Nesse último ponto reside o cerne da *quaestio juris*: a absoluta diferença que existe entre admitir a dedução de um tributo da base de cálculo de outro e admitir a sua dedução do valor efetivamente devido a título deste outro. Basta que se pense no imposto de renda: todos os tributos a cargo do contribuinte – inclusive a contribuição social sobre o lucro – são dedutíveis de sua base de cálculo; nenhum, contudo, é diretamente compensável com o valor devido apurado na declaração anual, exceção feita ao IR fonte, cuja natureza antecipatória não se discute.

Firmado o cunho antecipatório de receita da contribuição social sobre o lucro que tem o terço do recolhimento mensal da COFINS, impende submetê-lo, levando-se em consideração a óbvia diversidade de bases de cálculo, às regras disciplinadoras da incidência e do cálculo daquela. Isto é, tratamento idêntico é o mínimo que se poderia esperar para a antecipação da contribuição social sobre o lucro. Em outras palavras: o direito de abater da contribuição social sobre o lucro os valores adiantados a título do terço da COFINS decorre diretamente da Constituição, e deve ser instrumentalizado da forma mais ampla possível, de maneira que os créditos eventualmente inaproveitados em determinado período de apuração da CSLL sejam preservados para compensação futura, sem a restrição temporal indevida do art. 8º, § 2º, I, e § 3º da lei em comento.

AS MEDIDA PROVISÓRIAS EM FACE DO PRINCÍPIO DA NÃO-SUPRESA E DA HIERARQUIA DAS NORMAS JURÍDICAS

ÉLCIO FONSECA REIS
- Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito Milton Campos - MG
- Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG
- Advogado

SUMÁRIO: 1. Introdução. **2.** Natureza jurídica das medidas provisórias. **3.** Conceitos de urgência e relevância. **4.** Do princípio da não-surpresa. **5.** Da inconstitucionalidade da reedição de medidas provisórias. **6.** Da hierarquia das leis. **7.** Conclusões. **8.** Referências bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido na doutrina a respeito da natureza jurídica das medidas provisórias, da possibilidade de se instituir ou alterar tributos por esse veículo normativo, bem como do caráter abusivo da reedição de medidas provisórias, prática cuja constitucionalidade é freqüentemente discutida, ainda que sem se formar um consenso satisfatório a respeito.

No presente trabalho procurar-se-á, partindo da análise da natureza jurídica das medidas provisórias (se ato político, ato administrativo etc), investigar as limitações para a veiculação das medidas provisórias, postas na Constituição através dos conceitos de urgência e relevância.

Postos estes parâmetros, passar-se-á à análise da problemática específica da veiculação de medida provisória sobre matéria tributária, quer instituindo, modificando ou majorando tributos, à luz do princípio da não-surpresa do contribuinte.

Por fim, será analisado em qual instrumento legislativo se convertem as medidas provisórias.

2 NATUREZA JURÍDICA DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS

Questão intrigante e de relevância para uma correta análise jurídica das medidas provisórias diz respeito ao seu enquadramento dentro do sistema jurídico legislativo.

Não é pacífica a orientação doutrinária e jurisprudencial a esse respeito; não se sabe se as medidas provisórias são simples atos administrativos, emanadas do órgão executivo no exercício de sua função regulamentar-administrativa, ou ato político, como veículo propulsor de processo legislativo.

A nosso sentir não se justifica a polêmica.

Com efeito, parece-nos extreme de dúvida razoável que as medidas provisórias não possuem natureza legislativa: a uma, por estar ausente requisito formal de validade legislativa; a duas, em virtude de expressa disposição constitucional que lhe atribui tão-somente força e efeitos de lei. Não há, pois, equiparação entre medida provisória e lei perante nosso Direito Constitucional.

Por outro lado, não é possível a consideração das medidas provisórias como mero ato administrativo, posto que estes são conceituados como "declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional".[1]

Celso Antônio Bandeira de Mello[2] explica que os atos administrativos se manifestam através da edição de comandos concretos complementares da lei, ou da própria Constituição, o que ocorre excepcionalmente, sendo, neste último caso, sempre, de modo vinculado.

