

# SISTEMA TRIBUTÁRIO: IMPACTOS NO CONTEXTO DA RELEVÂNCIA E URGÊNCIA

*Ives Gandra Martins*<sup>1</sup>

O sistema tributário brasileiro é conformado por rígido regime para garantia dos contribuintes, pouco admitindo medidas excepcionais, a título de relevância e urgência, linha esta que vem de textos constitucionais anteriores.

A Suprema Corte já, repetidas vezes, decidiu que a urgência e relevância apenas deveriam ser invocadas, em Medidas Provisórias, em casos excepcionalíssimos. Transcrevo duas ementas:

*“Esta Suprema Corte somente admite o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e urgência na edição de medida provisória em casos excepcionalíssimos, em que a ausência desses pressupostos seja evidente.*

---

1. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e RS, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; ex-Presidente da Academia Paulista de Letras-APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo-IASP.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

[**ADI 2.527 MC**, rel. min. Ellen Gracie, J. 16-8-2007, P, DJ de 23-11-2007.]

*Conforme entendimento consolidado da Corte, os requisitos constitucionais legitimadores da edição de medidas provisórias, vertidos nos conceitos jurídicos indeterminados de “relevância” e “urgência” (art. 62 da CF), apenas em caráter excepcional se submetem ao crivo do Poder Judiciário, por força da regra da separação de poderes (art. 2º da CF).*

[**ADC 11 MC**, voto do rel. min. Cezar Peluso, J. 28-3-2007, P, DJ de 29-6-2007.]

= **ADI 4.029 MC**, rel. min. Luiz Fux, J. 8-3-2012, P, DJE de 27-6-2012”.

É de se lembrar que quando da edição do Decreto-lei 1940/82 introduzindo a cobrança do Finsocial, discutiu a Suprema Corte se haveria urgência na edição do diploma e decidiu que, apesar da editada em maio, só deveria entrar em vigor em 1º de Janeiro de 1983, aceitando a imposição pelo instrumento legislativo, de resto confirmado pelo Congresso, mas não o prazo para ganhar eficácia impositiva.

É de se lembrar, ainda, que o parágrafo 2º, do artigo 62 da CF, assim redigido:

“§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)” ,

apesar de serem ínsitas a relevância e urgência nas Medidas Provisórias, amarrou a edição de tal veículo legislativo a princípios protetores do sujeito passivo da relação tributária.

Comentei o dispositivo, como se segue:

*“O dispositivo vem corrigir interpretação, não atalhada pela Suprema Corte, de que medida provisória editada no final do exercício, se convertida em lei nos trinta dias subsequentes, poderia majorar tributos sem ferir o princípio da anterioridade (art. 150, III, b, da CF).*

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*De rigor, a lei convertida o era no primeiro mês do exercício da cobrança, mas a edição da medida provisória no ano do exercício anterior servia de anteparo ao governo que, sempre que não obtinha quórum para aprovação das leis dentro do período, lançava mão de tais expedientes.*

*A disposição coloca um ponto final a tal conveniente interpretação, admitindo medida provisória para instituição ou majoração de tributos desde que seja convertida em lei dentro do próprio exercício.*

*Salutar a correção por texto constitucional da distorção provocada pela elasticidade ofertada pelo constituinte de 1988 ao Poder Executivo federal” (página 499, volume 4, tomo I, “Comentários a Constituição do Brasil” – Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins - 3ª Edição atualizada, ed. Saraiva, São Paulo).*

O próprio empréstimo compulsório, que foi introduzido na Lei Suprema pelo artigo 148, na audiência pública em que participei a convite dos constituintes, sugeri e foi aceita a tese de que nos empréstimos para obras públicas fosse respeitado o princípio da anterioridade, algo por Hamilton Dias de Souza e por mim reiterado mais tarde perante o grupo de parlamentares, que se auto intitulou “Centrão”, em plenário, tendo a redação do inciso II do dispositivo assim restado redigido:

