



UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS DE PALMAS
CURSO DE DIREITO

ÉDER SANDRO LIMA CHAVES

**A INSTITUIÇÃO E A MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS
ATRAVÉS DE MEDIDA PROVISÓRIA**

Palmas/TO
2021

ÉDER SANDRO LIMA CHAVES¹

**A INSTITUIÇÃO E A MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS
ATRAVÉS DE MEDIDA PROVISÓRIA**

Artigo foi avaliado e apresentado à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel, e aprovado em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: Me. Paulo Benincá

Palmas/TO
2021

¹Licenciado em Química pela Universidade Federal do Ceará. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Cursando Direito na Fundação Universidade Federal do Tocantins.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

C512i Chaves, Éder Sandro Lima.
A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória. /
Éder Sandro Lima Chaves. – Palmas, TO, 2021.
29 f.

Artigo de Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus
Universitário de Palmas - Curso de Direito, 2021.

Orientador: Paulo Benincá

1. Estado. 2. Direito. 3. Tributação. 4. Medida Provisória. I. Título

CDD 340

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

FOLHA DE APROVAÇÃO

ÉDER SANDRO LIMA CHAVES

A INSTITUIÇÃO E A MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS ATRAVÉS DE MEDIDA PROVISÓRIA

Artigo foi avaliado e apresentado à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel, e aprovado em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Data de aprovação: 15/12/2021

Banca Examinadora:



Professor Orientador Me. Paulo Benincá, UFT



Professora Me. Lucimara Andreia Moreira Haddatz, UFT



Professor Dr. Vinícius Pinheiro Marques, UFT

*Obs.: Conforme deliberação da UFT, em razão das restrições decorrentes da pandemia COVID-19, o professor orientador está autorizado a subscrever em nome dos demais membros avaliadores.

Palmas/TO, 2021

RESUMO

O presente trabalho foi elaborado com o intuito de fazer uma análise, ainda que sem a intenção de esgotar o tema, sobre a utilização do instituto da medida provisória em matéria tributária, particularmente no que se refere à instituição e à majoração de tributos. Buscou-se, através de pesquisa bibliográfica, empírica, exploratória e qualitativa, utilizando-se do método dialético, fazer uma relação entre tal utilização e alguns princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, tais como, a separação dos poderes, a segurança jurídica e a legalidade e seus naturais desdobramentos na seara tributária, principalmente os princípios da anterioridade tributária e da legalidade tributária. Para o salutar desenvolvimento do trabalho, foram efetuadas exaustivas pesquisas em obras de alguns dos mais significativos autores da doutrina tributarista que se debruçaram sobre o tema. Assim, as conclusões a que se chegou estão embasadas nas lições doutrinárias, por entender-se que são os doutrinadores os maiores conhecedores sobre o tema, emitindo suas opiniões a partir de estudos e detidas reflexões autônomas e independentes, sem a influência de pressões externas, como muitas vezes ocorre com a jurisprudência. Ao final, com lastro nos ensinamentos estudados, concluiu-se pela ilegitimidade da utilização de medida provisória para a instituição e majoração de tributos.

Palavras-chaves: Medida Provisória. Separação dos Poderes. Segurança Jurídica. Legalidade.

ABSTRACT

The present work was elaborated with the intention of making an analysis, although without intending to exhaust the subject, on the use of the institute of the provisional measure in tax matters, particularly with regard to the institution and the increase of taxes. It was sought, through bibliographical, empirical, exploratory and qualitative research, using the dialectical method, to make a relationship between such use and some guiding principles of our Democratic Rule of Law, such as the separation of powers, legal security and the legality and its natural consequences in the tax area, especially the principles of tax anticipation and tax legality. For the healthy development of the work, exhaustive research was carried out in the works of some of the most significant authors of the tax doctrine who focused on the subject. Thus, the conclusions reached are based on doctrinal lessons, as it is understood that the scholars are the most knowledgeable on the subject, issuing their opinions from studies and held autonomous and independent reflections, without the influence of external pressures, as is often the case with jurisprudence. In the end, based on the teachings studied, it was concluded that the use of provisional measure for the institution and increase of taxes was illegitimate.

Key-words: Provisional Measure. Separation of Powers. Legal Security. Legality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	8
2.1	Legalidade como princípio constitucional tributário.....	8
2.2	A medida provisória como espécie legislativa singular.....	10
2.3	A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da legalidade tributária.....	11
3	O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	12
3.1	A Irretroatividade Tributária	14
3.2	A Anterioridade Tributária	15
3.3	A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da segurança jurídica.....	17
4	O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES	19
4.1	A Soberania Popular.....	21
4.2	A Emenda Constitucional nº 32/2001.....	22
4.3	A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da separação dos poderes.....	24
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
	REFERÊNCIAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

Em 30/12/1993, o então Presidente da República Itamar Franco, editou a Medida Provisória (MP) nº 407, majorando o imposto de renda sobre as pessoas jurídicas, e produzindo efeitos já a partir de 1º/1/1994, portanto, apenas dois dias depois de editada a referida medida, uma vez que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal.

O caso real acima relatado representa apenas um dos inúmeros exemplos vivenciados no Brasil, em que houve, e ainda há, a utilização do instituto normativo da medida provisória em matéria tributária, sendo o intuito deste trabalho estudar se tal utilização é legítima, se está de acordo com o arcabouço jurídico brasileiro, especialmente com a Constituição Federal de 1988 (CF/88).

No Brasil, diariamente o cidadão é compelido a pagar um sem número de tributos, não sendo surpresa para ninguém que quem aqui reside é acometido por uma das maiores cargas tributárias do mundo. Nesse rumo, tem-se a percepção de que se paga muito tributo, mas, na maioria das vezes, ninguém para refletir sobre a legitimidade ou não do tributo que aqui é imposto.

Não se questiona se este ou aquele gravame foi instituído da maneira correta, no tempo certo, pela pessoa competente para tal, respeitando os inúmeros princípios e preceitos que cercam o fenômeno da imposição tributária, e, o que mais interessa neste trabalho, se foi utilizado o veículo normativo apropriado para o tratamento da matéria.

Nesse rumo, o intuito aqui é discutir a legitimidade da atuação da medida provisória em matéria tributária, concentrando o debate especialmente no tema da instituição e majoração de tributos utilizando-se de tal veículo normativo.