Américo Masset Lacombe, após analisar diversos conceitos de ato administrativo e compará-los à estrutura das medidas provisórias, conclui:

> "Verifica-se, portanto, que, sendo veiculadora de norma geral e abstrata, a medida provisória não pode ser conceituada como ato administrativo. As medidas provisórias são aquilo que *Celso Antônio Bandeira de Mello* classifica como 'atos políticos ou de governo, praticados com margem de discrição e diretamente em obediência à Constituição....' que 'inobstante também sejam controláveis pelo Poder Judiciário, são amplamente discricionários, além de serem expedidos em nível imediatamente infraconstitucional...' São, portanto, as medidas provisórias atos de governo, que se distinguem dos atos administrativos apenas por serem infraconstitucionais (e não infralegais) e por serem de conteúdo genérico e abstrato, além de possuírem, enquanto em vigor, força de lei."[3]

Pode-se concluir, assim, que as medidas provisórias são atos políticos ou de governo praticados em obediência à Constituição, cuja margem de discricionariedade é delimitada pelos critérios de urgência e relevância eleitos na Carta Magna como pressupostos de validade para a adoção desse veículo de propulsão legislativa. A análise dos conceitos de relevância e urgência será desenvolvida no tópico seguinte.

3 CONCEITOS DE URGÊNCIA E RELEVÂNCIA

As medidas provisórias, para que possam ser consideradas válidas à luz da Constituição da República, produzindo efeitos imediatamente, têm que atender aos requisitos formais estipulados no art. 62, *in verbis*:

> "'Em caso de *urgência e relevância*, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.'
> 'Parágrafo único. As medidas provisórias *perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias*, a partir de sua publicação...'"

Constata-se que para a validade de sua adoção devem estar presentes ambos os requisitos, isto é *urgência e relevância*. Muito se tem discutido a respeito do conteúdo desses termos e se matéria tributária, notadamente os constantes aumentos de tributos, se incluiria nesses conceitos.

---

1 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 173.

2 Em acepção estrita pode-se conceituar ato administrativo com os mesmos termos utilizados, acrescentando as características: concreção e unilateralidade. Daí a seguinte noção: declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legimitimidade por órgão jurisdicional (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Op. cit.*, p. 173).

3 LACOMBE, Amério Masset. Medidas provisórias. *In:* 5º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Grandes temas da atualidade, p. 106.

No tocante à matéria relevante, deve restar assentado que *como tal há que se entender tudo aquilo que objetive proteger ou resguardar o interesse público, ou seja, toda a matéria que necessite de um cuidado especial e imediato por parte do poder público, sob pena de caducidade ou de ineficácia da medida.*[4]

Assentada esta premissa, fácil se torna concluir que não existe relevância para a adoção de medida provisória que vise a modificação de tributos, notadamente o aumento da exação. Isto porque não pode ser considerado como relevante o aumento da carga tributária dos contribuintes, pois este, sem uma contrapartida imediata, ou uma determinada situação fática que demonstre ser essa majoração imprescindível para a prestação efetiva e eficaz de serviços públicos, não autoriza a adoção de tal veículo normativo. Saliente-se que o simples aumento da carga tributária não pode ser utilizado como critério justificador para a adoção de medidas provisórias, haja vista que não se vislumbra nesse, isoladamente, medida necessária para a proteção e/ou resguardo do interesse público.

O critério de urgência não se pode levantar senão pela comparação entre a necessidade a ser suprida e a possibilidade de fazê-lo por via ordinária. Se considerado que, em regime de urgência (art. 64, § 2º) o prazo máximo para a apreciação de um projeto se dá no prazo de 45 dias, sucessivos para a Câmara dos Deputados e Senado Federal, sob pena de se sobrestar a deliberação de quaisquer outros assuntos (inclusive análise de veto, até a manifestação do legislativo), a necessidade de se utilizar da Medida Provisória se fará presente caso não se possa postergar a adoção das providências prescritas na referida medida para o prazo de 90 dias.

O regime de urgência, requerido pelo Presidente da República, determina, nos termos do citado dispositivo, que a votação do projeto de lei (complementar ou ordinária) seja efetivada no prazo impostergável de 90 dias.

