

# APLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO IMPOSTA PELO ART. 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Rafael Capanema Petrocchi

## 1. Introdução

Em 15 de agosto de 1995, foi publicada a Emenda Constitucional n. 6, que incluiu o art. 246 no Título das Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal de 1988, dispondo que “é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”

Apenas a título de curiosidade, na mesma data da edição da Emenda Constitucional n. 6, foi editada a Emenda Constitucional n. 7, igualmente acrescentando o art. 246 ao Texto Constitucional.

No dia 11 de setembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 32 alterando o art. 246 da Constituição Federal, para estabelecer que “é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.”

Temos então que, desde 1995, não é permitida a veiculação de medidas provisórias para regulamentar artigo da Constituição Federal, cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001.

Pretende-se, no presente artigo, trazer à discussão questões relacionadas à limitação contida no art. 246 da Constituição Federal, tais como a determinação do conteúdo da norma, sua aplicabilidade ao Direito Tributário e os efeitos da conversão de medida provisória em lei diante do artigo em exame, considerando a doutrina e a jurisprudência pátrias pertinentes.

## 2. Histórico do art. 246 da Constituição Federal

Objetivando atrair investimentos estrangeiros para os setores de mineração e de energia elétrica, o então Presidente da República enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição n. 32.

A PEC n. 32 visava à revogação do art. 171 da Constituição Federal, de forma a eliminar a distinção entre *empresa brasileira* e *empresa brasileira de capital nacional*, e à alteração da redação do § 1º do art. 176 também da CF/88, expungindo a exclusividade da pesquisa e da lavra de recursos minerais e do aproveitamento de potenciais de energia hidráulica por *empresa brasileira de capital nacional*.

Diante da revogação do art. 171 da CF/88, a proposta também previa a alteração do inciso IX do art. 170, que previa o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Durante o trâmite da PEC n.32 no Congresso Nacional, foi acrescida à proposta a inclusão do art. 246 ao Texto Constitucional, vedando a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tivesse sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.

Em 15 de agosto de 1995, foi promulgada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional n. 6 (DOU de 16 de agosto de 1995), decorrente da PEC n.32, com a seguinte redação:

Art. 1º O inciso IX do art. 170 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 170 [...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 176 [...]

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o “caput” deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

Art. 2º Fica incluído o seguinte art. 246 no Título IX - “Das Disposições Constitucionais Gerais:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de

emenda promulgada a partir de 1995.

Art. 3º Fica revogado o art. 171 da Constituição Federal.

Posteriormente, em 11 de setembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 32 (DOU de 12 de setembro de 2001), conferindo a atual redação do art. 246, nos seguintes termos:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.

### 3. Acepção do termo *regulamentação* empregado pelo art. 246 da CF/88

Para determinação do conteúdo da norma trazida pelo art. 246 da Constituição Federal, consideramos de fundamental importância perquirir qual é o sentido do termo *regulamentação* empregado pelo referido artigo.

A regra limitante prevista no art. 246 da Constituição Federal é destinada à competência do Presidente da República para a adoção de medida provisória, que é instrumento legal com aptidão para tratar de matérias da alçada de lei ordinária, em caso de relevância e urgência (art. 62 da CF/88).

Considerando a função (aptidão) da medida provisória, o texto do art. 246 parece ter incorrido em um equívoco terminológico, ao empregar a expressão “na regulamentação de artigo da Constituição”. É que a medida provisória não tem aptidão *regulamentar* pura e simples, mas sim *reguladora*, pois se destina a disciplinar, ainda que provisoriamente, matérias como se lei ordinária fosse, em caso de relevância e urgência.

Conforme elucida De Plácido e Silva,<sup>1</sup> “regular é estabelecer a regra geral, a norma jurídica fundamental. É instituir o princípio geral ou dispor a respeito dos direitos fundamentais”.

Regulamentar, por sua vez, de acordo com De Plácido e Silva, significa:

prescrever a forma por que se cumpre a execução das regras jurídicas fundamentais ou das disposições legais, sem ofensa aos preceitos, que te-

---

1. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 12. ed. v. 4, Rio de Janeiro: Frense, 1997, p. 78.

nham implantado. É, portanto, instruir sobre a execução da lei, tomando as providências indispensáveis a essa execução, ou instituir regras para a execução ou funcionamento de serviços.<sup>2</sup>

De Plácido e Silva esclarece, ainda, que a regulamentação:

importa na disposição ou na ordenação de regras suplementares ou subsidiárias, instituidoras, praticamente, do modo de se conduzirem as coisas, já reguladas por leis”, enquanto que a regulação “em sentido jurídico quer exprimir legislar ou estabelecer nova ordem jurídica [...], é disciplinar pela lei ou submeter ao regime da lei.<sup>3</sup>

A regulamentação, portanto, pressupõe a existência de uma lei disposta sobre a matéria que se pretende disciplinar, enquanto a regulação é feita pela própria lei. Note-se, então, que o termo regulamentação não se harmoniza com a função da medida provisória, sendo mais adequado utilizá-lo quando se está diante de instrumentos infra-legais, como os decretos, as instruções normativas e as portarias.

