

A INSEGURANÇA JURÍDICA PRESENTE NA MEDIDA PROVISÓRIA EM ÂMBITO TRIBUTÁRIO.

Marcus Vinicius Sousa Rosa *

Resumo: O objetivo do presente artigo é demonstrar que as Medidas Provisórias em âmbito tributário correspondem a uma afronta a vários princípios constitucionalmente assegurados, em luzida ameaça à segurança jurídica do contribuinte.

Palavras-chave: Medida Provisória Tributária; Princípio da Anterioridade tributária; Princípio da Legalidade; Princípio da Noventena; Segurança Jurídica; Contribuinte.

Abstract: *The objective of the present article is to demonstrate that the Provisional Measures in tax extent correspond to an insult to several constitutionally secured beginnings, in shining threat to the legal security of a taxpayer.*

Keywords: *Provisional Tax measure; Beginning of the tax Anterioridade; Beginning of the Legality; Beginning of the Noventena; Legal Security; Taxpayer.*

1. Considerações iniciais

O poder de instituir ou majorar impostos concedido à Medida Provisória configura afronta direta aos princípios da anterioridade, da noventena e da legalidade, todos previstos constitucionalmente com o escopo de limitar o poder de tributação do Estado e, por consequência, conceder ao contribuinte segurança jurídica.

2. Segurança Jurídica

La seguridad jurídica es esencialmente pronóia, saber anticipado y anticipatorio (SOLER, 1969, p.183)

* Graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia no ano 2000, Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Federal de Uberlândia, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Professor de Direito Tributário e Empresarial da Unipac-Uberlândia, Professor de Direito Civil do Curso Jurídico Dominis, Professor de Direito Comercial e Contratos Internacionais da Faculdade de Marketing e Negócios de Uberlândia (Uniessa) e Advogado

Depreenda-se, daí, que a segurança jurídica do cidadão está em se ter certeza do Direito, certeza esta que se configura através de um saber antecipado que possibilite ao cidadão meios de se organizar em relação à norma.

No mesmo diapasão, de que a segurança jurídica está fulcrada na certeza do Direito, encontram-se doutrinadores de renome, como Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 149) que asseverando sobre a acepção de certeza, a toma

como sentido de previsibilidade, de tal modo como os destinatários dos comandos jurídicos não de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica(...)

Citado por José Afonso da Silva, (2005, p. 433), José Reinaldo Vanossi, prediz que segurança jurídica é o conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida. (VANOSSI, 1975, p.30)

Desta feita, aquela norma que não conceda ao seu destinatário a previsibilidade que lhe possibilite a organização, ofende diretamente a segurança jurídica e não deve prosperar.

3. Medida Provisória

Prevista no artigo 62 da Carta Política de 1988, a Medida Provisória é ato de competência do Presidente da República, especificamente em casos de urgência e relevância. O referido ato tem o cunho de provisório por que tem eficácia limitada, ou seja, produzirá efeitos por 60 dias podendo ser prorrogado por outros 60, apenas e tão-somente. Dentro desses 120 dias, a referida Medida Provisória, deverá ser votada pelo Congresso Nacional que, em caso de aprová-la, conceder-lhe-á o *status* de lei. Caso contrário, ela deixa de ter *força de lei* e sua eficácia cai por terra.

Desde outro ângulo, los decretos-leyes, medidas provisórias com fuerza de ley, y/o reglamentos de necesidad y urgencia, se convierten en un instituo que ha producido un alto impacto en lo relativo a las fuentes de creación del Derecho, en general, y del Derecho Tributario en particular. Su difusión ha alterado, a menudo, el sistema republicano de gobierno en tanto este último se asienta en la división y equilibrio de los poderes, particularmente, en aquellos modelos con un régimen político presidencialista o semipresidencialista. Los ordenamientos constitucionales que han admitido com mayor o menor amplitud la producción legistavia a través de decretos-leyes, medidas provisórias com fuerza de ley o reglamentos de necesidad y urgencia han experimentado un desbalance a favor del departamento ejecutivo y, correlativamente, un debilitamiento de los órganos depositarios de la voluntad popular que poseyeron, históricamente, durante un largo período histórico, una

marcada preponderância política a partir de la competencia exclusiva y excluyente en el ejercicio de la función legisferante.(CASÁS,2005, p.216)

