

A INAPTIDÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA PARA VEICULAR INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS

Josimar Domingues Teixeira¹

RESUMO

Tal artigo, através de revisão bibliográfica, condensa as visões doutrinárias de três grandes tributaristas pátrios sobre a questão da impossibilidade de utilização do instituto da medida provisória como instrumento hábil a veicular normas de instituição ou majoração de tributos em nossa atual ordem constitucional brasileira. Após a exposição do instituto da medida provisória em si e de conceitos relativos ao direito tributário como forma de melhor balizar a compreensão do tema abordado, passando inclusive pelos sempre necessários princípios pertinentes aborda-se o pensamento de cada autor sobre o cerne do assunto aqui tratado concluindo-se, com a ressalva do imposto extraordinário de guerra, pela inaptidão da veiculação de normas atinentes a instituição e majoração de tributos por medida provisória reforçando-se a doutrina majoritária em que pese a redação do §2º do art. 62da CRFB/88 pelos motivos expostos no presente artigo.

Palavras-chave: Direito. Tributário. Medida Provisória. Tributos. Instituição. Majoração.

Introdução

O presente artigo busca investigar e demonstrar se o instituto de medida provisória é instrumento hábil a veicular a instituição ou majoração de tributos em nossa atual ordem constitucional brasileira.

Para tanto no decorrer do mesmo, ao leitor se expõe o instituto da medida provisória em sí; o que se entende por direito tributário registrando seus principais conceitos e componentes como tributo e sistema tributário nacional e os sempre essências princípios tributários para ao final relacionar num só capítulo o objeto do presente artigo medida provisória e a possibilidade de instituição ou majoração de tributos podendo-se então chegar ao final com a conclusão proposta.

Com a finalidade de atingir os objetivos propostos lançou-se mão, como recursos metodológico, da pesquisa bibliográfica, analisando-se livros de grandes autores do Direito Tributário como Kiyoshi Harada (2017), Eduardo Sabbag (2014) e Luís Eduardo Schoueri (2017).

1 – MEDIDA PROVISÓRIA

De início cabe uma apresentação formal da figura da Medida Provisória e nada melhor para iniciar a apresentação de um instituto jurídico pela importante exposição na

¹ Especialista em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes – UCAM, Graduado em Direito pelo Centro Universitário Serra dos Órgãos - UNIFESO/RJ. Advogado.

integra do atual² teor do dispositivo legal que o fundamenta, qual seja o art. 62 da Constituição da República Federativa do Brasil:

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 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.

§ 2º 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.

§ 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.

² Atual porque considerando as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 32/2001.

Cabe ressaltar que no campo histórico tal figura jurídica surgiu nesta referida Constituição “como sucedâneo à extinção do antigo decreto-lei, previsto para as hipóteses do art. 55 da Emenda nº 1/69”³.

Anotado então o objetivo do surgimento deste instituto e exposto seu tratamento legal passa-se agora as devidas considerações sobre seus principais aspectos no que pertine ao objeto do presente artigo.

Sua edição se dá por ato do Presidente da República e não do Congresso Nacional, é portanto, em sua gênese medida monocrática e não colegiada em que pese a obrigação constitucional imposta ao executivo de submeter a medida provisória de imediato ao Congresso Nacional.

Tem como requisitos obrigatórios a fundamentar seu efeito imediato de “força de lei” as abstratas exigências de relevância e urgência “expressão que, por sí só, está a exigir um acontecimento no mundo fenomênico de um fato anormal superveniente a exigir uma imediata regulamentação normativa, incompatível com o processo legislativo normal.”⁴.

Quanto a expressão caso de urgência cabe ainda mencionar a ponderação que Shoueri traz da lavra de Hamilton Dias de Souza:

Esta expressão, como bem anota Hamilton Dias de Souza, não pode ser desprezada. Um caso é algo que ocorre no mundo dos fatos. É uma situação concreta, enfrentada pelo Poder Executivo, que exige que medidas urgentes sejam tomadas.

Mais ainda, ressalta o referido autor que o “caso de urgência” deve ser tal que não há a possibilidade de se resolver por meios usuais. A medida provisória é, por sua natureza, excepcional. Se um mero projeto de lei poderia resolver o assunto, não há que cogitar medida provisória.⁵

É proibida de veicular, dentre outras, matéria reservada a lei complementar, ou já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Tem prazo de vigência, a partir de sua publicação, de até sessenta dias (desconsiderado o período de recesso do congresso) prorrogável por uma única vez por

³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pag.342.

⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pag.342.

⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. Medidas provisórias e abuso do poder de tributar. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; Rosas, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 583-590. SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**.7. ed. São Paulo. Saraiva. 2017. Pág. 106.

mais sessenta dias enquanto não necessariamente apreciado pelo Congresso Nacional dependendo deste para consolidar-se.

