



Legalidade tributária e medidas provisórias rejeitadas pelo Congresso

16/03/2026

Embora haja importantes divergências doutrinárias sobre o conteúdo e o alcance da legalidade tributária, tema que será objeto de livro que lançarei em breve, podemos afirmar que, independentemente de controvérsias teóricas, a premissa de que a exigência de tributos depende sempre de uma manifestação, prévia ou posterior, do Poder Legislativo é inquestionável.

É considerando essa ponderação inicial que vamos analisar um tema bastante interessante: a interpretação do artigo 62, §§ 3º e 11, e sua interação com o artigo 150, I, ambos da Constituição.

A questão que queremos responder é: quando o Poder Executivo edita uma medida provisória (MP) que não é apreciada ou é rejeitada pelo Congresso, as relações jurídico-tributárias estabelecidas durante a sua vigência se mantêm por ela regidas ou, em razão da legalidade tributária, tributos exigidos com base em MP rejeitada pelo Poder Legislativo tornam-se indevidos?

Artigo 62, §§ 3º e 11

O artigo 62 da Constituição autoriza o presidente da República a editar MPs, com força de lei, em caso de relevância e urgência, devendo submetê-las, de imediato, ao Congresso. Trata-se de instrumento normativo que, embora excepcional, tem sido amplamente utilizado na prática institucional brasileira, inclusive em matéria tributária.

Com a Emenda Constitucional (EC) nº 32, de 2001, foram introduzidas modificações significativas no regime jurídico das MPs. Para os fins desta coluna, interessam-nos especialmente os §§ 3º e 11 do artigo 62.

O § 3º estabelece que as MPs perderão eficácia desde a edição se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma vez por igual período. Nesse caso, cabe ao Congresso disciplinar, por decreto legislativo (DL), as relações jurídicas decorrentes da MP rejeitada ou que tenha perdido a eficácia. Trata-se, portanto, de perda de eficácia com efeitos retroativos, ou seja, a MP não convertida é considerada como se jamais tivesse existido no ordenamento jurídico, ressalvada a possibilidade de o Congresso regular as situações que se constituíram durante o período de sua vigência.

Já o § 11, que se articula diretamente com o § 3º, prevê que, não editado o DL no prazo de sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia da medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante a sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

Este último dispositivo merece especial atenção. O que ele determina, em termos práticos, é que a inércia do Congresso — a não edição do DL previsto no § 3º — implica a manutenção dos efeitos produzidos pela MP durante o período em que esteve em vigor, ainda que expressamente rejeitada pelo Poder Legislativo. Em outras palavras, o § 11 cria uma espécie de ultrafeito da MP rejeitada ou não apreciada, preservando as relações jurídicas por ela constituídas.

A lógica subjacente ao § 11 é clara: trata-se de proteger a segurança jurídica e a boa-fé daqueles que pautaram a sua conduta com base em ato normativo que, enquanto vigente, possuía força de lei. O dispositivo busca evitar um vácuo normativo que poderia acarretar consequências práticas graves, especialmente em situações em que atos já foram praticados com base na medida provisória e não poderiam ser facilmente revertidos.

§ 11 do art. 62 e a proteção da confiança legítima

O § 11 do artigo 62 tem por finalidade proteger a confiança daqueles que pautaram suas condutas com base em MP enquanto ela vigorava. Trata-se de uma aplicação específica do princípio da proteção da confiança legítima. O particular que, diante de ato normativo com força de lei, praticou atos e constituiu relações jurídicas, não pode ser surpreendido pela perda retroativa de eficácia da MP, sem que lhe seja assegurada alguma forma de transição, salvo quando houver manifestação legislativa em sentido contrário, por meio de DL.

A questão que se coloca, contudo, é diversa: pode o Estado invocar, em seu favor, a proteção da confiança contra o contribuinte para manter a exigência de um tributo cuja instituição foi rejeitada pelo Poder Legislativo?

A resposta nos parece negativa, por mais de uma razão. Em primeiro lugar, a proteção da confiança é um instituto que, em sua origem e em seu desenvolvimento doutrinário, opera como limite ao poder estatal em favor do particular. É o cidadão que confia nos atos do Estado, e não o inverso. Transpor esse instituto para permitir que o Estado se valha dele contra o contribuinte já representaria, por si só, uma inversão de sua lógica fundamental.

Em segundo lugar, e de forma ainda mais decisiva, a proteção da confiança pressupõe que a expectativa invocada seja legítima. Ora, quando o Congresso rejeita uma MP que instituiu tributo, o que se tem é uma manifestação inequívoca do Poder Legislativo de que aquela exação não deve existir. A partir desse momento, qualquer expectativa de arrecadação fundada na medida provisória rejeitada deixa de ser legítima.