Cumprе ressaltar que a Medida Provisória tem eficácia imediata a partir de sua publicação, valendo pelos 60 dias prorrogáveis por outros 60, senão vejamos:

As medidas provisórias terão eficácia imediata, mas a perderão, desde sua edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 60 dias (que se suspende no recesso do Congresso Nacional), contados da publicação – prazo, esse, prorrogável uma vez por igual período se não tiverem sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional naquele prazo (art. 62, §3º). (SILVA,2005, p.533)

3.1 Relevância e urgência

3.1.1 Relevância

É condição *sine qua non* para a edição da Medida Provisória a manifestação de sua relevância e urgência.

Para Houaiss(2007, p. 2811), relevância é *aquilo que se destaca em escala comparativa de valores*.

Pois bem, há no aludido conceito de *relevância*, um aspecto subjetivo, visto que os valores pessoais são diferidos entre cada ente social. Ou seja, o que se destaca em escala comparativa de valores para “X” não se destaca para “Y”. E tal situação, causa incerteza à população em relação à real necessidade, aludida pelo Chefe do Executivo, para editar a Medida Provisória.

(...) o critério de relevância é vago, impreciso, fluido, especialmente porque toda a produção legislativa contém relevância, que será intensa na medida em que seja fundamental para um universo abrangente de destinatários, tendo em vista o contexto em que é expedida.(MELO,2007, p.184)

Alfredo Augusto Becker (2002, p. 119), ao doutrinar sobre a *função e natureza elíptica da linguagem jurídica*, assim leciona:

Tanto o jurista que procura palavras e frases apropriadas para criar a regra jurídica, quanto o Jurista que analisa a incidência daquela regra jurídica, devem sempre ter presente que a linguagem, embora indispensável, é um instrumento insuficiente para transmitir a idéia em toda a sua integridade.

Em que pese a abrangência inerente ao termo *relevância*, não se pode atestar a aludida relevância a todo e qualquer ato de conformidade com os interesses do Presidente da República. Deve ser considerado relevante o ato, sem o qual interesses fundamentais e indispensáveis do cidadão seriam seriamente lesados.

Sempre e inevitavelmente em função do interesse público, e à luz da escala de relevâncias que decorre dos valores constitucionalmente assegurados nos seus princípios, é que o Presidente da República poderá fazer uso do instrumento normativo provisório.(VIEIRA, 2005, p. 341)

Em que pese a “relevância” dever estar diretamente relacionada aos interesses públicos, cabem as seguintes indagações: quem está apto a dizer que o fato é realmente de interesse público? O Presidente, com exclusividade?

Sem dúvida alguma, o Presidente da República não pode arrogar-se no direito exclusivo de qualificar determinada situação como de interesse público e, portanto, de relevância capaz de gerar a edição de uma Medida Provisória, sob pena de se começar a publicá-las por interesse meramente político.

Enfatize-se, porém, que o interesse público em causa precisa ser nitidamente visualizado pelos que, após o emissor original, seguir-se-lhe-ão no apreciar a situação e a matéria em que cabível ou não esse excepcional ato normativo. Falamos, naturalmente, do Congresso Nacional e do Judiciário. (VIEIRA, 2005, p. 342)

O fato é que o termo “relevância” é, por demais subjetivo para ser utilizado pelo Presidente da República, a quem determinado ato pode parecer relevante, sem o ser para os demais. O que se defende é uma exposição de motivos que demonstre a relevância que culminara na edição da Medida Provisória, e a conseqüente aprovação pelo Congresso Nacional. Somente, aí, democraticamente, estar-se-ia, atestando a relevância.