Ora, as medidas provisórias têm, como pressuposto de adoção, a existência de caráter de urgência. Este, também, é o fundamento para a requisição de regime de urgência na apreciação e votação de projetos de lei

4 *Américo Lacombe* ensina, na obra citada, que: "Em primeiro lugar, cumpre notar que tanto a relevância como a urgência não podem ser comuns. Tudo que é matéria de lei é relevante. Sempre que o legislador examina fatos que ocorrem na sociedade e valora-os, erigindo-os em hipóteses normativas, está dando a esses fatos relevância jurídica. A relevância, portanto, não há de ser deste tipo, vale dizer relevância comum. A relevância capaz de justificar a emissão da medida provisória, por si só capaz de inverter a ordem de apreciação da matéria pelos Poderes Políticos (Legislativo e Executivo) - pois nela o Executivo se antecipa à aprovação legislativa - deve ser uma relevância em tudo e por tudo excepcional." ... "Mas mesmo que haja relevância jurídica, poderá o Congresso Nacional julgar não haver relevância política e não apreciar a matéria ou rejeitá-la."

de iniciativa do executivo, o que mostra a congruência entre os institutos, revelando que as medidas provisórias devem, obrigatoriamente, ser votadas no prazo prescrito, sob pena de se descaracterizar a urgência prevista. Saliente-se que a iniciativa de projetos que versem sobre matéria tributária é de exclusiva atribuição do Poder Executivo.

Por conseguinte, a urgência somente será verificada caso determinado projeto de lei não possa aguardar o prazo de 90 dias para a sua conversão em lei. Tal conclusão é inarredável, uma vez que a Constituição estabelece o prazo de 90 dias para a votação de projetos sob regime de urgência. Logo, a adoção desse prazo é um imperativo lógico e obrigatório decorrente da aplicação do disposto no art. 64 da Carta, sob pena de se descaracterizar a urgência.

Assim, em virtude do princípio da anterioridade, que será abordado no tópico seguinte, somente na hipótese de restarem menos de 90 dias para o término do exercício financeiro, é que se admitirá, desde que presente o requisito de relevância, a presença do caráter de urgência, pressuposto inarredável para a adoção de medidas provisórias.

Porém, em se tratando de contribuições sociais, no que tange à urgência não subsiste tal justificativa, ou seja, de que no momento da edição da mesma restavam menos de 90 dias para o término do exercício financeiro, o que inviabilizaria a eficácia da norma tributante no exercício seguinte ao da publicação da mesma, em função do princípio da anterioridade. Isto porque como se trata de contribuição para o financiamento da seguridade social, a regra a ser aplicada é a do § 6º do art. 195, que prevê o prazo nonagesimal e não a do art. 150, inciso III, alínea b.

Portanto, não haveria diferença jurídica se o projeto de lei fosse convertido no prazo de 90 dias e não em 30, pois esse interstício temporal não se presta a caracterizar a tão propalada urgência, no caso específico das contribuições sociais, uma vez que a elas não se aplica o princípio da anterioridade.

Saliente-se, outrossim, que a urgência restará descaracterizada, na hipótese, comum nos dias de hoje, de não conversão da medida provisória que veicula norma tributária em lei, pois se há reedições sem vontade política em que as medidas sejam convertidas em lei, não há, efetivamente, urgência.

Por outro lado, a própria Constituição delimita a extensão dos conceitos de relevância e urgência, distinguindo-os, quando se trata de matéria tributária. A análise sistemática do texto constitucional demonstra que *relevância* e *urgência* em matéria tributária não se equiparam à *relevância* e *urgência* autorizadoras das medidas provisórias.

Exemplo dessa distinção pode ser encontrado nas disposições do art. 148 da Constituição Federal que prevê a criação de empréstimo compulsó-

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

Do dispositivo extrai-se que, em matéria tributária, urgência e relevância, mesmo quando existentes, estão submetidas a certas delimitações, que, de modo algum, autorizam a burla das garantias do contribuinte. Se assim não fosse, o preceito do art. 148, ao prever instituição de tributo em caso de relevância e urgência, não teria ressalvado a observância do instrumento apto a instituí-lo (lei complementar, de acordo com o *caput* do artigo) e tampouco feito menção expressa ao princípio da anterioridade (conforme parte final do inciso transcrito).

Conclui-se, portanto, que as medidas provisórias não são, de forma alguma, adequadas à instituição e majoração de tributos, de acordo com o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro.