*“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: (...)*

*II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”.*

Comentei-o como se segue:

*“O texto da Comissão de Sistematização não continha o requisito da urgência em sua criação. Hamilton Dias de Souza e eu mesmo, quando chamados pelo grupo liderado por Roberto Cardoso Alves, José Lourenço, Bonifácio Andrade e José Lins a preparar um anteprojeto substitutivo, acrescentamos a segunda condição para evitar obras públicas consideradas relevantes politicamente, mas sem caráter de urgência.*

Tal acréscimo, felizmente, foi mantido no plenário, com o que se reduziu o espectro negativo da medida, capaz de tornar

inútil todo o sistema, na medida em que, sempre que as demais imposições fiscais fossem insuficientes, o caminho do empréstimo compulsório seria uma válvula de escape ilimitada.

Os Deputados Francisco Dornelles e José Serra, que se opuseram à medida, conseguiram, por outro lado, a necessidade de maioria absoluta para sua aprovação, assim como a submissão ao princípio da anterioridade.

À evidência, a sujeição da hipótese ao princípio da anterioridade, expressamente colocada, exclui de tal tutela as demais modalidades de empréstimo.

Parece-me correto, como já disse, que, em caso de guerra ou calamidade, não se submeta o empréstimo compulsório ao referido princípio, na medida em que tal sujeição poderia inviabilizar seu objetivo. Declarada uma guerra ou ocorrida a calamidade, tais recursos necessários poderiam tornar-se inúteis, se tivessem que ser obtidos apenas no ano seguinte.

Poder-se-á objetar que o princípio da anterioridade torna desnecessário o caráter de urgência a que se refere o inciso II, visto que não há como considerar de urgência empréstimo que, uma vez aprovado, só poderá ser exigido no exercício seguinte.

A objeção, quando preparamos o anteprojeto, não foi levantada, posto que se tinha o receio, pelo enfraquecimento do princípio da anterioridade nas discussões da Comissão de Sistematização, de que também para tais investimentos não viesse a ser aplicado, com o que, objetivando garantir o contribuinte, sugerimos os freios.

De rigor, com a urgência, de um lado, e o princípio da anterioridade, de outro, parece-me que apenas os investimentos públicos relevantes, que se configuram “necessários» em fim de exercício, poderão ser objeto do respectivo empréstimo.

Tal interpretação leva-me a considerar que um investimento público relevante idealizado em janeiro ou fevereiro de um exercício não poderá ser financiado por empréstimo compulsório, à falta do caráter de urgência, que lhe é essencial.

No passado, colocou-se o problema se caberia ou não ao Poder Judiciário examinar os critérios discricionários do Poder Executivo, no que diz respeito à urgência ou à relevância.

Quando o Supremo Tribunal Federal decidiu que o Finsocial era um imposto inominado e não uma contribuição social, com o que sua cobrança no ano de 1982 foi tida por inconstitucional, à

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

evidência, poderia ter considerado todo o imposto inconstitucional, posto que sua aprovação em maio de 1982 para vigor em janeiro de 1983 tiraria o caráter de urgência necessário a sua aprovação por decreto-lei.

A interpretação pretoriana orientou-se, todavia, no sentido de que não só o Poder Executivo pensava ter direito a exigir o tributo, de imediato, com o que subjetivamente a urgência se configurava, como, por outro lado, a conjunção ou do art. 55 da Emenda Constitucional n. 1/69 era interpretada por muitos juristas como alternativa e não aditiva.

Parece-me, pois, que aquela orientação, por específica, não se aplicaria ao caso concreto em que a urgência e o princípio da anterioridade exigem investimento projetado em fim de exercício para execução no começo do outro, com recursos a serem obtidos apenas no início do ano seguinte.

Tal interpretação, que foi aquela por mim apresentada aos constituintes ao sugerir a redação por eles aceita, é a que me parece mais adequada. ” (p. 128 a 131 do volume 6 tomo I, “Comentários a Constituição do Brasil” – Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins -, 2ª. edição atualizada).