A discussão será embasada nas lições da doutrina, principalmente a tributarista, e terá como balizas alguns dos mais importantes postulados que servem como base do estado democrático de direito, tais como o princípio da legalidade, a segurança jurídica e a separação dos poderes.

Logo, em que pese trazer-se algumas poucas citações jurisprudenciais, as conclusões serão alicerçadas nos ensinamentos doutrinários, uma vez que não são raros os casos em que os julgamentos dos nossos tribunais, inclusive os superiores, são permeados de influências políticas, e quem sabe até econômicas, aspergindo sobre os julgamentos que tratam de temas relevantes para a população gotas da indesejada suspeição.

Sabendo que é o Brasil um estado de direito, onde o ente estatal é conformado e, ao mesmo tempo, limitado por um sistema jurídico-normativo que tem na Constituição Federal de 1988 sua lei maior, e sabendo que esta dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II), bem como que é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I), deve-se perguntar se a instituição ou majoração de tributos através de medida provisória está de acordo com a Constituição.

Para o desenvolvimento deste trabalho, será necessário estabelecer as semelhanças e diferenças entre a lei em sentido estrito, ato emanado do Poder Legislativo, composto de membros eleitos diretamente pelo povo para representá-lo na elaboração legislativa, e a medida provisória, ato unilateral proveniente do Poder Executivo, o qual não possui a função precípua de legislar.

Num estado democrático de direito, onde reina o império da lei e da vontade popular, é natural que se imagine que o povo somente deve pagar os tributos com os quais consinta, ainda que indiretamente, através de leis emanadas de seus típicos representantes para assuntos legiferantes, e não através daqueles que têm a função precípua de administrar e governar. Logo, é natural que se pense, a princípio, que o veículo normativo adequado para a concretização da imposição tributária seja somente a lei.

Neste cenário, sendo o pagamento de tributos matéria de interesse geral, esta pesquisa busca contribuir com a seara tributacional, esclarecendo se os gravames instituídos ou majorados através de medida provisória são realmente legítimos, ou se sua cobrança está desrespeitando o arcabouço jurídico brasileiro.

2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O art. 5º, II, da CF/88, dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Trata-se do consagrado princípio da legalidade, um dos pilares de um Estado de Direito, não sendo possível referir-se a este dissociado da ideia de legalidade, uma vez que faz parte da sua essência a ideia de império da lei, como forma de garantir a igualdade entre os indivíduos, bem como a preservação de sua liberdade.

Nesse sentido, o princípio traduz a ideia de que tudo o que não é vedado pela lei não pode ser impedido, e ninguém pode ser constrangido a fazer o que ela não ordenar, sendo ela mesma a expressão da vontade geral. Assim, busca garantir que o particular só tenha sua

liberdade tolhida, no sentido de ser compelido a fazer ou a deixar de fazer algo, caso tenha com isso concordado, ainda que indiretamente, por meio de seus representantes legitimamente eleitos para o exercício do poder legiferante.

2.1 Legalidade como princípio constitucional tributário

Na seara tributária, o art. 150, I, da CF/88, traz o princípio da legalidade tributária, segundo o qual é vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Para alguns, tal previsão específica da legalidade seria desnecessária, uma vez que a genérica previsão trazida pelo art. 5º, II, da CF/88, já contemplaria a ideia de que ninguém será obrigado a submeter-se a exigência ou aumento de tributo senão em virtude de lei.

Ainda assim, fez questão o legislador constituinte originário, de trazer previsão explícita e específica de sua aplicação ao ramo da tributação, demonstrando a enorme importância que quis dar ao tema.

Segundo Nogueira (1973 apud SABBAG, 2017, p. 64), só é possível fazer referência a um Direito Tributário na presença do princípio da legalidade tributária, sendo que toda a tributação encontra-se nele fundamentada.

Luciano Amaro, referindo-se à legalidade tributária, afirma que:

O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos. Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia da aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). (AMARO, 2017, p. 135-136) (destaques do autor)

Ainda no sentido da extrema relevância do princípio em estudo, Figueiredo (apud SABBAG, 2017, p. 64) afirma que se trata do “vetor dos vetores”, merecendo toda a atenção do estudioso do direito tributário, pois mostra-se “como um princípio fundante dos demais, irradiando carga valorativa de calibragem, no modulado convívio Fisco *versus* contribuinte”.

O princípio da legalidade está consagrado dentro do que a Constituição Federal de 1988 chamou de limitações constitucionais ao poder de tributar. Em grande parte das nações em que se destaca a separação das funções estatais, como é o caso do Brasil, a mais relevante limitação aos governantes na atividade de tributação é exatamente o princípio da legalidade tributária, devendo este ser materializado em alinhamento com aquela separação de funções. Precisamente por isso, “[...] teóricos a serviço do Poder já cuidam de construir teses com o

objetivo de amesquinhá-lo. [...] O Poder busca, sempre, formas para contornar os limites que o Direito vai a muito custo construindo. (MACHADO, 2017, p. 34-35)

Em síntese, o princípio implica que, no Brasil, sendo um Estado Democrático de Direito, os tributos dependem de lei para sua instituição e majoração, não se admitindo, via de regra, que seja utilizado outro instrumento normativo para tal finalidade.

Para Kyoshi Harada, a origem do princípio da legalidade tributária, “de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média”. (HARADA, 2017, p. 269)

Discorrendo sobre o histórico do referido princípio nas constituições brasileiras, prossegue o ilustre autor aduzindo que: “No Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30)”. E retroage mais ainda, até a época do Império, para referir que a “própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1o, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos”. (HARADA, 2017, p. 269)

2.2 A medida provisória como espécie legislativa singular

O art. 59 da CF/88 enumera as espécies legislativas primárias do ordenamento jurídico brasileiro, a saber: emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções. Tal enumeração, por si só, já representa um indício bastante forte de que a medida provisória é uma espécie legislativa singular, diversa de lei.