A Professora *Misabel de Abreu Machado Derzi*[5] ensina:

> "Dessa forma, temos uma primeira delimitação, posta na Constituição, às expressões, aparentemente abertas, relevância e urgência. Trata-se de uma delimitação negativa que *permite afirmar não ser, de modo algum urgente ou relevante, criar tributo novo ou majorar aqueles já existentes.*
>
> *O art. 62 só ganha razoável interpretação se colocado em confronto com o sistema constitucional tributário. E esse se assenta sobre valores como segurança, previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas que têm, na legalidade e na anterioridade, suas mais importantes expressões.* Criar tributo ou aumentá-lo somente poderá ser válido, de acordo com a Constituição, se o instrumento utilizado for a lei ordinária (como regra) ou a complementar (para os empréstimos compulsórios e os impostos novos, criados no exercício da competência residual), atos normativos conciliáveis com o princípio da anterioridade. *As medidas provisórias, em virtude da antecipação de efeitos à própria existência da lei em que se converterão, são veículos que guardam profunda antinomia ao tradicional princípio da anterioridade das leis fiscais.*
> [...]
> "Finalmente se constata que, inseridas as expressões urgência e relevância no contexto normativo da Constituição, confrontadas que sejam com as principais regras do sistema tributário, obtém-se uma total determinação conceitual que permite afastar a possibilidade de utilização das medidas provisórias para criar tributo ou majorar aqueles já existentes.
> [...]
> *Instituir tributo ou majorá-lo não é relevância e urgência, legitimadoras das medidas provisórias, pois as leis que criam tributo novo ou majoram aqueles já existentes têm sua aplicabilidade adiadas para o exercício seguinte ao de sua publicação, graças ao princípio da anterioridade. E, embora existam relevância e urgência em matéria fiscal, essas são disciplinadas de modo peculiar, distinto daquele constante no art. 62."*

Destarte, não se mostrando presente os requisitos de urgência e relevância é absolutamente inconstitucional medida provisória que tenha como finalidade o aumento de exação ou instituição de tributos.

4 DO PRINCÍPIO DA NÃO-SURPRESA

O princípio da não-surpresa engloba os conceitos de anterioridade, de anualidade e demais mecanismos que possibilitem ao contribuinte um prévio conhecimento das normas de tributação, visando a facilitar o planejamento fiscal, possibilitando a adimplência.

O princípio da anterioridade, inserido no art. 150, inciso III, alínea b, adia para o exercício subseqüente a eficácia e a aplicabilidade de todas as leis tributárias, constituindo característica própria das mesmas, ressalvando-se apenas as exceções expressamente previstas na Constituição (art. 150, § 1º, art. 153, I, II, IV e V, art. 148, I, art. 154, II e art. 195).

Já as medidas provisórias possuem como característica intrínseca a imediatidade de seus efeitos, ou seja, aplicabilidade e eficácia imediatas, tão logo publicadas. Antes que se complete o processo legislativo, antes de se converterem em lei, a Constituição antecipa-lhes a eficácia, consentindo na aplicabilidade imediata e prévia à própria existência (da lei).

Essa característica da medida provisória, que lhe é indissociável, afasta por completo a possibilidade de que a mesma disponha sobre tributos, sendo inutilizável em se tratando de disciplinar matéria tributária.

5 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *RDT* 45/130.

Isto porque a Constituição Federal previu um arcabouço de garantias jurídicas ao contribuinte, que, de forma alguma, pode ser delas privado, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica.[6]

Cumpre salientar que a Constituição Federal de 1988 prevê, no § 6º do art. 195, que as leis que modifiquem ou instituam contribuições sociais, como o caso sub análise, somente poderão ser exigidas após o transcurso do prazo de 90 dias, contados da sua publicação.

O cerne da questão, ora tratada, diz respeito ao termo inicial da contagem deste prazo. Os órgãos de arrecadação entendem equivocadamente que o prazo conta-se a partir da edição da medida provisória. Ocorre, porém, que a Carta Magna prescreve que o este tem como termo inicial a data em que a lei é efetivamente publicada. Lei é o ato formal do Poder Legislativo que emana regra geral, obrigatória, abstrata e inovadora; medida provisória não é lei.

O legislador constituinte, sabiamente, não deferiu ao Executivo a competência para editar leis e as medidas provisórias são somente o mecanismo de iniciativa do Executivo, com eficácia imediata, para propostas a serem analisadas, discutidas e emendadas pelo Poder Legislativo. Somente após seu processamento no Congresso Nacional e devidamente aprovada, sancionada, promulgada e publicada, a medida provisória passa a ser lei.

A própria Carta Republicana determinou que a medida provisória tivesse tão-somente efeitos de lei. Logo, não a equiparou, nem a transformou em lei. O parágrafo único do art. 62 estabelece que em não sendo convertida no prazo de 30 dias perde a sua eficácia. Ora, a medida provisória tem sua utilização restrita a casos de urgência e relevância, perdendo, se não convertida em 30 dias, a sua eficácia. Isto revela a distinção entre eficácia de lei e caráter de lei, haja vista que a lei tem vigência e eficácia ilimitadas, pelo menos até que venha a ser derrogada.