3.1.2 Urgência

De Plácido e Silva (1997, p. 440), leciona que urgência

Assinala o estado das coisas que devam fazer imediatamente por imperiosa necessidade, e para que se evitem males, ou perdas, conseqüentes de maiores delongas, ou protelações.

Juridicamente, a justificativa da urgência provém, invariavelmente, não somente da necessidade da feitura das coisas, como do receio, ou do temor, de que qualquer demora ou tardança, possa trazer prejuízos.

Embora o Presidente da República, utilize-se da “urgência” como meio possibilitador da edição de uma Medida Provisória, é de suma importância delimitar qual é o momento segundo o qual ele está realmente autorizado a editá-la sob a pecha de urgente, visto que a própria Constituição Federal, em seu artigo 64, § 2º dispõe sobre situações em que o chefe do Executivo federal, ao exigir urgência ao Legislativo, contará com a aprovação do ato em até 100 dias.

Art. 64.(...).

§ 1º - O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa.

§ 2º Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação.

§3º A apreciação de emendas pelo Senado Federal pela Câmara dos Deputados far-se-á no prazo de dez dias, observado quanto ao mais o disposto no parágrafo anterior

Observe-se, pois, que se um projeto de lei de iniciativa do Presidente da República, qualificado como urgente, deverá ser votado em até 100 dias, ou seja, 45 dias na Câmara dos Deputados, outros 45 dias no Senado e, outros 10 dias para que aquela aprecie as eventuais emendas desta. Logo, defendemos que somente existe urgência em situações que não possam sequer aguardar os 100 dias.

(...)podemos dizer, sempre com apoio na Constituição, que só há urgência, a autorizar a edição das medidas provisórias, quando, comprovadamente, inexistir tempo hábil para que uma dada matéria, sem grandes e inilidíveis prejuízos à Nação, venha a ser disciplinada por meio de lei ordinária. Ora, é perfeitamente possível, nos termos dos §§1º a 3º do art. 64 da CF, aprovar-se uma lei ordinária no prazo de cem dias, contados da apresentação do projeto.(...) Logo, em nosso direito positivo só há urgência se realmente não se puder aguardar cem dias para que uma lei venha aprovada, regulando o assunto. (CARRAZA, 2008, p. 278)

Limita-se, portanto, o termo urgência e, por consequência, a utilização de Medidas provisórias em âmbito tributário, senão vejamos o comentário de Cristiano Carvalho (2005, p.891) ao fato de o STF autorizar a tributação via medida provisória desde que respeitado o princípio da anterioridade:

O que não faz sentido se se levar em conta a função da medida provisória, ato normativo instituído pelo Presidente da República nos casos de relevância e urgência. O princípio da anterioridade impede a vigência no mesmo exercício financeiro (impostos) ou nos três primeiros meses de publicação da norma tributária (contribuições sociais). Sendo assim, como entender a urgência.

3.1.3 Da necessária concomitância entre relevância e urgência na edição da Medida Provisória.

(...) relevância e urgência são importantes conceitos que explicam: a antecipação da eficácia e da aplicabilidade da lei, em que se não de converter as medidas provisórias, a momento prévio de sua existência; a eficácia imediata desde a edição, como necessária e essencial propriedade das medidas provisórias; a inexistência de qualquer discricionariedade para o Chefe do Poder Executivo, o qual não tem a faculdade de adiar a eficácia e a aplicabilidade das medidas provisórias para data posterior à de sua edição, quer para o exercício subsequente, quer para o momento da regulamentação. Ou se dão, no caso concreto, a relevância e a urgência, cabendo, sendo próprio e adequado o uso de medidas provisórias, ou não; a antinomia existente entre o princípio da anterioridade e as medidas provisórias, uma insolúvel contradição. (DERZI, RDT 45/ 134)

Em suma, o caso a ser regulado provisoriamente pela MP não pode ser somente relevante ou somente urgente, há a necessidade legal de que contenha as duas características concomitantemente.