Ademais, o art. 62 da CF/88 assim dispõe: “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”. (BRASIL, 1988, grifou-se)

Ora, ao dizer que algo possui força de lei, está-se a dizer, precisamente, que este algo não é lei. Corroborando tal entendimento, veja-se a lição de Michel Temer:

A medida provisória não é lei, é ato que tem “força de lei”. Por que não é lei? Lei é ato nascido do Poder Legislativo que se submete a um regime jurídico predeterminado na Constituição. [...] A medida provisória [...] Não é lei, porque não nasce no Legislativo. Tem a força de lei, embora emane de uma única pessoa, é unipessoal, não é fruto de representação popular, estabelecida no art. 1º, parágrafo único (“todo o poder emana do povo”). Medida provisória não é lei. (TEMER, 2008, p. 153)

Nesse sentido, Baleeiro (2007 apud SABBAG, 2017, p. 85) enfatiza este ponto, mostrando que o fato de o legislador ter usado a expressão “força de lei” indica exatamente que medida provisória não é lei.

Ainda no rumo da singularidade da medida provisória, argumentando que se ela tem força de lei, não pode ser igual à lei, Cassone observa que aquela acaba por “[...] estar sujeita às vicissitudes da ‘conversão em lei’, pelo Congresso Nacional, que pode dar-se total ou parcialmente, e, até, rejeitada ou não ser apreciada no prazo de 120 dias, gerando os efeitos que lhe são próprios. (CASSONE, 2001 apud SABBAG, 2017, p. 85)

Portanto, a medida provisória é espécie legislativa singular, que com a lei não se confunde.

2.3 A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da legalidade tributária

Diante da força que possui o princípio da legalidade tributária, e da conclusão de que a medida provisória não é lei, parece natural chegar-se à conclusão de que não é possível a instituição e a majoração tributária através de medida provisória. Porém, o tema é objeto de aquecidos debates doutrinários e jurisprudenciais.

No sentir de Luciano Amaro, após a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, o argumento de que a utilização de medida provisória para a instituição ou aumento de tributos fere o princípio da legalidade tributária, apesar de extremamente sedutor, não deve prevalecer. Para o eminente autor:

Parece claro que, onde a Constituição fala em lei, não seria lógico que se previsse, a cada passo, a alternativa: “lei ou medida provisória”. Basta falar em “lei”, pois, no art. 62, a Constituição estabelece que a medida provisória *tem força de lei*. Trata-se de *equiparação de eficácia ditada pela Constituição*, que não pode, portanto, ser contraditada, a pretexto de que essa equiparação não foi repetida a cada matéria para a qual a Constituição exige *lei*. (AMARO, 2017, p. 204) (destaques do autor)

No mesmo sentido segue Leandro Paulsen, para quem o fato de as medidas provisórias possuírem força de lei as torna aptas para a instituição ou majoração dos tributos que possam ser objeto de manejo por lei ordinária. Para o autor, deve-se atentar somente para as limitações impostas de forma expressa pela Constituição Federal, tais como “a impossibilidade de tratar de matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1o, III)”. (PAULSEN, 2017, p. 133)

Em rumo diametralmente oposto, Sabbag (2017, p. 65), advertindo para o caráter de invasão patrimonial que é próprio dos tributos, afirma ser prudente que tal invasão ocorra

segundo a vontade popular, “[...] cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas.” E prossegue ensinando que tal “[...] atrelamento, no trinômio ‘tributo-lei-povo’ assegura ao particular um ‘escudo’ protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei”. (SABBAG, 2017, p. 65)

Na mesma linha da impossibilidade de utilização da medida provisória em matéria de instituição ou aumento de tributos, por ferir o princípio da legalidade tributária, Kyioshi Harada é categórico:

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. (HARADA, 2017, p. 230)

Nesse rumo, a instituição de tributo pressupõe, ainda que indiretamente, o consentimento popular, “uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir.” (SABBAG, 2017, p. 65)

No mesmo sentido, Baleeiro (apud SABBAG, 2017, p. 65) chama a atenção para o fato de ser o tributo a expressão de um “[...] ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação”.

Sabbag prossegue afirmando que:

Pontes de Miranda, de há muito, preconizava a ideia de que a legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo. Não há dúvida: sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo. [...] “o ser ‘instituído em lei’ significa ser o tributo consentido”, sinalizando que “é da essência de nosso regime republicado que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem”. (SABBAG, 2017, p. 65)

José Roberto Vieira, referindo-se ao malferimento do princípio da legalidade tributária ao se instituírem ou majorarem tributos pela via da medida provisória, destaca sua “suprema negatividade, que raia pelo âmbito da insensatez e do disparate constitucional”. (VIEIRA, 2004, p.212)

Assim, é possível perceber que a doutrina majoritária caminha no sentido de que a instituição e majoração de tributos através de medida provisória é ato que viola o princípio da legalidade tributária.

3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica está intimamente ligado ao princípio da confiança, o qual deve permear as relações entre o Estado e os cidadãos. Nesse rumo, espera-se que tais relações sejam revestidas com o manto da previsibilidade, evitando que situações já sabidamente solidificadas venham a ser, repentinamente, modificadas, provocando insegurança na sociedade.

Trata-se de princípio que, ao lado do ideal de justiça, consubstancia-se num dos objetivos fundamentais buscados pelo direito, sendo fundamento para inúmeros institutos presentes no ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, da prescrição e da decadência.

Gilmar Mendes assim discorre sobre a segurança jurídica:

Pela doutrina, é amplamente reconhecido que o princípio da segurança jurídica configura um subprincípio do Estado de Direito. Registre-se que o tema é pedra angular do Estado de Direito sob a forma de proteção à confiança. É o que destaca Karl Larenz, que tem na consecução da paz jurídica um elemento nuclear do Estado de Direito material e também vê como aspecto do princípio da segurança o da confiança: “O ordenamento jurídico protege a confiança suscitada pelo comportamento do outro e não tem mais remédio que protegê-la, porque poder confiar (...) é condição fundamental para uma pacífica vida coletiva e uma conduta de cooperação entre os homens e, portanto, da paz jurídica”. (MENDES; BRANCO, 2017, p. 763)

A ideia que comumente vem à mente quando se pensa em segurança jurídica “é a da certeza do direito, da certeza de que as situações consolidadas pelo passar do tempo também estarão juridicamente asseguradas”. (ALEXANDRE, 2011, p. 132)

No âmbito do direito tributário, a Constituição Federal de 1988 não trouxe expressamente o princípio da segurança jurídica na tributação, sendo necessária sua construção “[...] por dedução do princípio do Estado de direito e por indução a partir das regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição”. (PAULSEN, 2017, p. 69)

O postulado cinge-se de importância ímpar, uma vez que, para as pessoas que são alvo da tributação, não é suficiente possuir a segurança no que diz respeito aos fatos pretéritos, mas também reclama-se um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo. (ALEXANDRE, 2011, p. 132)

Referindo-se à segurança jurídica na tributação, o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 140.669-1/PE, apresenta a seguinte lição:

A segurança jurídica, a relação entre Estado e contribuinte reclama estabilidade somente possível de ser garantida via observância irrestrita ao mecanismo próprio que é o revelado pela edição de lei em sentido formal e material, isto tendo em vista

a competência abrangente do Congresso Nacional para disciplinar a arrecadação de tributos. (STF, RE nº 140.669 – PE, 1998)

O postulado da não surpresa no direito tributário possui duas vertentes principais: uma garantida pelo princípio da irretroatividade tributária, decorrente de princípio geral de Direito, e a outra pelo princípio da anterioridade tributária.

