, os princípios surgem como limites ao poder de tributar. Dessa forma, são garantias individuais dos contribuintes.

Todavia, ante a abrangência da questão principiológica, versaremos a seguir apenas o princípio concernente ao enfoque da temática aqui disposta.

Um dos principais princípios de todo o ordenamento jurídico brasileiro é

o da Legalidade. Esse princípio vem consagrado no artigo 5º, II da Constituição Federal, que estatui que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se, aqui, do Princípio da Legalidade genérico.

No campo do Direito Tributário, o Princípio da Legalidade também possui grande estimacão. O artigo 150, I da Constituição Federal trata de maneira exclusiva sobre a legalidade em matéria tributária. Dispõe o artigo que “Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Ainda, o Código Tributário Nacional também dispõe sobre o Princípio da Legalidade:

Art. 97, CTN: Somente a lei pode estabelecer:
I - a institucão de tributos, ou a sua extincão;
II - a majoraçã de tributos, ou sua reduçã, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
(...)

Nota-se que o Princípio da Legalidade proíbe a realizaçã de interpretações extensivas ou analógicas. Assim, a lei que institui ou majora tributo deve ser exaustiva sobre todas as suas característicás, com o objetivo de garantir segurancã jurídicã, impedindo que ele fique a mercê do tributante.

4 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO USO DE MEDIDA PROVISÓRIA PARA INSTITUIR E MAJORAR TRIBUTO

A Emenda Constitucional nº. 32/2001 trouxe ao ordenamento jurídicó brasileiro o artigo 62, §2º da Constituição Federal, que indica sobre a probabilidade de a Medida Provisória criar ou majorar tributo. Assim dispõe o artigo em questã:

Art. 62, §2º, CF: Medida Provisória que implique institucão ou majoraçã de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Surge, grande discussã quanto a sua constitucionalidade,

principalmente no que diz respeito à violação ao princípio da legalidade tributária.

Para Roque Antonio Carrazza (2011, p. 293) “medidas provisórias não são leis. São, sim, atos administrativo *lato sensu*, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de *relevância e urgência*.”

Verifica-se dos dizeres de Carrazza que a Emenda Constitucional 32/2001 fere uma norma fundamental, porquanto os princípios são garantias fundamentais do cidadão contribuinte.

Conforme já explanado, o Princípio da Legalidade Tributária procura abordar o poder de tributar do Estado, afixando segurança jurídica e resguardando o cidadão da discricionariedade estatal. Para que haja observância da legalidade, basta que se tenha uma lei em sentido material, ou seja, ato jurídico normativo que contenha uma regra de direito objetivo, ou, uma lei em sentido formal, que é ato jurídico emanado pelo poder competente, para o exercício da função legislativa, nos termos da Constituição Federal.

Para esta corrente, portanto, Medida Provisória não é lei e, assim, não poderá instituir ou majorar imposto. Apesar de haver autorização constitucional, esta deve ser considerada inválida. Isso porque para que haja observância do princípio da legalidade, não se pode admitir como lei qualquer ato normativo, mas apenas a lei formalmente dita, ou seja, norma emanada do Poder competente para legislar, de acordo com a Carta Magna.

Na mesma esteira, Celso Antônio Bandeira de Mello versa sobre as distinções entre lei e Medida Provisória:

A primeira delas consiste no fato de que as medidas provisórias correspondem a uma forma excepcional de regular certos assuntos, no passo que as leis são a via normal de discipliná-las.

A segunda está em que as medidas provisórias são efêmeras (3 dias a partir de sua publicação), enquanto as leis são, em regra, por tempo indeterminado, e quando temporárias tem seu prazo de vigência fixados por elas próprias.

A terceira diferença decorre do fato de que as medidas provisórias são precárias, isto é, podem ser infirmadas pelo Congresso a qualquer momento dentro do prazo de trinta dias, prazo em que deve apreciá-las, em contraste com a lei, cuja persistência só depende do próprio órgãos que as produziu (Congresso).

A quarta diferença provém da circunstância de a medida provisória para se expedida, necessita de que estejam presentes os pressupostos de “relevância e urgência”, enquanto no caso da lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida, antes, passa a ser direito relevante tudo o que lei houver estabelecido. Para a lei inexistente o requisito da urgência (apud TAVARES, 2002, p.14).