Assim, a postergação da exigibilidade da lei que modifique contribuição social, pelo prazo de 90 dias, é contada da data da publicação da conversão em lei da medida provisória. Do contrário, restariam totalmente subvertidos os princípios constitucionais.

6 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, p. 167, manifesta entendimento contrário ao defendido acima, esclarece: "Por fim, o princípio da anterioridade não torna as medidas provisórias incompatíveis com os tributos. 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."

Cumpre trazer à colação os ensinamentos da citada professora:[7]

> *"A expressão com força de lei, de que se utiliza o* caput *do art. 62 da Constituição, para qualificar as medidas provisórias, de modo algum leva à equiparação da lei, como manifestação precípua e fundamental do Poder Legislativo...* E, exatamente, porque não são lei, fenômeno que somente ocorrerá quando completado o processo legislativo, com a ratificação congressual, é que a Constituição Federal atribuiu às medidas provisórias força e eficácia imediatas."

A medida provisória, conquanto tenha força de lei, não é lei, quer por possuir suas vigência e eficácia temporais condicionadas ao período de trinta dias, quer por ser considerada somente como instrumento de iniciativa legislativa do Poder Executivo.

A lei, como ato emanado pelo Poder Legislativo, somente pode ser considerada válida e eficaz após completado o ciclo a que se submete, finalizado com a sanção e a publicação. Antes disso não gera efeitos.

A não-surpresa nonagesimal das contribuições, ou a anterioridade aplicada aos demais tributos, conforme se infere do texto constitucional, começa a fluir a partir da publicação da lei e não da edição de medida provisória. Como uma limitação ao poder de tributar, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, por se tratar de direito e garantia individual, como entendeu o Excelso Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação de ADIn questionando o, já extinto, IPMF.[8]

7 DERZI, Misabel Abreu Machado. Medidas provisórias - sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *RDT* 45/130.

8 Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939 - DF - *RTJ* 151/755 - o Excelso Supremo Tribunal Federal decidiu que o princípio da anterioridade, malgrado não constar no expressamente no rol de garantias individuais elenadas no art. 5º da Carta Magna, é uma garantia individual do contribuinte, se constituindo em cláusula pétrea, sendo, portanto, imutável. Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. IPMF. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valoers e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - IMPF.
Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c, e d, da Constituição Federal.
I - Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da CF).
II - A Emenda Constitucional n. 3, de 17/3/1993, que no art. 2º, autorizou a União a instituir IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo que, quanto a tal tributo, não se aplica 'o art. 150, III, b e VI', da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e norma imutáveis (somente eles, não outros):

Ainda que não seja este o entendimento, isto é, caso entenda-se que, no caso das contribuições sociais, o termo inicial da contagem do prazo de 90 dias seja o momento da edição da medida provisória e não o da publicação da lei, tem-se que, na hipótese de haver reedição, este momento estaria sendo automaticamente prorrogado a cada reedição, sob pena de violação ao princípio da não-surpresa nonagesimal contido no art. 195, § 6° da Constituição da República, bem como ao disposto no § 3° do art. 1° da Lei de Introdução ao Código Civil.

Com efeito, o sistema tributário nacional instituído pela Carta Magna não deixou qualquer brecha à pretensão do Poder Executivo de se valer da medida provisória para a veiculação de normas tributárias. Além da exigência expressa de "lei" contida no art. 150 e de "publicação de lei" contida no art. 195, § 6°, caso haja insistência na tentativa de se usar o instrumento da medida provisória, esta revelar-se-ia frustrada pela violação ao princípio constitucional da não-surpresa, não importando nem mesmo precisar qual o termo inicial da contagem do prazo de 90 dias.

Isto porque a última palavra deverá ser sempre do Poder Legislativo, ou convertendo a medida provisória em lei no prazo legal ou não se pronunciando a respeito, isto é, rejeitando-a tacitamente, como sói ocorrer. Nesses casos a União lança mão de maneira abusiva do expediente ilegal da reedição, que, entretanto, mesmo se admitido, mostra-se claramente ineficaz, visto que a cada reedição opera-se a prorrogação automática do prazo, conforme já irrefutavelmente demonstrado, consoante interpretação do art. 1°, § 3° da Lei de Introdução ao Código Civil.