É por intermédio da segurança jurídica que o cidadão tem a possibilidade de “[...] conhecer previamente o alcance e, de modo especial, o resultado de seus atos [...]”, o que acaba dando “[...] a todos a tranquilidade para planejar o porvir, justamente porque possibilita o prévio conhecimento do modo pelo qual as regras de conduta serão aplicadas”. (CARRAZA, 2004, p. 483)

Adiante será discutido se ambos os princípios são respeitados quando o poder público resolve instituir ou majorar tributos por meio da medida provisória.

3.1 O princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade das leis assegura, em resumo, que elas deverão ter efeitos prospectivos, não podendo retroagir. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, XXXVI, prevê que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Nessa senda, “[...] as leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque ferem nosso sentimento de justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção.” (KELSEN 1998 apud SABBAG, 2017, p. 203)

É importante salientar que, a exemplo das demais garantias constitucionais, a irretroatividade da lei existe para proteger o particular frente ao Estado, não havendo, portanto, a mesma garantia para o Estado. Do contrário, não haveria notícia sobre leis que trazem anistia, seja ela na seara tributária ou não.

Nesse rumo, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 654, nos seguintes termos: “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.”

Assim, o princípio da irretroatividade, seja na previsão contida no art. 5º da Constituição, seja na do art. 150, III, “a”, dirige-se tanto ao aplicador da lei quanto ao próprio legislador. Àquele, veda-se a tentativa de subsumir a lei nova a fato pretérito. A este, proíbe-

se editar nova norma intentando tributar fato pretérito ou aumentar tributo que, de acordo com a norma da época, gravou tal fato.

Ao lado da genérica previsão da irretroatividade das leis, prevista em seu art. 5º, XXXVI, a CF/88 trouxe, no art. 150, III, “a”, proibição expressa aos entes tributantes de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. É a consagração do princípio da irretroatividade na seara tributacional, segundo o qual a lei tributária deverá ter sua vigência prospectiva, garantindo segurança jurídica ao cidadão alvo da tributação.

Tal princípio garante ao sujeito passivo da imposição tributária que dele não será cobrado tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

A relação jurídico-tributária é uma relação de cunho obrigacional, em que uma das partes sempre será o Estado, o que implica dizer que não se pode admitir leis retroativas, a fim de beneficiar uma das partes, no caso, o Estado, mostrando-se a irretroatividade como uma garantia indispensável para a concretização da segurança jurídica, a qual, ao lado do ideal de justiça, integra a própria essência do Direito. (MACHADO, 2017, p. 101)

Por outro lado, a interpretação teleológica do princípio leva a concluir que ele não tem aplicação quando se trata de edição de lei que “reduza” a carga tributária, visto que, neste caso, o particular não estaria sendo atingido de forma desfavorável. Por outro lado, não pode o aplicador da lei “dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior”. (AMARO, 2017, p. 143)

Sabbag aduz que na “esteira da segurança das relações jurídicas entre a Administração e os administrados, alcança-se o valor elevado da ‘certeza’, e o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias” efetuadas “de supetão” ou de “inopino”. (SABBAG, 2017, p. 94-95)

O Professor Roque Antônio Carraza (2000 apud SABBAG, 2017, p. 199) adverte que “[...] a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria”.

Por ser a irretroatividade tributária um dos sustentáculos do postulado da segurança jurídica em matéria tributária, postulado este que se questiona aqui se estaria ou não sendo solapado ao se permitir a utilização de medidas provisórias para tratar de aumento ou

instituição de tributos, necessário se faz perquirir se tal prática estaria ou não ferindo tal irretroatividade, o que será respondido no subtópico 3.3.

3.2 O princípio da anterioridade tributária

Além do princípio da irretroatividade tributária, acima estudado, o postulado da não-surpresa na tributação ainda possui outra viga mestra, qual seja, o princípio da anterioridade tributária, cuja previsão está no art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88, onde se prevê que os entes tributantes não podem cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (anterioridade anual) e “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (anterioridade nonagesimal).

Com a instituição da anterioridade tributária, é de se notar o claro intuito do legislador constituinte em proteger o cidadão contra uma tributação de surpresa, constituindo-se em poderoso instrumento na sua proteção contra eventual sede arrecadatória do Estado e seu imediatismo eficaz.

Pelo princípio, assegura-se ao cidadão alvo da tributação, em regra, que, entre a data da publicação da lei instituidora ou majoradora de determinado tributo e a sua efetiva cobrança, será respeitado um interstício temporal mínimo.

Saliente-se que, diferentemente da irretroatividade, que diz respeito à data da vigência da lei, a anterioridade tributária refere-se à eficácia da lei fiscal, ou seja, diz com a produção dos seus efeitos, tendo menor relevância a data de sua vigência. Assim, “[...] a geração de efeitos da lei tributária, na esteira de sua eficácia, ocorrerá no 1º dia do exercício financeiro seguinte ao da lei instituidora ou majoradora do gravame, respeitada a noventena, não importando, em tese, para tal constatação, a noção de vigência”. (SABBAG, 2017, p. 120)

A atual redação do art. 62, § 2º, da CF/88 prevê que a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, com algumas exceções, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Aqui se faz necessário esclarecer qual seria o termo inicial de contagem do prazo a ser respeitado em virtude da anterioridade nonagesimal: a data da publicação da medida provisória ou a data da publicação da lei objeto da conversão daquela, se for o caso.

Sabbag (2017, p. 127), sustenta que o mais adequado seria considerar a data da conversão da medida provisória em lei, uma vez que a Emenda Constitucional nº 42/2003 buscou fortalecer a garantia da anterioridade.