Um segundo posicionamento que surge quando da análise sobre a possibilidade de se criar ou majorar tributo mediante a utilização da Medida Provisória é o de que a Emenda Constitucional n.º 32/2001 trouxe uma exceção ao princípio da legalidade, no sentido de que por ato do Poder Executivo, poder-se-ia majorar a alíquota dos tributos determinados no artigo 153, §1º da Constituição Federal, quais sejam: Imposto sobre Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguros.

Ressalva-se que os tributos acima mencionados não são verdadeiras exceções, mas apenas mitigação ao princípio da legalidade, vez que para que haja majoração é indispensável que tenham sido instituídos por uma lei anterior, que atenda os requisitos formais e materiais.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza aduz:

As medidas provisórias não se constituem no veículo tecnicamente adequado à criação ou ao aumento de tributos, mesmo quando faltem menos de 45 dias para o término do exercício financeiro. A lei ordinária, e não a Medida Provisória, prestigia ao máximo o princípio da estrita legalidade tributária, que leva à segurança jurídica e à não-surpresa dos contribuintes (1993, p. 140).

Os argumentos que embasam o posicionamento visto, parecem-nos incoerentes, já que a medida provisória será jugulada à aprovação do Congresso Nacional antes que o tributo possa ser cobrado. Da mesma forma, a zelo poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte, desde que a medida tenha sido transformada em lei até o último dia do exercício em que foi editada (art. 62, § 2º, CF).

Seguimos a inteligência de que o emprego da Medida Provisória não se trata de uma “reserva” ao princípio da legalidade tributária, vez que o tributo criado ou majorado por Medida Provisória deverá ser posteriormente convertido em lei, para que possa ser efetivamente cobrado.

Por fim, há que se notar outro posicionamento, protegido por Hugo de Brito Machado, Eduardo Maneira, Celso Ribeiro Bastos e Sacha Calmon Navarro Coelho, que entendem que as medidas provisórias somente podem instituir empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa e impostos

extraordinários. Contudo, esse entendimento esbarra no disposto no artigo 62, §1º, III da Constituição Federal, já que a criação dos tributos citados é matéria reservada à lei complementar, não podendo, assim, ser objeto de medida provisória.

Finalizo, pois, que a doutrina até o presente não chegou a um resultado comum. Da mesma forma, a matéria não encontra concretizada nos Tribunais Superiores, embora tenha dominado na jurisprudência que a concepção ou majoração de tributos por meio de medida provisória não agrava qualquer garantia constitucional.

Ressalta-se que, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo pela possibilidade de se majorar ou instituir tributos por meio de Medida Provisória, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional n.º 32/2001.

Não obstante, neste particular, foram vários os julgados da Corte Suprema, proferidos nos anos 90. Ainda na década, julgou o STF nesse sentido ao acordar que:

(...) 3. Tendo em vista que a Medida Provisória nada mais é, em última análise, do que modalidade de Decreto-Lei (e assim o é na Itália, em cuja Constituição a nossa, a esse respeito se inspirou), a propósito do qual esta Corte, sob o império da Constituição anterior, firmou o entendimento de que ele, em matéria tributária, poderia também instituir ou aumentar tributo por ter força de lei, observando-se, por isso, o princípio constitucional da legalidade, não se pode, num exame inicial compatível com o requerido para a análise do pedido de liminar, ter objeção dessa ordem como suficientemente relevante para a concessão da cautelar requerida (STF – ADI 1.005-1/DF, Min. Rel. Moreira Alves, 19/05/1995).

No que se refere à imprescindibilidade da observância dos pressupostos constitucionais pertinentes às Medidas Provisórias (urgência e relevância), Paulsen trouxe à discussão que o próprio STF já dizia que:

A análise da relevância e urgência não deve ser feita em sede de liminar. “1. Medida provisória. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar, da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição.” (STF, Plenário, ADIMC 1.417-0/DF liminar, mar/96).

Caracterização da urgência e da relevância. Estado de necessidade como suporte à edição de MP. “O que justifica a edição das medidas provisórias é a existência de um estado de necessidade, que impõe ao Poder Executivo a adoção imediata de providências de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio *periculum in mora* que certamente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa” (STF, Plenário, ADIMC 293, Rel. o Min. Celso de Mello, junho/90).