(...) tornemos ao precitado art. 62 da CF. Nele está estatuído que as medidas provisórias só tem cabida em caso de relevância e urgência.

Assim, não é por qualquer motivo que elas podem ser validamente baixadas. Por igual modo, é insuficiente exista relevância ou urgência para que tais atos normativos sejam constitucionais. Para isto, é imprescindível que à relevância se some a urgência. (CARRAZA, 2008, p. 277)

4 - A medida provisória em âmbito tributário e o princípio da anterioridade.

4.1 Princípio da anterioridade

Também denominado princípio da não-surpresa ou da reserva legal, o princípio da anterioridade preceitua que a criação ou aumento de um tributo, não pode ter eficácia no

mesmo exercício financeiro da publicação da respectiva lei, o que ocorrerá, apenas no ano imediatamente subsequente.

Segundo a doutrina de Luciano Amaro (2005, p.121),

Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra, os orçamentos são anuais. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da Lei n. 4320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro.

Ou seja, se uma lei que crie ou aumente determinado tributo for publicada em 2008, a sua eficácia somente se dará em 2009.

O princípio da não-surpresa, tem como escopo a segurança jurídica do contribuinte, que não pode se ver surpreendido por um novo tributo, nem com o aumento de um já preexistente no mesmo ano da publicação da lei. Tudo para que o contribuinte não se veja amealhado em suas reservas econômicas apenas por um capricho legiferante com a finalidade de suprir as necessidades governamentais.

No mesmo sentido, cite-se Tércio Sampaio Ferraz Junior(2005, p. 235):

A anterioridade, como a irretroatividade, é expressão do direito à segurança. Esta, além de direito fundamental, é um dos valores básicos do Estado Democrático de Direito, como se vê na Constituição Federal, em seu Preâmbulo.

4.2 A incongruência da medida provisória em âmbito tributário com o princípio da anterioridade.

Como demonstrado no item 3 do presente artigo, a Medida Provisória tem força imediata, com eficácia por 60 dias, podendo ser prorrogada por outros 60 dias. Até o fim do aludido prazo, o Congresso Nacional deverá convertê-la em lei.

Pois bem, em âmbito tributário, alguns princípios devem ser obedecidos, dentre eles o da anterioridade.

Passemos, pois, a analisar a utilização do referido princípio em relação à Medida Provisória.

Prevista no art. 62 da Constituição Federal, a Medida provisória deve ser adotada em casos de relevância e urgência, razão pela qual até o advento da EC 32 de 2003, tributos não poderiam ser instituídos ou aumentados por intermédio de MP, embora o STF viesse julgando favoravelmente a tal procedimento.

"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.

(...)

§ 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.

Observa-se que a Emenda Constitucional nº 32, concedeu às Medidas Provisórias o poder de instituição e aumento de impostos, desde que respeitado o princípio da anterioridade.

Excetuou do referido princípio, apenas os impostos que estão taxativamente previstos nos incisos I, II, IV, V do art. 153 e no inciso II do artigo 154, todos da CF/88, quais sejam: os impostos extraordinários em casos de guerra externa iminente (art. 154, II), contribuição social para a previdência social, Imposto de Importação(art. 153, I), Imposto de Exportação (art. 153, II), Imposto sobre os Produtos Industrializados(art. 153, IV), Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V).

Frise-se, pois, que, segundo o §2º do art. 62 da CF, qualquer espécie de imposto editada por Medida Provisória, diferente das acima elencadas, deve respeitar o princípio da anterioridade tributária.

Suponha-se, a título de exemplo, que o Presidente visse com extrema urgência o aumento de determinado imposto (que não os previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 e II do art. 154) em março de 2009 a ponto de lançar mão de uma Medida Provisória para tanto, no respectivo mês. O que se questiona é que, embora autorizado pelo art. 62 da CF, a editar Medida Provisória, como justificar a urgência a ela inerente, se a referida elevação de alíquota ou base de cálculo na seara tributária somente se daria em janeiro de 2010?