Por outro lado, adverte o eminente tributarista que tal linha de pensamento não goza de apoio uníssono na doutrina, muito menos em sede jurisprudencial, uma vez que no STF “há sinais no sentido da prevalência da tese de que a contagem da anterioridade deve ser feita a partir da publicação da medida provisória, independentemente da data da lei de conversão”. (SABBAG, 2017, p. 127)

Na mesma linha de pensamento, o ilustre tributarista Hugo de Brito Machado afirma que pela “mesma razão, a anterioridade de 90 dias a que se sujeitam as contribuições sociais por força do art. 195, § 6º, da CF/88 há de ser contada a partir da publicação da lei em que se tenha convertido a medida provisória”. (MACHADO, 2017, p. 85)

No subtópico que segue será discutido se a instituição e o aumento de tributos via medida provisória está em conformidade com o princípio da anterioridade tributária.

3.3 A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da segurança jurídica

Diante tudo o que já foi aqui explanado a respeito do postulado da segurança jurídica na seara tributária, importa agora perquirir se estaria tal princípio sendo malferido pela prática corriqueira de utilização de medidas provisórias para a instituição e o aumento de tributos.

Com relação à irretroatividade tributária, não foi encontrada na doutrina tributarista voz alguma que aponte incompatibilidade, podendo-se dizer o mesmo relativamente à jurisprudência pátria.

Por tal razão, a conclusão a que se chega é pela compatibilidade entre o princípio da irretroatividade tributária e a instituição ou o aumento de tributos através de medida provisória.

Já com relação ao princípio da anterioridade, a doutrina tributarista não é uníssona.

Para o correto entendimento do tema, faz-se necessário observar a nova redação do art. 62 da CF/88, que prevê que a medida provisória que implique instituição ou majoração de “impostos”, com algumas exceções, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada

Portanto, para que uma medida provisória instituidora ou majoradora de “impostos”, editada em determinado ano, possa refletir no patrimônio dos particulares já no ano seguinte,

necessário se faz que ela seja convertida em lei já no ano de sua edição. Do contrário, a produção de seus efeitos será postergada por mais um ano.

Sobre uma possível afronta ao princípio da anterioridade tributária, Luciano Amaro, que faz questão de salientar sua antipatia pela utilização de medida provisória em matéria tributária, é categórico ao afirmar que, após as alterações no texto da Carta Maior pela Emenda Constitucional nº 32/2001, a utilização de medida provisória para a instituição ou aumento de tributos não mais fere o princípio da anterioridade tributária:

O argumento pode até ser utilizado ao contrário: ao final do exercício, a medida provisória seria o único veículo legislativo eficaz para editar a norma de incidência com respeito pelo citado princípio; o atual texto constitucional buscou “conciliar” a edição da medida provisória com aquele princípio, ao dizer que a medida provisória que institua ou majore impostos (com exceção dos previstos no art. 153, I, II, IV e V, e o art. 154, II), para produzir efeito no exercício seguinte ao de sua edição, deve ser convertida em lei até o último dia do citado exercício (art. 62, § 2º, com a redação dada pela EC n. 32/2001). (AMARO, 2017, p. 204)

No mesmo sentido caminha Ricardo Alexandre, para quem o mais importante hoje relativamente a tal discussão é o fato de o STF já ter enfrentado a questão e definido “que, em se tratando de matéria tributária, o uso da medida provisória era plenamente possível, desde que observados os seus requisitos constitucionais (relevância e urgência)”. (ALEXANDRE, 2011, p. 121)

Em rumo diametralmente oposto caminha o Professor Eduardo Sabbag, argumentando que:

[...] se a medida provisória tem como pressuposto constitucional os casos de relevância e urgência, não se deve aplicá-la na seara tributária, que, por si só, e como regra, afasta tais atributos. Estes, como é cediço, chocam-se, em tese, em insolúvel contradição, com o princípio da anterioridade tributária, no momento em que, atrelados a um imediatismo eficaz, contrapõem-se à antinômica noção de segurança jurídica e planejamento prévio na tributação. De fato, não é “relevante ou urgente” aumentar ou criar tributos, exceto para aumentar a arrecadação. (SABBAG, 2017, p. 85-86)

Hugo de Brito Machado opina que a Emenda Constitucional nº 32/2001 ajudou a superar muitas das discussões doutrinárias a respeito da aplicação da medida provisória em matéria tributária, inclusive com relação ao atendimento ao princípio da anterioridade tributária. E evolui no sentido de que a citada emenda deu “um novo regime jurídico constitucional para as medidas provisórias, que seguramente ainda não é o ideal, mas tem alguns aspectos positivos”. (MACHADO, 2017, p. 84)

Na visão do autor, não há, na prática, a possibilidade de medidas provisórias aumentarem ou instituírem impostos diversos daqueles que excepcionam o “princípio da anterioridade tributária, prestando-se apenas como instrumento para iniciar o processo

legislativo para sua instituição ou aumento”, uma vez que o fato de o processo de formação de uma lei só se completar com sua publicação oficial implica dizer “que os impostos sujeitos ao princípio da anterioridade só podem ser cobrados a partir do exercício seguinte àquele em que ocorrer a publicação da lei que os instituiu, ou aumentou”. (MACHADO, 2017, p. 85)

Portanto, para a doutrina majoritária, com a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001, a utilização de medidas provisórias na instituição ou majoração de tributos não fere o princípio da anterioridade tributária. Voz divergente é a de Eduardo Sabbag, que dedica em suas obras espaço significativo para a discussão a respeito da inconstitucionalidade da própria emenda referida.

Assim, chega-se à conclusão, com lastro nos ensinamentos da doutrina majoritária, que a instituição e o aumento de tributos através de medida provisória respeita o princípio da segurança jurídica.

4 O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

O termo “separação dos poderes” deve ser utilizado apenas para fins didáticos, uma vez que, como bem observa Dallari (2016, p. 214-215), “o poder do Estado é uno e indivisível. É normal e necessário que haja muitos órgãos exercendo o poder soberano do Estado, mas a unidade do poder não se quebra por tal circunstância.” Seria, portanto, “inadequado falar-se numa separação de poderes, quando o que existe de fato é apenas uma distribuição de funções”.