Segurança jurídica orçamentária e ilegalidade tributária

Em coluna anterior ([aqui](#)), tive oportunidade de sustentar que a segurança jurídica não é um princípio unidimensional que opera exclusivamente como escudo do contribuinte. Ao contrário, trata-se de um princípio da atividade financeira do Estado que, como tal, também protege a expectativa de arrecadação. Da mesma forma que a Constituição prevê regras de legalidade, anterioridade e irretroatividade para conferir previsibilidade ao contribuinte, o texto constitucional estabelece uma estrutura orçamentária voltada a assegurar a estabilidade das finanças públicas.

Poder-se-ia, portanto, cogitar que a manutenção da exigência de tributos instituídos por MP rejeitada encontraria amparo em uma dimensão de segurança jurídica orçamentária — a proteção da expectativa de arrecadação do Estado.

Esse argumento, contudo, não resiste a um exame mais detido. Embora se reconheça a existência de uma dimensão orçamentária da segurança jurídica, ela não pode se realizar por meio de uma desconsideração tão flagrante da legalidade tributária. A segurança jurídica orçamentária pressupõe que a arrecadação se funde em bases legais válidas ou, ao menos, que haja havido uma expectativa legítima de arrecadação por parte do Estado.

Há que distinguir, portanto, duas situações. Quando o Estado arrecada com base em uma lei cuja constitucionalidade é questionada, mas que percorreu regularmente o processo legislativo e foi aprovada pelo Congresso, há uma presunção de constitucionalidade que ampara a expectativa estatal de arrecadação. A lei existe, está em vigor e produz efeitos até que seja eventualmente declarada inconstitucional. Nesses casos, em algumas situações — mas não sempre —, faz sentido que se estabeleçam os marcos temporais de eventual declaração de inconstitucionalidade de forma a preservar a segurança orçamentária do Estado.

A situação é radicalmente diversa quando se trata de MP rejeitada ou não apreciada pelo Poder Legislativo. Nesse caso, o ciclo de aprovação legislativa não apenas não se completou, mas também foi expressamente interrompido por uma manifestação, expressa ou tácita, contrária do Congresso. Não há lei, não há presunção de constitucionalidade a ser invocada, e a expectativa de arrecadação não encontra qualquer suporte no ordenamento jurídico. A diferença entre as duas hipóteses não é de grau, mas de natureza: numa, discute-se a validade de um ato legislativo existente; noutra, pretende-se tributar com base em ato que o Poder Legislativo rejeitou.

§ 11 do art. 62 e a sua interpretação conforme o art. 150, I, da Constituição

Como apontamos na introdução deste texto, as controvérsias sobre o conteúdo e o alcance da legalidade tributária não abalam a convicção de que a autorização para a tributação depende sempre de manifestação do Poder Legislativo. Este é o conteúdo mínimo, irreduzível, da legalidade tributária — um conteúdo que independe da posição que se adote nos debates sobre tipicidade, indeterminação conceitual ou delegação normativa. Ninguém sustenta, em qualquer das correntes doutrinárias existentes, que seja possível tributar sem qualquer manifestação legislativa.



É precisamente esse conteúdo mínimo que está em jogo na interpretação do § 11 do artigo 62 em matéria tributária. Se o Congresso rejeitou a MP que instituiu ou majorou tributo, não houve autorização legislativa para a tributação — houve, na verdade, uma expressa ou tácita desautorização. Manter a exigência do tributo com base no § 11, nesse cenário, não é apenas uma questão de interpretação discutível, é a negação do próprio núcleo essencial da legalidade tributária.

Daí a necessidade de uma interpretação conforme a Constituição do § 11 do artigo 62. Se o dispositivo fosse interpretado de modo a permitir a tributação com base em MP rejeitada pelo Congresso Nacional, a própria EC nº 32, de 2001, que o introduziu, seria inconstitucional por violação à cláusula pétrea do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição, que protege os direitos e garantias individuais — entre os quais se insere a legalidade tributária prevista no artigo 150, I.

Diante de tudo o que foi exposto, a conclusão que se impõe é que o § 11 do artigo 62 deve necessariamente ser interpretado em conjunto com o artigo 150, I, da Constituição. Lido isoladamente, o dispositivo pode sugerir a manutenção automática e irrestrita dos efeitos de qualquer MP não convertida em lei. Examinado de modo combinado com o artigo 150, I, o seu alcance revela-se mais limitado: o § 11 preserva as relações jurídicas constituídas em favor dos particulares que agiram de boa-fé durante a vigência da medida provisória, mas não autoriza a manutenção de incidência tributária que o Poder Legislativo não aprovou. [1]

ADPF 216 e os limites do § 11 do art. 62 na jurisprudência do STF

O STF tem, como regra, aplicado o § 11 do artigo 62 da Constituição para manter os efeitos de MPs rejeitadas ou que perderam a sua eficácia, quando não editado o DL previsto no § 3º. Essa orientação é coerente com a finalidade do dispositivo, que é preservar a segurança jurídica das relações constituídas durante a vigência da MP.