5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REEDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS

A reedição reiterada de medidas provisórias não aprovadas, ou melhor, rejeitadas tacitamente, constitui ofensa ao princípio da independência dos Poderes, haja vista que a expedição de normas genéricas de conduta é atribuição permanente e exclusiva do Legislativo, uma vez que o Executivo só pode estabelecer regras de conduta em situações excepcionais, como no caso das medidas provisórias.

As medidas provisórias possuem eficácia restrita ao período de 30 dias, perdendo a eficácia e validade pela sua não-aprovação nesse período, sendo que a reedição permanente viola a competência do Legislativo, tendo em vista que as medidas provisórias possuem força de lei.

A constatação dessa impossibilidade impõe-se ante uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais que regulam o processo de votação das leis.

Nesse sentido são os judiciosos ensinamentos do Professor *Paulo de Barros Carvalho:*[9]

> "Desformalizando, e adaptando a fórmula à dicção constitucional, diríamos que o Congresso está investido da permissão bilateral (faculdade) de examinar a medida provisória. Poderá empreendê-lo por comissão, vale dizer, legislando no sentido de aprová-la (total ou parcialmente) ou de rejeitá-la; como terá, também, a autorização de rejeitá-la, sobre ela não legislando no período de 30 dias, manifestando-se por omissão. Esta última, aliás, é uma das alternativas da previsão constitucional, um legítimo direito de que está investido nosso Parlamento, exercendo as prerrogativas que o parágrafo único do art. 62 da Constituição lhe confere. Ora, salta aos olhos que o exercício desse direito não pode ser tolhido pelo Presidente da República, mediante a *reedição* da medida. Com providência desse jaez o Chefe do Executivo inibe uma explícita permissão constitucional atribuída ao Congresso que, *ao rejeitar por decurso de tempo a medida encaminhada, estaria operando a autorização de não-fazer, não-legislar, conduta omissiva para a qual está habilitado.*"

O mesmo pensamento é fornecido por *Luciano Amaro:*[10]

> "*O que nos parece inaceitável é a prática da reiteração das normas da medida provisória não aprovada pelo Congresso Nacional.* Com efeito, não apenas a medida provisória é norma para assuntos de urgência, como urgente também é a necessidade de o Congresso sobre ela manifestar-se com a maior brevidade. Tanto assim é que, estan-

1° o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5°, § 2°, art. 60, § 4°, inciso I, e art. 150, III, b, da CF):
[...]
IV - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. Medidas provisórias. *RDP* 97/37.
10 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 167-168.

do o Parlamento em recesso, a edição da medida provisória obriga à sua convocação extraordinária para que se reúna no prazo de cinco dias (CF, art. 62). Isso significa que a Constituição não tolera delongas na apreciação da medida; não fora assim, teria admitido a vigência da medida até o reinício dos trabalhos legislativos. Ademais, o prazo-limite de vigência das disposições provisórias é de trinta dias (art. 62, parágrafo único) e não de múltiplos de trinta. Caso a Constituição admitisse a vigência provisória da medida por três, quatro, seis meses, um ano, ela teria dito que a medida vigoraria até que o Congresso a apreciasse..."

Infere-se que o uso desenfreado, genérico e abusivo dessas medidas provoca uma alteração completa no regime institucional, desequilibrando mesmo toda a estrutura levantada pela Constituição, com base no princípio da separação de poderes. Essa prática excessiva produziria a reversão do processo legislativo, criando um novo tipo de ordem constitucional, onde o Poder Legislativo sofreria uma diminuição na sua esfera de competência, infringindo o referido princípio.

Logo, não convertida no prazo acima estipulado, a medida provisória deve ser considerada como tendo recebido uma rejeição tácita do Congresso. E, sendo assim, não resta dúvida de que estará vedada a sua reedição, sob pena de se afrontar o princípio da separação de poderes, usurpando-se competência do legislativo.

O *Excelso Supremo Tribunal Federal,* quando da análise da ADIn n. 295-3 - DF - j. 22/6/90, confirmou a tese acima exposada.