O artigo 150, incisos I a VI da CF, representam, de rigor, garantias ao contribuinte, que limitam o poder de tributar. Perante os constituintes expus minha tese que a norma tributária é uma norma de rejeição social, pois a imposição é sempre maior que a necessária para atender o Estado prestador de serviços e as benesses dos detentores do Poder, incluindo a carga da corrupção sempre presente na administração pública, em todos os períodos históricos e espaços geográficos.

Estão assim redigidos:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

*III - cobrar tributos:*

- a) *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*
- b) *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

*V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;*

*VI - instituir impostos sobre:*

- a) *patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*
- b) *templos de qualquer culto;*
- c) *patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
- d) *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.*

Esta é a razão pela qual a urgência e relevância devem ser examinados como requisitos excepcionais, no que diz respeito à imposição tributária, não se justificando, nos momentos de calamidade pública, se não a utilização do empréstimo compulsório, cujo inciso I o justifica, como se lê:

*“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*

*I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ....”.*

Por ser rígido o sistema, nesses momentos, é o único veículo constitucional permitido ao legislador, pois sua imposição não se submete ao princípio da anterioridade, como aquele é destinado ao aumento das alíquotas, quanto aos demais tributos, excetuados os impostos sobre operações financeiras, importação e exportação, que são tributos regulatórios do mercado e do comércio exterior e o IPI, que tem uma função

mista arrecadatória e regulatória da produção industrial. Há, à evidência, a hipótese de impostos extraordinários por motivo de conflito externo ou eminência do mesmo.

O certo é que perante uma calamidade, o aumento de tributos não é o caminho ideal, pois tira forças da sociedade para reagir, com seus próprios meios.

A política extrafiscal, todavia, nestes momentos é aconselhável.

Lembro-me, em 1964, por decorrência do discurso que pronunciei no 1º Congresso das Comunidades Portuguesas, no Castelo de Guimarães, em cujas terras Afonso Henriques derrotou os espanhóis em 1128, na Batalha de São Mamede, lançando as sementes da independência de Portugal, que fui levado à residência do Presidente do Conselho de Portugal, Oliveira Salazar.

Durante conversa que durou mais de meia hora contou-me da observação que fizera ao Presidente Truman, quando da discussão da cessão de área para a base americana em Açores. Truman dissera, então, que com o Plano Marshall, eles americanos iriam permitir que os europeus adotassem “the american way of life”, pois tais incentivos recuperariam a economia da Europa. Retrucou, Salazar, todavia, que não tinha dúvida que o Plano Marshall seria importante para recuperação europeia, mas os europeus eram orgulhosos demais para admitirem no futuro tal relevância e que nunca aceitariam a forma de viver dos americanos, válida para os Estados Unidos e não para Europa.

O certo é que, nas calamidades, os incentivos são relevantes, lembrando-se que o Centro “for tax policy and Administration” da OCDE, admitiu quatro fases de políticas públicas para enfrentar a pandemia, a saber: 1) resposta imediata, 2) redução dos impactos à luz da capacidade de manutenção das forças produtivas, 3) superação, 4) recuperação econômica e de arrecadação tributária.

Arthur Ferreira Neto e Alexandre Ravanello lembram que:

*“Em recente estudo realizado pelo Instituto Insper, foi identificada, em 43 países, a adoção de medidas estatais que visam a flexibilizar o cumprimento de normas tributárias, com o intuito de garantir algum alívio aos contribuintes. Conforme podemos observar no quadro abaixo, foram identificadas, no referido estudo, 166 medidas tributárias diferentes, as quais podem ser separadas em categorias diversas, tais como o diferimento no pagamento de tributos, a postergação no cumprimento de obrigações acessórias, a diminuição temporária da carga tributária, a redução de encargos moratórios, a devolução de tributos, dentre outras medidas.*

<i>Categoria de Medidas</i>	<i>Ocorrências</i>
<i>Devolução de tributos</i>	<b>9</b>
<i>Diferimento de obrigação acessória</i>	<b>19</b>
<i>Diferimento do tributo</i>	<b>83</b>
<i>Outras medidas</i>	<b>13</b>
<i>Redução de carga tributária</i>	<b>26</b>
<i>Redução de encargos moratórios</i>	<b>16</b>
<i>Total geral</i>	<b>166</b>

(Pandemia Covid's e a flexibilização de institutos tributários: a importância dos juízos de Equidade em calamidades públicas, RDTA 45, p. 538).