Nada obstante, o Tribunal já sinalizou que a aplicação do § 11 não é irrestrita e deve ser feita com cautela. Na ADPF 216, julgada pelo Plenário em 14 de março de 2018, sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia, discutiu-se a extensão dos efeitos da Medida Provisória nº 320/2006, que havia criado os chamados Centros Logísticos Industriais Aduaneiros (Clias). A referida MP foi rejeitada pelo Senado em dezembro de 2006, sem que tenha sido editado o DL previsto no § 3º do artigo 62. Diante da inércia congressual, algumas empresas obtiveram decisões judiciais determinando que a Receita Federal apreciasse pedidos de licenciamento para a exploração de Clias protocolados durante a vigência da MP, com fundamento no § 11.

O Supremo, por maioria, julgou procedente a arguição e afastou a aplicação do § 11 aos pedidos que não haviam sido efetivamente examinados durante a vigência da MP. Contudo, como consta na ementa do acórdão, o STF entendeu que “o § 11 do artigo 62 da Constituição visa garantir segurança jurídica àqueles que praticaram atos embasados na medida provisória rejeitada ou não apreciada, mas isso não pode se dar ao extremo de se permitir a sobreposição da vontade do chefe do Poder Executivo sob a do Poder Legislativo, em situações, por exemplo, em que a preservação dos efeitos da medida provisória equivalha à manutenção de sua vigência. Interpretação diversa ofenderia a cláusula pétrea constante do artigo 2º da Constituição, que preconiza a separação entre os Poderes”.

Embora o caso não versasse sobre matéria tributária e o STF não tenha enfrentado os argumentos específicos que desenvolvemos nesta coluna, os fundamentos da decisão oferecem apoio relevante à posição aqui sustentada. Se a Corte reconheceu, à luz da separação de poderes, que o § 11 não pode ser aplicado de forma a perpetuar indefinidamente os efeitos de uma MP rejeitada, parece-nos que a mesma cautela se impõe — com ainda maior razão — quando se trata de manter a exigência de tributos instituídos por MP não convertida em lei. Nesse campo, ao argumento da separação de poderes, soma-se a legalidade tributária do artigo 150, I, garantia fundamental do contribuinte, protegida como cláusula pétrea.

Estudo de caso: imposto de exportação da MP nº 1.163/23

Para que a discussão não permaneça no plano abstrato, vale examinar um caso concreto. Por meio da MP nº 1.163/2023, publicada em 1º de março de 2023, o Poder Executivo estabeleceu uma alíquota de 9,2% para o Imposto de Exportação incidente sobre a exportação de óleos brutos de petróleo, com vigência até 30 de junho daquele ano.

A MP 1.163 não foi convertida em lei. Seu prazo de vigência se encerrou em 28 de junho de 2023. Embora tenha sido apresentado o PDL nº 184/2023, que propunha a suspensão das relações jurídicas constituídas com base no artigo 7º da medida provisória, o DL previsto no § 3º do artigo 62 nunca foi editado. Aplicou-se, assim, o § 11, mantendo-se a exigência do Imposto de Exportação em relação aos fatos geradores ocorridos durante a vigência da MP.

Trata-se de um caso emblemático. O Congresso não autorizou a tributação. Pelo contrário, a rejeitou. Manter a exigência do tributo nesse cenário é, precisamente, a situação que, como sustentamos ao longo desta coluna, a legalidade tributária não nos parece tolerar.

A atualidade do tema se confirma com a edição, em 12 de março de 2026, da MP nº 1.340, que autoriza a concessão de subvenção econômica à comercialização de óleo diesel e dispõe sobre o imposto de exportação incidente sobre esse produto. A estrutura é semelhante à da MP 1.163/2023: o Poder Executivo utiliza o imposto de exportação como mecanismo de compensação fiscal. Caso a MP 1.340 não seja convertida em lei pelo Congresso, estaremos diante de situação idêntica àquela aqui analisada, e a resposta do ordenamento jurídico deverá ser a mesma: a legalidade tributária não admite que o Estado exija tributo com base em MP rejeitada, expressa ou tacitamente, pelo Poder Legislativo.

Conclusão

O § 11 do artigo 62 da Constituição cumpre uma função legítima: proteger a expectativa daqueles que, de boa-fé, pautaram suas condutas com base em medida provisória enquanto ela esteve em vigor. Trata-se de uma norma de proteção do particular, não de um instrumento destinado à manutenção de exigências tributárias rejeitadas pelo Poder Legislativo.

Quando projetado sobre o campo tributário, o § 11 deve ser interpretado em conjunto com o artigo 150, I, da Constituição. Admitir que o Estado cobre tributo com fundamento em MP que o Congresso rejeitou significa aceitar a tributação contra a vontade expressa do legislador, resultado que nenhuma corrente doutrinária sustenta e que, levado às suas últimas consequências, tornaria a própria EC nº 32 inconstitucional por violação à cláusula pétrea.



[1] É importante não confundir a situação aqui analisada com a das medidas provisórias anteriores à EC nº 32 que permaneceram em vigor por força do seu artigo 2º. Naquele caso, a própria EC previu expressamente a continuidade da validade dessas MPs.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mar-16/legalidade-tributaria-e-medidas-provisorias-rejeitadas-pelo-congresso/>