Tal emenda, pois, no que se refere aos impostos, demonstrou-se extremamente contraditória com o sistema tributário hodierno, visto que a Medida Provisória tem como pressuposto fundamental a urgência e, é sabido, que qualquer ato de criação ou majoração de

imposto deve submeter-se ao princípio da anterioridade tributária, ou seja, como se justificaria a medida de urgência se o referido imposto somente teria validade no ano subsequente?

Conforme disposto no item 3.1.2, acima, a urgência caracterizadora da Medida Provisória é aquela em que o ato presidencial não pode sequer aguardar os 100 dias de aprovação do projeto de lei pelo Congresso Nacional (art. 64, §2º,CF).

Como nas hipóteses do art.62 da CF em que se admite a Medida Provisória para aumentar ou criar impostos, há de se respeitar o Princípio da Anterioridade e da Noventena, não há que se falar em urgência.

Cai por terra, assim, a utilidade de Medida Provisória para o aumento e instituição de tributos, posto que um de seus pré-requisitos essenciais, qual seja, a urgência, não pode ser exercitada por força constitucional do princípio da anterioridade tributária.

Instituir ou aumentar tributo já existente não é urgente, nem tampouco relevante para a Constituição, que, em tais casos, determina seja observado o princípio da anterioridade. (DERZI, 1991, p.252).

Conclui-se, do acima exposto, que o aumento e instituição de tributos não goza de urgência, desautorizando a utilização de Medida Provisória, para tanto.

5 – A medida provisória em contraposição ao princípio da noventena.

Segundo o art. 150, inciso III, alínea c da CF/88,

(...) é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, cobrar tributos: antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou(...).

A título de exemplo, o referido princípio preceitua que para a lei que aumente ou crie um tributo tenha eficácia já no dia 1º de janeiro do ano subsequente, terá que ser publicada, pelo menos 90 (noventa) dias antes do final do ano anterior.

Na hipótese de se ter publicado a lei após os noventa dias que antecedem o final no ano, a eficácia da mesma não se dará no dia 1º de janeiro do ano subsequente, mas 90 dias após a data de sua publicação, podendo se dar em janeiro, fevereiro ou março do ano subsequente ao da referida publicação.

Dessa forma, um imposto criado ou aumentado por Medida Provisória, cuja conversão em lei tenha ocorrido até 1º de outubro de 2008, somente terá eficácia em 1º de janeiro de 2009, por força do princípio da noventena e do princípio da anterioridade.

O mesmo interregno de 90 dias deverá ser obedecido em caso da lei de conversão da Medida Provisória tenha sido publicada nos demais dias de outubro, novembro ou dezembro.

Mais uma vez, a urgência caracterizadora da Medida Provisória não poderia prosperar em casos que tais, visto que para a lei que instituisse ou majorasse determinado imposto deveria respeitar o princípio nonagesimal e o princípio da anterioridade adrede mencionado.

É de bom alvitre salientar, que os princípios da noventena e da anterioridade existem em conjunto, um não eliminando o outro.

Onde a urgência em casos que tais? Como um aumento ou criação de imposto em situação de urgência conseguiria saná-la ou amenizá-la tendo que se respeitar os noventa dias regulamentares e ainda passar a ter eficácia apenas no ano subsequente?

6. Princípio da legalidade

Pelo princípio da legalidade, um tributo somente pode ser criado ou aumentado, através de lei.

En su concepción más restringida y propia, el principio da legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción. (GONZÁLES y LEJEUNE, 1997, p. 39)

Previsto no art. 150, inciso I da CF, no art. 97, do CTN, tal princípio também vem explicitado no art. 3º do CTN, quando especifica-se o conceito de tributo, mais precisamente no termo “instituído em lei”.

Em todos os casos, o termo utilizado para o referido princípio é “lei”, devendo o leitor deprender que se trata de lei ordinária na ampla maioria dos casos.