Dallari leciona que quem primeiro cuidou em registrar preocupação com a concentração das funções estatais em mãos únicas foi Aristóteles, que “considera injusto e perigoso atribuir-se a um só indivíduo o exercício do poder”, referindo-se, ainda, a questões de eficiência administrativa, afirmando “a impossibilidade prática de que um só homem previsse tudo o que nem a lei pode especificar.” (DALLARI, 2016, p. 214)

Dallari segue trazendo que:

Segundo informação contida em “O Príncipe”, de MAQUIAVEL, no começo do século XVI já se encontravam na França três poderes distintos: o legislativo (Parlamento), o executivo (o rei) e um judiciário independente. É curioso notar que MAQUIAVEL louva essa organização porque dava mais liberdade e segurança ao rei. Agindo em nome próprio o judiciário poderia proteger os mais fracos, vítimas de ambições e das insolências dos poderosos, poupando o rei da necessidade de interferir nas disputas e de, em consequência, enfrentar o desagrado dos que não tivessem suas razões acolhidas. (DALLARI, 2016, P. 214-215)

É atribuído a Montesquieu a defesa da existência de três poderes distintos: Executivo, Legislativo e Judiciário, os quais deveriam estar em mãos diferentes, de forma que, num

sistema de freios e contrapesos, cada um, ainda que conservando sua independência, pudesse ter certa influência sobre o outro, como forma de evitar que qualquer deles se apropriasse do poder estatal como um todo, evitando, assim, os abusos cometidos pelo Absolutismo. Tal configuração viria a se fazer presente na maioria das constituições democráticas vindouras.

No sentir de Dallari (2016, p. 213), a obra de Montesquieu “foi concebida para assegurar a liberdade dos indivíduos.” Com efeito, para o filósofo iluminista, “quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o Poder Legislativo está reunido ao Poder Executivo, não há liberdade, pois que se pode esperar que esse monarca ou esse senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente”.

No mesmo sentido, Madison afirma que a “acumulação de todos os poderes, legislativos, executivos e judiciais, nas mesmas mãos, sejam estas de um, de poucos ou de muitos, hereditárias, automeadas ou eletivas, pode-se dizer com exatidão que constitui a própria definição da tirania”. (MADISON, 1959 apud DALLARI, 2016, p. 213)

Deveras importante para o foco deste trabalho é a observação de Dallari, quando afirma ser o “[...] sistema de separação dos poderes, consagrado nas Constituições de quase todo o mundo, foi associado à ideia de Estado Democrático e deu origem a uma engenhosa construção doutrinária, conhecida como sistema de freios e contrapesos”. (DALLARI, 2016, p. 217)

O modelo apregoado por Montesquieu foi absorvido e aperfeiçoado pela maioria dos estados pós-modernos, sendo coluna fundamental que dá sustentação ao chamado Estado Democrático de Direito, modelo adotado pela maioria dos países na atualidade, inclusive pelo Brasil.

Para este trabalho, importa bastante a noção fundamental de que a separação entre as funções estatais, principalmente entre a função executiva e a função legislativa, é princípio basilar do Estado Contemporâneo, não devendo ser solapada pelos “monarcas” do presente.

Nesse rumo, convém destacar as palavras do Ministro Celso de Mello, do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 239.286-6/PR:

Eventuais dificuldades de ordem política – exceto quando verdadeiramente presentes as razões constitucionais de urgência, necessidade e relevância material – não podem justificar a utilização de medidas provisórias, sob pena de o Executivo, além de apropriar-se ilegitimamente da mais relevante função institucional que pertence ao Congresso Nacional, converter-se em instância hegemônica de poder no âmbito da comunidade estatal, afetando, desse modo, com grave prejuízo para o regime das liberdades públicas, a relação de equilíbrio que necessariamente deve existir entre os Poderes da República. [...] Na realidade, essa anômala situação introduz, em nosso sistema institucional, um inaceitável fator de deformação do princípio da separação de poderes, deslocando, indevidamente, para a esfera orgânica do Poder Executivo, o processo de formulação das normas legais, em detrimento de uma prerrogativa essencial, que, nos regimes democráticos, somente

ao Poder Legislativo compete exercer, ressalvadas situações emergenciais, extraordinárias ou de urgente necessidade que possam, eventualmente, justificar a outorga, ao Governo, da excepcional competência de editar atos normativos com força de lei [...] A preocupação que faço registrar na presente decisão tem fundamento em dados emanados do próprio Congresso Nacional. Esses dados atestam que o exercício compulsivo da competência extraordinária de editar medida provisória culminou por introduzir, no processo institucional brasileiro, verdadeiro cesarismo governamental em matéria legislativa, provocando graves distorções no modelo político e gerando sérias disfunções comprometedoras da integridade do princípio constitucional da separação de poderes [...]. (STF, RE nº 239.286-6/PR, 1999)

Assim, é o Poder Legislativo, e não o Poder Executivo, que possui precipuamente a função de legislar, ainda que não em regime de exclusividade. Ademais, constitui cláusula pétrea do ordenamento jurídico brasileiro o princípio da separação dos poderes, conforme preceitua o já citado art. 60, § 4º, III da Constituição Federal de 1988.

4.1 A soberania popular

Diante da crescente onda de emendas constitucionais promulgadas, faz-se necessário trazer à discussão o tema da soberania popular, ligado intimamente à ideia de que o povo é o legítimo titular do poder constituinte. Nas palavras de Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino, sendo essencialmente o poder constituinte do povo, a soberania popular “[...] é a fonte única de que procedem todos os poderes públicos do Estado”. (PAULO e ALEXANDRINO, 2015, p. 80)

Dallari, referindo-se aos princípios norteadores do Estado Democrático, afirma que passou a existir preocupação central com a “participação do povo na organização do Estado, na formação e na atuação do governo, por se considerar implícito que o povo, expressando livremente a sua vontade soberana, saberá resguardar a liberdade e a igualdade.” (DALLARI, 2016, p. 149).

Nesse rumo, o exercício democrático do poder constituinte ocorre pela assembleia nacional constituinte: o povo escolhe seus representantes, que formam o órgão constituinte, incumbido de elaborar a Constituição do tipo promulgada. Com a utilização desse sistema, o povo, legítimo titular do poder constituinte, democraticamente, confere poderes a seus representantes especialmente eleitos para a elaboração e promulgação da Constituição. (PAULO e ALEXANDRINO, 2015, p. 80-81)

No caso do Brasil, o povo exerceu, de forma marcante, a soberania popular durante o processo de elaboração e promulgação da Constituição Federal de 1988. Por outro lado, não pode subsistir o pensamento de que a soberania popular somente será novamente exercida

pelo povo brasileiro caso este decida um dia por fim à atual ordem constitucional, fazendo surgir uma nova constituição. Não, não!