No Brasil, diversos atos legislativos e administrativos seguiram esta linha implementadora, como as Medidas Provisórias 899, 932, 9127/20, Decretos n.ºs. 10305, 10285, 10302, Resoluções n.ºs 17, 22, 23 da Camex, Portaria MC 139, 150, 103, Portaria PGFN 7820 e 7821, Portaria RFB 543, 555, Portaria conjunta n.º 555, IN 1930, 1932, objetivando suspensão de prazos de recolhimento de tributos, redução de alíquotas, diferimento do recolhimento e prorrogação do prazo de entrega de declarações, de certidões negativas, de declaração de débitos e créditos tributários.

Ferreira Neto e Ramagnoli são favoráveis à adoção da equidade para salvar empresas, baseado no inciso IV do artigo 108 do CTN, cuja redação e a seguinte

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

.....

IV - a equidade.”,

visto que medidas paliativas, como prorrogação de prazos, podem ser insuficientes, ofertando um elastério maior para que as empresas possam se recuperar.

O certo é que numa calamidade pública que afetou a vida de aproximadamente seis milhões de brasileiros contaminados com mortes de mais de 170 mil, quando escrevo este artigo, e produziu uma queda do PIB em 2018 entre 5 a 6% e um endividamento público na casa de 100% do PIB exigirá uma vigorosa recuperação econômica futura e um ajuste das contas públicas. O Governo Federal, porém, não dá sinais de que pretende fazer, por força da campanha antecipada para reeleição presidencial, assim como da insensibilidade dos Poderes Judiciário e Legislativo de fazerem o sacrifício necessário, que, de rigor, não fizeram até agora, mantendo seus privilégios e benefícios em subsídios e benesses. Outros países, ao contrário do Brasil, abriram mão destas vantagens para unirem-se ao sofrimento da sociedade, com perda de empregos e salários.

Se não fizer o Governo Federal, com aval dos Três Poderes, um real ajuste de contas públicas, em breve não conseguirá rolar sua dívida – cada vez o faz com prazos sempre mais curtos – verá a fuga de recursos para moedas estáveis, não controlará o câmbio, gerará inflação de preços, a qual implicará um processo inflacionário geral, obrigando a aumento de juros e dificultando a recuperação econômica.

E pensar em elevar a tributação, neste quadro, será um suicídio financeiro e político, pois retardará ainda mais o retorno à normalidade.

Como analisei em meus artigos “A omissão burocrática”, “O Supremo Tribunal Federal e o consequencialismo

jurídico”, “Sobre privilégios e tartarugas” e “Por que as democracias não crescem?”, publicados nos jornais do Estado e a Folha de São Paulo, se não houver um corte na própria carne, ou seja, reduzir-se a carga burocrática para que a carga tributária não sufoque, não teremos horizontes de recuperação futura, pois, no Brasil, a carga tributária é definida pela carga burocrática em privilégios e desperdícios, que sangram as reservas da Nação e não permitem ao povo brasileiro crescer, como todos desejariam.

Em outras palavras, ao terminar este artigo, a urgência e relevância, razoavelmente utilizadas como requisitos para minorar o peso dos tributos, não poderão ser utilizadas para aumentar a carga tributária pós-pandemia, a fim de não impedir a recuperação econômica, pois como dizia Marshall o poder de tributar implica, não poucas vezes, o poder de destruir.