Segundo o artigo 97 do CTN, cabe somente à lei ordinária estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (grifos nossos)

Contudo, tal regra não é fechada, cabendo algumas exceções em que o tributo pode ser criado ou majorado, através de Lei Complementar se não vejamos:

Cabe à Lei Complementar, instituir os seguintes tributos:

- Empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88)
- Imposto sobre Grandes Fortunas (Art. 153, VII da CF/88)
- Impostos Residuais (art. 154, I, da CF/88)

Lembremos a Diferença entre Lei Ordinária e Lei Complementar:

a) Lei Ordinária:

Aspecto Formal: Necessita de maioria relativa em ambas Casas Legislativas para que o projeto de lei seja aprovado.

Obs.: Maioria Relativa: Metade +1 do nº de membros presentes nas Casas Legislativas.

Aspecto Material: *São as leis comuns de formulação cotidiana do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras Municipais. É oportuno mencionar que, quando a Constituição utiliza o termo “lei”, pura e simplesmente, sem qualquer adjetivação, refere-se à lei ordinária, e não a lei complementar (SABBAG,2008, p. 157)*

b) Lei Complementar:

Aspecto Formal: Necessita de maioria absoluta em ambas as Casas Legislativas para que o projeto de lei seja aprovado.

Obs.: Maioria Absoluta: Metade + 1 do nº total de membros das Casas Legislativas (Câmara dos Deputados: 513 / Senado Federal: 81)

Aspecto Material: *A lei complementar visa “complementar” uma norma constitucional não auto-executável, ou seja, visa explicitar norma despida de eficácia própria,*

(...). Sua elaboração já vem indicada ou sugerida no próprio texto da Constituição para complementação ou regulamentação de certos assuntos. (SABBAG, 2008, p. 155/156)

Consoante o art. 146 da CF/88, exige-se Lei Complementar para:

I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

6.1 A Medida Provisória e o Princípio da Legalidade.

Segundo o princípio da legalidade, somente a lei, seja ela ordinária ou complementar tem a função de aumentar ou instituir tributos.

(...) a palavra lei abrange tanto a ordinária, como a complementar.” (MACHADO, 2004, p.51)

Isso exclui definitivamente a Medida Provisória, visto que apenas possui *força de lei*, não sendo lei ordinária ou complementar.

Inicialmente, queremos deixar marcado que medidas provisórias não são leis. São, sim, atos administrativos *latu sensu*, dotados de alguns atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência. (CARRAZA, 2008, p. 272)

Mais uma vez, o que se pretende com o referido princípio é salvaguardar o contribuinte, que tem a certeza de que qualquer ato de criação ou aumento de tributo deverá, obrigatoriamente, passar pelo crivo dos Deputados Federais e Senadores, por ele escolhidos em pleito universal, periódico e secreto. Ou seja, o crivo do Congresso Nacional, formado por 513 deputados federais e 81 senadores, com certeza, é mais democrático do que a decisão isolada de um presidente da República, através de uma Medida Provisória, que durará por 60 dias, sendo prorrogada por mais 60, sem mencionarmos as já conhecidas e teratológicas reedições.

Portanto, segundo se depreende da análise do Princípio da Legalidade, a Medida Provisória não pode ser utilizada em âmbito tributário.

Com relação às exceções previstas no §2º do artigo 62 da CF/88, cabe aqui a crítica no sentido de que, embora não respeitem a anterioridade tributária, tais tributos devem sujeitar-se ao Princípio da Legalidade, e dessa forma, não podem ser majorados ou instituídos por Medida Provisória.

7 – Análise crítica sobre o posicionamento do STF.

O STF posiciona-se da seguinte maneira em relação à criação de tributo mediante Medida Provisória:

VII.1 – A criação do tributo mediante medida provisória. Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que importa à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu no caso. A M.P nº 22, de 06.12.88 foi convertida na Lei 7.689, de 15.12.1988.

Não seria, portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional.