Não se deve olvidar que, como decorrência lógica dessa mesma soberania popular, e até mesmo como forma de a ela dar continuidade e efetividade, faz-se necessário o respeito às normas presentes na Constituição que foi fruto do exercício de tal soberania. De nada adiantaria a promulgação de uma constituição que fosse posterior e rotineiramente vilipendiada.

No caso particular deste trabalho, que tem como foco o estudo da utilização da medida provisória em matéria tributária, como forma de vigiar o respeito à soberania popular, cabe analisar se tal utilização está ocorrendo conforme o regramento constitucional (art. 59 c/c art. 62 da CF/88).

4.2 A Emenda Constitucional nº 32/2001

A Emenda Constitucional nº 32/2001 trouxe para o texto constitucional (art. 62, § 2º) a possibilidade de instituição ou majoração de alguns tributos através de medida provisória.

A esse respeito, Ferreira Filho (1995, p. 235) afirma que: “Trata-se de um grave abuso. Ele importa no mesmo mal que se condenava no decreto-lei, isto é, importa em concentração do poder de administrar com o poder de legislar, uma violação frontal à separação dos poderes”.

Para Hugo de Brito Machado, a edição da Emenda Constitucional nº 32/2001 aconteceu, em grande medida, por conta da débil atuação do Poder Judiciário, representado pelo Supremo Tribunal Federal, em discussões que envolviam a utilização de medida provisória em matéria tributária. Nas palavras do grande tributarista:

Melhor teria sido o controle efetivo da edição de medidas provisórias pelo STF, pois a Emenda Constitucional 32, ao estabelecer restrições que seriam desnecessárias se a Corte Maior não tivesse admitido o abuso nas edições e principalmente nas reedições de medidas provisórias, terminou legitimando aquelas práticas indevidas. (MACHADO, 2017, p.84)

Sabbag (2017, p. 83) afirma que “[...] subsiste terreno fértil a críticas severas à possibilidade trazida pela Emenda, permitindo-se à MP o exercício de uma função típica de lei – criar e aumentar imposto”.

E, ainda na esteira de veemente crítica à referida emenda, o mesmo autor prossegue: “É fato que uma emenda constitucional que afronta os princípios constitucionais tributários,

decorrencial e reflexamente, estiola direitos e garantias individuais, ferindo de morte, no art.60, § 4º, IV, CF/88, o núcleo imodificável ou cláusula pétrea”. (SABBAG, 2017, p. 84)

E continua o autor, enfatizando que a “EC n. 32, afrontando os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, atinge o núcleo axiológico de tais postulados, v.g., a segurança jurídica, incorrendo em inconstitucionalidade.” (SABBAG, 2017, p. 84)

Questão tormentosa para a doutrina tributarista diz respeito a que espécies de tributo a medida provisória estaria autorizada a manipular, se somente impostos, ou as demais espécies tributárias também. O art. 62, § 2º da Constituição Federal de 1988 afirma que:

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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

O texto, apesar de aparentemente singelo, não o é, permitindo uma dupla interpretação: a primeira, deduz que a menção expressa a impostos significa, precisamente, que o legislador constituinte intentou permitir que apenas tal espécie tributária pudesse ser objeto de instituição ou majoração através de medida provisória; a segunda, por sua vez, interpreta o texto no sentido de que, ao referenciar apenas os impostos, o que o legislador constituinte quis, na verdade, foi estabelecer uma limitação à atuação da medida provisória com relação a tal espécie de tributo, exigindo, para a produção de efeitos no exercício seguinte, a conversão da medida em lei já no ano de sua edição, sob pena de postergação dos seus efeitos, o que não se aplicaria às demais espécies tributárias, as quais, além da possibilidade de instituição ou majoração pela via da medida provisória, não teriam sua cobrança, já no ano seguinte, condicionada à conversão da medida em lei até o final do exercício em que editada.

Luciano Amaro (2017, p. 205) entende que as medidas provisórias podem atuar em quaisquer espécies tributárias, à exceção dos tributos que são reservados ao campo legislativo das leis complementares.

Na mesma linha caminha Ricardo Alexandre, para quem “a restrição relativa à necessidade da conversão em lei no exercício da edição da medida provisória aplica-se exclusivamente aos impostos”, deixando claro o seu posicionamento no sentido de que, “no tocante às demais espécies tributárias, a regra da anterioridade deve ser observada, tomando como referência a data da publicação da MP e não de sua conversão em lei”. (ALEXANDRE, 2011, p. 121)

Em rota completamente oposta, o Professor Eduardo Sabbag defende que a melhor interpretação do texto constitucional é no sentido da admissibilidade de utilização de medida provisória apenas na seara dos impostos, sendo descabido tratar de outras espécies tributárias

utilizando do referido veículo normativo. Para o destacado autor, o “art. 62, § 2º, Constituição Federal de 1988 ao permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, associou-a, com exclusividade, ao campo dos impostos”. (SABBAG, 2017, p. 81)

No âmbito jurisprudencial, há decisões do Supremo Tribunal Federal avalizando a atuação da medida provisória em relação a outras espécies tributárias diversas de impostos, antes mesmo da edição da Emenda Constitucional nº 32/2001. É o caso do voto do Ministro Carlos Velloso, quando de sua relatoria no Recurso Extraordinário RE 138.284/CE-1992:

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 tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n. 22, de 06-12-1988, foi convertida na Lei n. 7.689, de 25-12-1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição fora criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional.

Portanto, para parte da jurisprudência pátria, e o que mais importa para este trabalho, para parte da doutrina tributarista, o campo de atuação da medida provisória em matéria tributária não está adstrito aos impostos, do que discordam outras vezes doutrinárias respeitáveis.