Tratar-se-á do teor do parágrafo segundo do artigo 62 mais a frente quando do cotejo do mesmo com o sistema tributário e seus princípios de modo a melhor elucidar suas implicações em referido campo.

2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 – CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Delineado assim o instituto da medida provisória passa-se a conceituação do Direito Tributário e suas normas.

Na doutrina encontra-se a conceituação de Direito Tributário. Dentre várias entende-se pertinente aqui expor a conceituação levada a termo por Eduardo Sabbag:

ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao Direito Público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imanam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos⁶.

Principal objeto do Direito tributário o tributo, a par das conceituações doutrinárias, possui conceituação legal concedida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, qual seja: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Inobstante as pertinentes contribuições doutrinárias e legais para os conceitos acima são diretamente na Constituição que encontramos o delineamento do sistema tributário nacional em seu no Capítulo I de seu título VI que trata da tributação e orçamento.

Em que pese a envergadura de tal fonte vale trazer à baila um conceito doutrinário de Sistema Tributário Nacional. Para isso utilizar-se-á as palavras de HARADA:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição⁷.

⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. Pág.35.

⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pag.349.

É no Sistema Tributário Nacional que encontramos quais são os tributos que podem ser instituídos⁸, qual o papel da lei complementar em matéria de tributos⁹ e primordialmente quais as limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁰, além de outras normas essenciais ao sistema como a definição de competência tributária.

2.2 – PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

É parte integrante do sistema tributário nacional uma série de princípios extraídos explícita e implicitamente das normas constitucionais que tratam de tal sistema. Interessa sobremaneira ao presente artigo a exposição de alguns destes princípios, dentre os quais, particularmente, o da legalidade e o da anterioridade.

2.2.1 - O princípio da legalidade tributária

Essência do trato legal da matéria tributária este princípio constitucionalmente explícito no art. 150, inciso I,¹¹ da atual Constituição da República Federativa do Brasil exige lei para estabelecer a exigência ou aumento de tributo.

Segundo Kiyoshi Hara:

Cumpra acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – *nullum crimen sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, este princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia. O art. 97 do CTN enumera as matérias inseridas no campo de reserva legal.¹²

A nosso ver assiste razão ao eminente jurista imediatamente acima citado quando em sua obra diz que “Esse princípio pressupõe prévio consentimento da sociedade no *quantum* da tributação, através do órgão de representação popular [...]”¹³, isto porque é o congresso - com muitos plurais representantes de um povo grande e plural como o nosso

⁸ Artigos: 145; 147; 148; 149 e 149-A da CRFB/88.

⁹ Artigos: 146; 146-A e 148 da CRFB/88.

¹⁰ Artigos 150 à 152 da CRFB/88.

¹¹ Referido artigo está assim redigido:

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.

¹² HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev. atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pag.421.

¹³ Idem. Ibidem. Pag.343.

que com a obediência ao devido processo legislativo que inclui dentre outros momentos a discussão e votação dos projetos de lei - que é o órgão democrática e constitucionalmente competente e designado para instituir e aumentar, e no entendimento retro exposto de HARADA, até mesmo revogar, isentar, remir e anistiar exações tributárias, porque assim agindo representa o povo e o Estado destinatário de tais normas.

Inobstante a importância deste princípio, assim como muitos, ele não é absoluto e comporta exceções ou mais precisamente conforme a lição de Eduardo Sabbag “mitigações”¹⁴, estas que são igualmente expressas na Constituição, como a faculdade de o Executivo alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbios e seguros, obedecidas condições e limites legais¹⁵.

2.2.2 - O princípio da anterioridade tributária

Tal princípio é expresso na alínea “b” do inciso “III” do art. 150 da CRFB/88 que veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Nas palavras do mestre HARA:

Esse princípio da anterioridade constitui, a nosso ver, uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional. De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Logo, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Esse fato possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas. Daí o direito de o sujeito passivo não ser surpreendido, no meio do exercício financeiro, com nova carga tributária não consentida no momento oportuno¹⁶.

3 – MEDIDA PROVISÓRIA E INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS

Na doutrina há argumentos contrários e a favor da utilização de medidas provisórias para a instituição e majoração de tributos.

Eduardo Sabbag, por exemplo, é uma voz que acolhe tal possibilidade ao afirmar em sua obra que:

“Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62,§ 2º), é meio idôneo para instituição e majoração

¹⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. Pág.69.

¹⁵ Art. 153, §1º da CRFB/88

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pag. 424.

de imposto. O comando é claro: Pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um imposto.¹⁷

Apega-se assim tal autor a literalidade do texto constitucional para fundamentar seu entendimento ressaltando apenas que “os tributos adstritos à ação normativa da lei complementar não poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória.”¹⁸.