Em análise ao item VII.1 do RE 138.284, acima, da lavra do Ministro Carlos Velloso, observa-se que a defesa da Medida Provisória Tributária está no fato de que a Constituição, *ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que se importa à matéria.*

Embora, seja o entendimento ora utilizado, não pode, e não é acatado doutrinariamente, pelo simples fato de que a Medida Provisória para aumentar ou criar impostos, desrespeita princípios como o da anterioridade e da legalidade que respaldam a segurança jurídica do contribuinte. E se a Constituição estabeleceu a Medida Provisória como espécie de ato normativo primário, impôs, sim, restrições à matéria, quais sejam, os princípios adrede alegados.

A Constituição nos dá com u'a mão e com outra tira. O Direito inadmite regras antitéticas, o que prevê são regras de atenuação. O Direito Tributário é regido por princípios da contenção. Neste campo, os grandes princípios pleiteiam: a) legalidade (lei formal e material); medida provisória não é lei; b) não-surpresa: a Medida Provisória surpreende os contribuintes.(COELHO, 2007, p. 251)

8. A Ameaça conferida à segurança jurídica pela medida provisória em âmbito tributário

No direito Tributário, os princípios que garantem a segurança jurídica do contribuinte, são: *o princípio da anterioridade, o princípio da noventena, o princípio da legalidade e o princípio da irretroatividade.*

O estudo do subsistema constitucional tributário brasileiro revela quais os princípios que, nesse domínio, realizam a segurança jurídica. O Princípio da Legalidade, (...), o Princípio da Irretroatividade, (...), o Princípio da Anterioridade, seja na versão genérica original – “é vedado cobrar tributos...no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os insitui(sic) ou aumentou (artigo 150, III, b), seja na versão nonagesimal, adicionada à Lei Maior pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 – (VIEIRA, 2005, p. 324)

A anterioridade protege o cidadão contra a eficácia imediata das leis que instituem ou majorem os tributos ou revoguem ou reduzam isenções fiscais, como proclama o art.104 do CTN. (TORRES, 2007, p.115)

Mais especificamente no que se refere à Medida Provisória em âmbito tributário, observa-se que tal instituto é afronta à segurança jurídica do contribuinte, posto que desrespeita os princípios da anterioridade, da legalidade e da noventena, conforme acima se demonstrou.

E afrontar a mencionada segurança jurídica é afrontar o Estado Democrático de Direito, previsto no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, remontando à ditadura. Isso porque, se estão postas as regras de legislação tributária, não há como se furtá-las ao Poder Legislativo em nome do Executivo, sob a escusa de *urgência e relevância*.

O poder executivo ou governamental, invocando, porém, circunstâncias de urgência ou necessidade que não permitem as delongas do processo parlamentar, usurpa algumas vezes as funções do poder legislativo. Faz então entre nós o que se chama ditadura. Os decretos que o poder executivo publicava em virtude do exercício da ditadura chamavam-se, precisamente, decretos ditatoriais (decretos leis, ordenanças de necessidade) – (MARNOCO e SOUSA, apud VIEIRA, 2005, p.369)

Defendemos que a segurança jurídica somente será garantida quando as Medidas Provisórias forem extirpadas do âmbito tributário. Em síntese, não há necessidade das mesmas em tal ramo do Direito.

O banimento das Medidas Provisórias, deve ser total, não restando sequer uma hipótese em que se possa admitir sua utilização, razão pela qual além das situações de incompatibilidade acima aludidas, não se pode deixar de refutar, ainda, por coerência científica, (com amparo na doutrina magistral de Roque Antônio Carraza), a idéia, aludida por alguns, de que MPs podem ser utilizadas, para os Impostos extraordinários em caso de guerra externa iminente; impostos de competência residual da União; Empréstimos Compulsórios em caso de guerra iminente ou calamidade pública, sob a alegação de urgência e relevância, senão vejamos:

- a) Impostos extraordinários em caso de guerra externa iminente: no caso de se instituir ou majorar tais tributos, o mais indicado é o *estado de sítio* (art. 137 da CF) a ser declarado pelo Presidente da República e não a edição de Medidas Provisórias.