Ainda sobre o impacto trazido pela promulgação da Emenda Constitucional nº 32/2001, contundente é a lição de José Roberto Vieira, para quem:

[...] essa emenda constitucional é portadora de algum mel e muito veneno [...] Aliás, promulgada em 11 de setembro de 2001, mesma data dos ataques terroristas a Nova Iorque e Washington, quiçá pudéssemos identificá-la, por analogia, como algo próximo de um ataque terrorista ao Estatuto Supremo. (VIEIRA, 2004, p. 212)

É possível perceber, portanto, que a Emenda Constitucional nº 32/2001, a qual prevê a possibilidade de instituição ou majoração de alguns tributos através de medida provisória, é objeto de severas críticas doutrinárias, a despeito de haver vozes que ecoam a seu favor na doutrina tributarista e, principalmente, nos tribunais brasileiros.

4.3 A instituição e a majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da separação dos poderes

Diante de tudo o que foi exposto neste tópico, parece não ser tarefa simples chegar-se à conclusão sobre a legitimidade ou não da instituição e majoração de tributos através de medida provisória frente ao princípio da separação dos poderes.

Apesar de mais uma vez salientar-se que as conclusões deste trabalho foram embasadas nos pensamentos doutrinários, e não nos jurisprudenciais, achou-se pertinente

trazer à baila, por extremamente pedagógicas que são, as palavras do Ministro Celso de Mello, durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 239.286-6/PR, que assim se pronunciou:

Devo ressaltar [...] a minha posição pessoal que, estimulada por permanente reflexão sobre o tema, repudia a possibilidade constitucional de o Presidente da República, mediante edição de medida provisória, dispor sobre a instituição ou a majoração de qualquer tributo. 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 dos poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processos legislativos de caráter autocrático – que se imponham limites materiais ao uso extraordinário da competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República. É natural – considerando-se a crescente complexidade que qualifica as atribuições do estado contemporâneo – que lhe concedam meios institucionais destinados a viabilizar produção normativa ágil que permita, ao Poder Público, em casos de efetiva necessidade e de real urgência, neutralizar situações de grave risco para a ordem pública. [...] Esse comportamento governamental faz instaurar, no plano do sistema político-institucional brasileiro, uma perigosa práxis descaracterizadora da natureza mesma do regime de governo consagrado na Constituição da República. (STF, RE nº 239.286-6/PR, 1999)

E, para que se chegasse a um destino conclusivo neste tópico, decisivas foram as contundentes palavras de Roque Antônio Carraza, fazendo duras críticas à Emenda Constitucional nº 32/2001 nos trechos em que ela dispõe sobre as medidas provisórias, salientando o desrespeito ao princípio da separação dos poderes:

Todavia obtemperamos que tal Emenda Constitucional, na parte pertinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação de Poderes. Como se isso não bastasse, a mesma EC n. 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente consentidos por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais “latu sensu”. (CARRAZA, 2008, p.276-277)

Assim, diante de tais ensinamentos e de todas as demais críticas doutrinárias aqui já estudadas a respeito do conteúdo da Emenda Constitucional nº 32/2001, pode-se inferir que a instituição e a majoração de tributos através de medida provisória não está alinhada ao princípio da separação dos poderes, menosprezando especialmente a soberania popular, ao desrespeitar o poder que emanou do povo através do legislador constituinte originário, o qual quis proibir que atos com características autocráticas, emanados do Poder Executivo, fossem

responsáveis por submeter o povo a uma imposição tributária mais gravosa e por ele não consentida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, pode-se afirmar que o tema do presente trabalho é matéria que acaba dividindo a doutrina tributarista.

Pode-se concluir, embasados nos ensinamentos da doutrina majoritária, que a utilização da medida provisória para a instituição ou majoração de tributos não está em desacordo com o princípio da irretroatividade tributária e com o princípio da anterioridade tributária, principais vertentes da segurança jurídica na tributação.

Noutro giro, pode-se concluir que o princípio da separação dos poderes acaba sendo desrespeitado quando o executivo atua como se legislativo fosse, instituindo ou aumentando tributos pela via da medida provisória.

Ademais, no caso brasileiro, o próprio legislativo andou mal ao promulgar emenda constitucional aumentando o arsenal legislativo nas mãos do executivo, em atitude de total menosprezo à vontade popular expressa pela Assembleia Nacional Constituinte, e consubstanciada pelo legislador constituinte originário.

Ainda na perspectiva da afronta à separação dos poderes, pode-se inferir que a soberania popular também é afetada em tal contexto, uma vez que o povo, legítimo detentor do poder estatal, tem diminuída significativamente sua participação no processo de criação e aumento dos tributos que lhes serão impostos, sendo compelidos a pagá-los ainda que sem com isso consentir, nem ao menos indiretamente.

Já no que se refere à legalidade tributária, diante de tudo o que aqui se estudou, é forçoso concluir que tem sido vilipendiada quando o poder público decide instituir ou aumentar tributos utilizando-se da medida provisória. O postulado não pode ser solapado pela criação de caminhos tortuosos para o atingimento de fins, no mais das vezes, nada nobres, e que surgem precisamente na tentativa de se burlar o caminho escorreito, difícil, demorado, porém reto, que é o da legalidade, o qual ganha contornos ainda mais rígidos quando se refere ao fenômeno da tributação.

Assim, diante da constatação pelo desrespeito ao princípio da legalidade tributária, bem como ao princípio da separação dos poderes, conclui-se pela ilegitimidade da instituição e da majoração de tributos por intermédio de medida provisória.

Espera-se que as instituições responsáveis pela conservação do Estado Democrático de Direito estejam sensíveis e atentas ao mal que reside em se permitir tal prática.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 14 nov. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 103/2003**, de 1º de janeiro de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683.htm>. Acesso em 14 nov. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 805/2017**, de 30 de outubro de 2017. Posterga ou cancela aumentos remuneratórios para os exercícios subsequentes, altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, e a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, quanto à alíquota da contribuição social do servidor público e a outras questões. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv805.htm>. Acesso em 14 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 140.669-1/PE**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília – DF, 02 de dezembro de 1998. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>>. Acesso em 14 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 239.286-6/PR**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília – DF, 09 de novembro de 1999. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo171.htm#Princípio da Reserva de Lei>>. Acesso em 26 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 654**. Brasília – DF, 13 de outubro de 2003.

Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2246>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. E-Book. ISBN 978-85-472-1681-8.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14. ed. São Paulo: Método, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-Book. ISBN 978-85-472-1672-6.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e medida provisória: mel e veneno. *In*: Fischer, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.