Ao analisar o art. 246 da CF/88, sobre enfoque diferente do pretendido no presente artigo, Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> ressalta a necessidade de se distinguir a “norma” da sua expressão lingüística, para que o texto literal não leve a uma interpretação distorcida do conteúdo da norma:

Na interpretação do Direito e na busca do sentido da validade e do alcance da norma, cumpre, portanto, não confundir a norma com a sua expressão lingüística, pois esta é um instrumento de veiculação daquela. [...] Por essa razão é importante não se deixar emaranhar nas expressões lingüísticas, mas penetrar no âmago da prescrição, buscando o conteúdo preceptivo da norma jurídica, qualquer que seja sua formulação.

Assim, é possível afirmar que o constituinte derivado incorreu em equívoco terminológico ao utilizar o termo *regulamentação* no art. 246 da CF/88, quando o mais adequado seria *regulação*.<sup>5</sup>

---

2. Idem, *Ibidem*.

3. Idem, *Ibidem*.

4. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43. p. 110-13.

5. Humberto Ávila também chama a atenção para a diferença entre dispositivo e norma, e ressalta a influência que elementos externos ao dispositivo exercem na interpretação da norma nele contida. ÁVILA, Humberto

Vale lembrar que ao Poder Executivo são disponibilizados diversos instrumentos de regulamentação, como os decretos e as instruções normativas. Dessa forma, admitir que o art. 246 teria como alvo a função regulamentar, seria torná-lo inócuo, pois o Presidente da República poderia regulamentar determinada matéria por meio de decreto ou por um ato infra-legal de seus ministros, sem recorrer à edição de medida provisória.

Além disso, a análise do contexto no qual estava inserida a EC n.6, que introduziu o art. 246, também permite chegar à conclusão de que o termo adequado seria *regulação*. Conforme exposto acima, a EC n. 6 teve como objetivo acabar com a diferenciação entre empresa brasileira e empresa brasileira de capital nacional, a fim de autorizar investimentos estrangeiros nos setores de mineração e de exploração dos potenciais de energia hidráulica.

A própria Constituição Federal, em seu art. 172, reserva à lei ordinária a competência para disciplinar (regular) as regras atinentes aos investimentos de capital estrangeiro e à remessa de lucros. A hipótese do art. 172 da CF/88 é nitidamente de regulação, e não de regulamentação. Ocorre que a matéria poderia ser tratada por medida provisória, uma vez que não está entre as exceções previstas no art. 62 da Constituição Federal. Dessa forma, uma análise contextual do art. 246 da CF/88 permite concluir que seu objetivo foi impedir que o Presidente da República passasse a disciplinar por meio de medida provisória os investimentos estrangeiro nos setores de mineração e de exploração dos potenciais de energia hidráulica, que, repise-se, é matéria de lei, antecipando-se ao Congresso Nacional. Nesse sentido, é a opinião de José Afonso da Silva,<sup>6</sup> que assim se manifestou:

Perdura a limitação às medidas provisórias introduzida pela EC n. 6/95, pela qual é vedada sua adoção na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995. O objetivo imediato consistiu em estabelecer limites de atuação do Poder Executivo quanto às leis mencionadas nas ECs n. 5, 6, 7 e 8 relativamente à regulamentação das matérias ali previstas que eram monopólios. E aí seu alcance é importante. Abriram-se os monopólios, mas se estabelece regra de controle dessa abertura pelo Congresso Nacional.

---

Bergmann. *Teoria dos princípios*: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

6. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 533.

Diante das considerações acima expostas, entendemos que o termo *regulamentação* empregado pelo art. 246 da Constituição Federal deve ser interpretado como *regulação*, sendo vedada a adoção de medida provisória para legislar sobre matéria tratada em artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001.

#### 4. Aplicabilidade do art. 246 da CF/88 ao Direito Tributário – Posicionamento da doutrina e do STF

O fato de o art. 246 da CF/88 ter sido introduzido por meio de uma emenda constitucional relacionada à atração de investimentos estrangeiros para os setores de mineração e de energia elétrica (arts. 170, 171 e 176 da CF/88), mas ter sido inserido no Título das Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal (Título IX), faz suscitar dúvida se a limitação imposta pelo citado dispositivo constitucional estaria adstrita aos artigos constitucionais pertinentes aos setores de mineração e de energia elétrica ou se se aplicaria a todo e qualquer artigo que tenha sido alterado por emenda constitucional no período nele estabelecido.