> "**Ementa: Medida Provisória** - Medida Provisória, enquanto tal, é dotada de eficácia normativa, sujeita ao controle da constitucionalidade, como todas as leis - *Inadmissibilidade de sua repetição* - Semelhança com o Decreto-lei. Projeto de lei - *Perda da eficácia, se não convertida em lei, seja pela rejeição tácita, seja pela rejeição formal – Reedição de Medida Provisória.*"

Cumpre transcrever parte do voto do eminente relator Ministro *Paulo Brossard*:

> *"Como deixei expresso, a Constituição não faz distinção entre a rejeição explícita e a desaprovação tácita,* atribuindo a ambas as situações o mesmo tratamento, ao prescrever, no mais claro dos preceitos, que 'não convertidas em lei no prazo de 30 dias a contar de sua publicação' as medidas provisórias perdem a eficácia, parágrafo único do art. 62 da Constituição.
> *Por isso mesmo, por força do que dispõe a Constituição, e tendo em vista a regra do regime anterior, não me parece que a medida não apreciada, por este ou por aquele motivo, pouco importa, possa ser repetida, tendo-se presente que a Constituição também veda, em linha de princípio, a reapresentação, na mesma sessão legislativa, de projetos de lei rejeitados.*
> *Assim, do fato da rejeição da medida, formal ou presumida, ou seja, do fato certo de a medida não ser convertida em lei perder sua eficácia* ab initio, *decorre como conseqüência inelutável a inadmissibilidade de sua reedição."*

Resta, sobejamente demonstrada que é inconstitucional qualquer reedição de medidas provisórias, tacita ou expressamente rejeitadas pelo Congresso Nacional.[11]

6 DA HIERARQUIA DAS LEIS

As medidas provisórias não se prestam a modificar norma tributária veiculada através de lei complementar, uma vez que essas somente podem se converter em simples lei ordinária.

A lei complementar distingue-se da ordinária tanto no aspecto material quanto no formal. No seu aspecto formal, para ser válida, é necessário a observância, na sua elaboração, do *quorum* especial e qualificado de votação, sem o que está inquinada de vício formal de inconstitucionalidade. Ainda no aspecto formal de validade, deve-se verificar a origem do órgão de onde a lei complementar emana, obviamente, do Congresso Nacional.

11 O Excelso Supremo Tribunal Federal já decidiu de forma incontestável que é vedado ao Executivo reeditar medida provisória expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional, na ADIn n. 293-7/600-DF Rel. Min. *Celso Mello,* assim ementada: "A rejeição parlamentar de medida provisória - ou de seu projeto de conversão -, além de desconstituir-lhe *ex tunc* a eficácia jurídica, opera uma outra relevante conseqüência de ordem político-institucional, que consiste na impossibilidade de o Presidente da República renovar esse ato quase-legislativo, de natureza cautelar... A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar para que essa realidade não seja desfigurada" (*Lex* 178/56).

No aspecto material, ela tem seu conteúdo disciplinado na Carta Magna, podendo estar expressamente estabelecido (art.146 da CF), ou podendo ser implícito, decorrente da interpretação sistemática do texto constitucional (art.150, inciso VI, c da CF).

A medida provisória, como instrumento de iniciativa legislativa do Poder Executivo, não pode ser convertida em lei complementar. Isso decorre de uma exegese pura e simples do texto constitucional.

A lei delegada, como ato normativo emanado do Poder Executivo, em forma de lei, editada em virtude de delegação expressa do Congresso Nacional, possui semelhança com a medida provisória, uma vez que ambos têm conteúdo material de lei, mas são formalmente atos políticos.

Ora, o constituinte vedou expressamente a delegação de competência legislativa quando a matéria estiver reservada à lei complementar (art. 68, § 1°). Assim, deve esta vedação ser extensiva à medida provisória, em face das semelhanças apontadas.

A doutrina sempre precisa do Professor *Paulo de Barros Carvalho*[12] é no sentido:

> "'Como corolário, *o regime jurídico da lei complementar é diverso daquele previsto para a lei ordinária, discrepando de ambos as providências requeridas para a elaboração de lei delegada,* de decreto legislativo, de resoluções e, deixadas propositadamente para o final, aquelas inerentes às emendas à Constituição. No que entende com a matéria específica acerca da qual haverão de versar, há indicações precisas que delimitam o conteúdo dos estatutos, reservando certos assuntos a esta ou àquela espécie. O § 1°, do art. 68, p.ex., impede que a lei delegada ingresse no âmbito exclusivo dos atos de competência própria do Congresso Nacional, naqueles de competência privativa da Câmara ou do Senado, bem como na *matéria reservada à lei complementar* e a outras enumeradas nos incisos I a III do mesmo dispositivo. Se assim é, haveremos de concluir que a Carta Magna, pelo modo diferente como estabeleceu as figuras legislativas, impõe respeito às linhas jurídicas que identificam e individualizam cada qual, não sendo possível ignorá-las pela conduta que as pacífica numa única classe.