Cumpra ressaltar que referido parágrafo segundo do artigo 62 trata de uma espécie apenas de tributos, qual seja os impostos, todavia até mesmo estes, pela consciente análise de Kiyoshi Harada são incompatíveis com o instituto da medida provisória em que pese a literal disposição legal, senão vejamos a elucidante lição de referido autor:

No nosso entender, a Medida Provisória não pode ser veiculada em matéria tributária. Não preenche o requisito indispensável do princípio constitucional da legalidade tributária. Esse princípio pressupõe prévio consentimento da sociedade no *quantum* da tributação, através do órgão de representação popular, o que inexistirá no caso de instituição de tributo por Medida Provisória. Incogitável, outrossim, a hipótese de o tributo, depois de criado ou majorado, sujeitar-se ao desaparecimento com efeito *ex tunc* ao cabo de 60 ou 120 dias, se rejeitada ou cessada a eficácia da Medida Provisória que instituiu ou majorou o tributo. O que é pior, a omissão do Congresso Nacional em disciplinar, no prazo de 60 dias, as relações jurídicas decorrentes da Medida Provisória rejeitada ou caducada beneficiará ao Poder Executivo que a editou, pois, nesse caso, os efeitos já produzidos serão conservados, isto é, não dará ensejo a repetição de indébito, fato que poderá levar o Executivo a cometer abusos. E mais, relativamente aos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade a Medida Provisória só poderá surtir efeitos a partir do exercício seguinte, se convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (§2º do art. 62). Ora, isso esvazia o conteúdo do requisito constitucional da urgência para sua edição. Não teria sentido algum lançar mão de Medida Provisória, por exemplo, em janeiro de 2002, sob alegação de urgência, para vigorar a partir de janeiro de 2003, se convertida em lei até 31 de dezembro de 2002. Como se vê, a nova versão da Medida Provisória agrava a sua incompatibilidade no trato com a matéria tributária.¹⁹

Luís Eduardo Shoueri²⁰ por sua vez pondera sobre a possibilidade de veiculação de normas tributárias por medida provisória ante a literalidade do §2º do art. 65 da CF, todavia admite a existência de limites a tal veiculação, como por exemplo a também textual vedação constitucional a instituição de tributos reservados a lei complementar como, por exemplo o empréstimo compulsório previsto no art. 148 da CF. Afirma referido autor, outrossim, que:

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Op. Cit. Pág.82 e 609.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo. Saraiva. 2014. Pág.610.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo. Atlas, 2017. Pág.343.

²⁰ SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário.7. ed. São Paulo. Saraiva. 2017. Págs. 104 à 106.

De resto, um ponto deve ficar firmado: após a edição da Emenda Constitucional n. 32/2001, já não haverá hipótese de imposto exigido por força de medida provisória: Exige-se que esta seja convertida em lei, antes que se inicie a cobrança. Daí que somente a lei – e não a medida provisória – é que dará fundamento para a imposição. A medida provisória que a preceder servirá, apenas, para afastar a surpresa do contribuinte, atendendo aos reclamos da anterioridade.²¹

Inobstante tais conclusões vislumbra-se todavia, a possibilidade de pela excepcionalidade da medida provisória instituir-se também o excepcionalíssimo tributo consagrado no inciso II do art. 154 da Constituição, qual seja, o imposto extraordinário de guerra, tanto por ser excepcionalíssimo, quanto por não exigir lei complementar e em razão de sua urgência não se submeter ao princípio da anterioridade por expressa determinação do §1º do art. 150 da CRFB/88, entendimento este corroborado por SHOUERI²².

Conclusão

Assim, por todo o acima versado pode-se concluir que, com a exceção devidamente justificada acima do imposto extraordinário de guerra, embora o §2º do art.62²³ textualmente permita a instituição ou majoração de impostos por medida provisória tal procedimento é inapto para a criação ou majoração de tributos por ser da essência da medida provisória a inobservância de vários princípios basilares do Direito Tributário, dentre eles o princípio da legalidade, que visto de forma substancial, deve levar ao entendimento de necessidade de lei como instrumento de manifestação da vontade popular devidamente representada pelos integrantes do Congresso Nacional após o devido e ponderado tramite legislativo que envolve, dentre outros atos solenes a discussão e votação de projetos de lei, e não lei em sentido formal como a medida provisória que sem a discussão e votação democrática entra em vigor pelo trabalho exclusivo do chefe do legislativo em seu gabinete fora da vista do povo de quem emana o legítimo poder de consentir com a instituição ao aumento exacional.

Certo ainda que pela própria ressalva do referido parágrafo segundo impondo a observância do princípio da anterioridade tributária só permitindo a produção de efeitos da medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos no exercício

²¹ SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7. ed. São Paulo. Saraiva. 2017. Pág. 106.

²² Loc. Cit.

²³ Incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001

financeiro seguinte aquele onde houver sido a medida provisória convertida em lei, segundo SHOUERI, dá a lei e não a medida provisória tal atribuição de instituição ou majoração, entendimento este endossado pelo presente artigo.

REFERÊNCIAS

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. Ed. rev; atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.