Após o advento da Ementa Constitucional nº 32/2001, a Suprema Corte profetizou em diversos julgados confirmou o seu antigo entendimento, *verbis*:

EMENTA: Recursos Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP. Lei Complementar nº 7/70. Recepção pelo art. 239, da Constituição Federal. 3. Medida provisória. Instrumento idôneo para a instituição e majoração de tributos. Possibilidade de reedição no prazo de trinta dias. Anterioridade nonagesimal: contagem a partir da primeira edição da medida provisória. 4. Agravo regimental desprovido.

EMENTA: Tributo. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Adicional instituído por meio de medida provisória. Admissibilidade. Violação do art. 246 da CF. Não ocorrência. Tributo instituído e regulamentado pela Lei nº 7.689/88. Mero aumento da alíquota pela MP nº 1.807/99. Recurso extraordinário não provido. A Medida Provisória nº 1.807/99 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PIS. MAJORAÇÃO MP 1.212/95 E REEDIÇÕES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO E AGRAVO DE INSTRUMENTO CONEXOS. JULGAMENTO SIMULTÂNEO. POSSIBILIDADE. 1. Majoração do PIS. MP nº 1.212/95 e reedições. Acórdão da apelação que entendeu pela possibilidade do aumento desse tributo por medida provisória, mas que o prazo nonagesimal se conta a partir da conversão dessa medida em lei. (...). Agravo Regimental Improvido.

Por outro lado, como posicionamento dissidente do juízo que prevalece nos Tribunais, é cabível mencionar o pronunciamento do Ministro Celso de Mello no RE 239.286-6/PR, no qual fica clara seu aferro à forma como as medidas provisórias tem sido utilizada pelos chefes do Poder Executivo:

A crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo.

O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de Governo, torna necessário - em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático - que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República.

Porém, conforme já explanado, a simples má utilização da Medida

Provisória não compromete a lisura do instituto, tampouco possui o atributo de maculá-lo de forma genérica, senão apenas aquelas medidas que efetivamente tenham sido editadas com usurpação de poder.

Assim, em que pese entendimento em contrário, prevalece na jurisprudência dos Tribunais pátrios que a medida provisória, por ter “força de lei”, é meio idôneo para instituição ou majoração de tributos.

5 CONCLUSÃO

Sobre a constitucionalidade das medidas provisórias criando e majorando tributos, é importante destacarmos alguns pontos relevantes.

Em um primeiro momento, é importante ressaltar que o Estado retém o poder de tributar, sendo assim um poder limitado. Essa limitação existe para evitar excessos, impedindo que os cidadãos sejam submetidos a uma carga tributaria desnecessária e prejudicial. Os princípios tributários da anterioridade e da legalidade são importantes formas de se limitar o poder do ente político de tributar.

Tais princípios limitadores tornam-se indispensáveis para a solução do problema discutido. Parte da doutrina defende que, embora a medida provisória tenha força de lei, não é verdadeiramente uma lei, não podendo criar ou majorar tributos. Através deste entendimento, por violar o princípio da legalidade, o dispositivo que autoriza a criação e majoração de tributos por medida provisória deve ser considerado inconstitucional.

Ainda que relevante a posição pela inconstitucionalidade, não nos parece ser a mais correta. Pois, não há qualquer violação ao princípio da legalidade. Sendo válido dizer, que a medida provisória sempre deve respeitar os requisitos e limites descritos na Constituição Federal.

Por fim, para enfatizar o entendimento adotado no presente estudo, é importante destacar, que os Tribunais Superiores têm entendido pela constitucionalidade da medida provisória para criar e majorar tributos. Deste modo, não devemos falar em incompatibilidade entre o princípio da legalidade e as medidas provisórias, sendo as mesmas, perfeitamente adequadas e capazes para o fim aqui

mencionado.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www .planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

_____. **Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>

CARRAZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **Direito Tributário Constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

FISCHER, Octaviano Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6. Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVERIA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional: comentários doutrina e jurisprudência**. 2, ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PAULSEN, Leandro. ***Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência***. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2008. p. 178.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo. Premier Máxima, 2008.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Renovar, 2006.