Os impostos extraordinários, criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, da CF), não precisam obedecer ao princípio da anterioridade. Entretanto, não podem nascer de medidas provisórias.

É que a Constituição concedeu ao Presidente da República um instrumento muito mais expedito e eficiente para cuidar destes tributos: a decretação do estado de sítio, mediante autorização da maioria absoluta dos integrantes do Congresso Nacional (art. 137 e seu parágrafo).(CARRAZA, 2008:287)

- b) Empréstimos Compulsórios: A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 62, §1º, inciso III, ao vedar a edição de Medidas Provisórias em matérias reservadas a Leis Complementares, impediu a criação de Empréstimos Compulsórios por Medidas Provisórias nesses casos. A mesma justificativa se deve aos Impostos Residuais da União e ao Imposto sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

(...) a Emenda Constitucional 32/2001, que, malgrado suas imperfeições, introduziu um inciso III no §1º do art. 62 da Carta Constitucional, estabelecendo ser vedado à medida provisória cuidar de matéria “reservada à lei complementar”. Em consequência, os empréstimos compulsórios e os impostos da competência residual da União também, não podem ser criados ou aumentados por meio de medidas provisórias.(CARRAZA, 2008, p.290)

- c) No mesmo diapasão, as Contribuições Sociais destinadas à Previdência Social não podem ser designadas pelas Medidas Provisórias, visto que o referido tributo conta com prazo específico de 90 dias para passarem a ter eficácia, não sendo, portanto, consideradas como ‘urgentes’. Como urgência é pré-requisito das Medidas Provisórias, justificada está a inadmissibilidade das mesmas para as referidas Contribuições Sociais.

(...)as medidas provisórias não podem nem criar, nem aumentar, as contribuições sociais para a seguridade social. Deveras, o imediatismo eficaz das medidas provisórias não se coaduna com este prazo de 90 dias, determinado pela Constituição.(Carraza, 2008, p.290)

Conclusão

Ante o exposto, restou clara a incompatibilidade (em âmbito tributário), dos pré-requisitos de urgência e relevância inerentes às Medidas Provisórias, com os princípios constitucionais tributários da Anterioridade, Noventena e Legalidade(cuja principal finalidade é a de evitar a surpresa do contribuinte ante o poder legiferante do Estado em relação aos tributos), confirmando a tese de que a utilização da MP torna obnubilada a previsibilidade do contribuinte em relação aos tributos, situação esta que gera a insegurança jurídica, tão combatida no Estado Democrático de Direito.

Referências:

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**..11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil 1988. Diário Oficial da República, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1976.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed., São Paulo, Malheiros Editores 2008

CARVALHO, Cristiano. **Curso de especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004

CASÁS, José Osvaldo. **El Principio de legalidade em matéria tributaria** (Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed.: Forense, 2007

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Conferência em São Paulo, 1991**

_____Medidas Provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, nº 45)

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusébio y LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto: **Derecho Tributário**, Plaza Universitária, Salamanca, 1997, Tomo I, p. 39 a 41.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa** – Rio de Janeiro; Objetiva, 2007

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, **El Principio de legalidade em matéria tributaria** (Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Saraiva, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II, 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de, **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. - Dialética, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário** – 9ª ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2008 – Coleção elementos do Direito.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Vol. IV, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SOLER, Sebastian, **Lãs palabras de la ley**. Fondo de Cultura Econômica, 1969, p. 183

VANOSSI, José Reinaldo A., **Teoria constitucional**, 2 volumes, Buenos Aires, Depalma, 1975.

VELOSO, Carlos, **Voto em Recurso Extraordinário** nº 138.284-8, STF, Brasília-DF disponível em:

http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev0/files/JUS/STF/IT/RE_138284_CE%20_01.07.1992.pdf. Acesso em: 03 de março 2009.

VIEIRA, José Roberto, **Segurança jurídica na tributação e estado de direito** /Barreto, Aires Fernandino et all.