12 CARVALHO, Paulo de Barros. Medidas Provisórias. *RDP* 97/37.

> *É de clareza meridiana que nossa Lei Fundamental não admite a intromissão do Executivo naquilo que pertencer ao domínio de incidência da lei complementar.'*
> [...]
> 'Sim, porque fazendo as vezes de legislador complementar, o Chefe do Executivo ingressaria não só em território que lhe é vedado, como poderia prescrever, com base no parágrafo único do art. 59 da Constituição, as disposições relativas à elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Eis a confusão absoluta instalada no processo de produção legislativa no Brasil, com a medida provisória crescendo na escala hierárquica, a ponto de tornar-se fonte de *validade formal* das outras leis do sistema. *O passo seguinte seira admitir-se a introdução de emendas à Constituição, mediante a iniciativa de medidas provisórias...*'"

Destarte, não restam dúvidas a respeito da impossibilidade da medida provisória se converter em lei complementar, ou seja, as medidas provisórias somente podem veicular matéria que se encontre dentro da competência das leis ordinárias; qualquer tentativa do Executivo de pretender modificar legislação complementar ou veicular matéria que por expressa ou implícita determinação constitucional seja reservada privativamente à lei complementar padecerá de vício inarredável de inconstitucionalidade.[13]

7 CONCLUSÕES

1. As medidas provisórias, conforme restou sobejamente demonstrado, possuem a natureza jurídica de atos políticos, cuja margem de discricionariedade é delimitada pelos critérios de urgência e relevância, definidos na Constituição Federal.

2. O caráter de urgência, eleito como pressuposto de adoção das medidas provisórias, deve ser buscado através de interpretação e análise sistêmica dos dispositivos constitucionais.

13 Podemos definir a lei complementar como sendo a norma jurídica positiva emanada do Poder Legislativo central (União) obedecido o *quorum* especial e qualificado de votação (aspectos formais), tendo por conteúdo as matérias a ela reservadas explícita ou implicitamente na Constituição.

3. A Carta Magna prescreve no § 2º do art. 64 que os projetos sob regime de urgência têm prazo máximo de 45 dias para apreciação, sucessivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Logo, somente pode ser considerado urgente, para os fins de adoção de medida provisória, a proposta normativa que tenha de ser apreciada em prazo inferior aos 90 dias.

4. A relevância pode ser definida como a necessidade imperiosa de se adotar determinada medida que vise a resguardar ou proteger o interesse público, sob pena de caducidade ou ineficácia da medida.

5. Instituir ou majorar um tributo não pode, por si só, ser considerado urgente e relevante, uma vez que o simples aumento da carga tributária, sem uma prévia comprovação da necessidade fática que autorize a adoção de medida provisória, é flagrantemente inconstitucional.

6. A urgência em sede tributária somente se revela presente no caso da necessidade de se modificar determinado tributo, isto é, desde que presente a situação relevante, e, em face do princípio da anterioridade, restarem menos de 90 (noventa) dias para o término do exercício financeiro.

7. Em tese, existe incompatibilidade entre as medidas provisórias e o princípio da anterioridade, tendo em vista que aquelas têm como característica a imediatidade de seus efeitos, enquanto que esse determina a postergação dos efeitos da norma que institui ou majora tributos para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao em que essa for publicada. Todavia, caso as medidas provisórias somente passem a produzir efeitos jurídicos após o primeiro dia do exercício seguinte ao em que for publicada a lei decorrente da adoção da mesma restará suplantado esse óbice. Não se argumente que essa característica - imediatidade de efeitos - lhe é indissociável, pois o fato de a medida provisória estar apta a produzir efeitos imediatamente não significa que o Poder Executivo não possa renunciar a tal privilégio.

8. As medidas provisórias não podem ser adotadas, em hipótese alguma, para majorar ou modificar as chamadas contribuições sociais. Isto porque tal veículo normativo somente tem aplicação, em matéria tributária, quando restarem menos que 90 (noventa) dias para o término do exercício financeiro, em face do princípio da anterioridade. Contudo, como às contribuições socias não se aplica o princípio da anterioridade, mas sim o princípio da não-surpresa nonagesimal, não há urgência que justifique a adoção de medida provisória.

9. Ainda que possa ser adotada medida provisória para veicular norma tributária, o termo *a quo* de contagem do prazo, quer para a aplicação do princípio da não-surpresa nonagésima, quer para a infligência do princípio da anterioridade, deve ser o da data de conversão da medida provisória em lei, ou seja, do dia em que for feita a publicação da lei.