Primeiramente, vale lembrar que parte da doutrina entende que a medida provisória é incompatível com a função de instituir ou majorar tributos.<sup>7</sup> Como o tema discutido no presente artigo pressupõe a utilização de medidas provisórias em matéria tributária, não adentraremos nessa discussão, nos restringindo à doutrina que consente com a sua utilização em matéria tributária.

José Eduardo Soares de Melo,<sup>8</sup> ao analisar a Medida Provisória n. 1.807, de 1999, que conferiu tratamento diferenciado (mais favorável) às instituições financeiras em relação ao PIS e à COFINS, ressaltou que o argumento de que tal tratamento diferenciado estaria amparado no § 9º do art. 195 da

7. Defendem a incompatibilidade das medidas provisórias com o Direito Tributário brasileiro: DERZI, Míabel de Abreu Machado. Medidas provisórias. Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *Revista de Direito Tributário* v. 45 p. 134; SANTOS, Carlos Alberto de Assis. A medida provisória e o direito tributário. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Revista dos Tribunais, n. 22, p. 96-125; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15 ed. São Paulo: Malheiros. 1998. José Afonso da Silva argumenta que "o sistema tributário não permite legislação de urgência, [...], porquanto está sujeita ao princípio da anterioridade" (p. 531). Essa doutrina perdeu força com a Emenda Constitucional 32/2001, que inseriu expressamente no Texto Constitucional a possibilidade de medidas provisórias tratarem de matéria tributária (art. 62, § 2º da CF/88).

8. MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 44, p. 93-99.

CF/88 encontraria óbice no art. 246, vez que o referido parágrafo foi introduzido pela Emenda Constitucional n. 20/98. Ou seja, mesmo que o § 9º do art. 195 da CF/88 legitimasse o tratamento diferenciado instituído pela MP 1.807, haveria inconstitucionalidade da norma por violação ao art. 246 da CF/88, vez que o citado §9º foi inserido pela EC n. 20/98.

Marco Aurélio Greco<sup>9</sup> também defende a aplicabilidade da limitação imposta pelo art. 246 da CF/88 ao Direito Tributário, desde que o artigo da Constituição a ser regulado tenha sido introduzido ou sofrido alteração substancial entre 1995 e 2001.

Roque Antônio Carrazza, no seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*,<sup>10</sup> aborda de forma sucinta o art. 246 da CF/88, tecendo as seguintes considerações:

Este artigo, introduzido em nosso sistema jurídico pela Emenda Constitucional 6, de 15 de agosto de 1995, reiterado pela Emenda Constitucional 7, de 15 de agosto de 1995, e alterado pela Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, fixou limitação explícita à edição de medidas provisórias, também contribuindo para afastar o errôneo entendimento de que o art. 62 do mesmo Diploma Excelso não está submetido a qualquer peia (v. observações feitas no subitem 3.4.2, I).

Em nota de rodapé relacionada ao excerto acima transcrito, Carrazza afirma que:

[...] por isso, é inconstitucional a Medida Provisória 1.991-18/2000, que tratou de assunto disciplinado no art. 195, I, da CF, cuja redação [...] foi alterada por meio da Emenda Constitucional 20/1998 (promulgada, pois, após 1995).

A Medida Provisória 1.991-18 introduziu alterações nas bases de cálculo e nas alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS. Tal afirmação nos permite concluir que o posicionamento do Autor é no sentido de que a limitação contida no art. 246 da CF/88 é aplicável ao Direito Tributário.

No que toca à jurisprudência, nos ateremos no presente artigo às manifestações do Supremo Tribunal Federal. Embora o art. 246 da CF/88 tenha sido

9. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, p. 110-113.

10. CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros 2006. p. 282.

apreciado quando do julgamento de medidas cautelares pleiteadas nas ADIs n. 1.597, 1.975, 1.518, 3.090, 2.125 e 2.005 e na ADI 1.597-4,<sup>11</sup> o Supremo Tribunal Federal ainda não manifestou de forma clara sua orientação acerca do alcance da limitação contida no mencionado dispositivo constitucional.

Na ADI 1.975-MC, o STF afastou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88, sob o entendimento de que a Constituição Federal não cuidou da matéria tratada no art. 1º da MP 1.815-99 (antiguidade como critério de promoção ou progressão funcional de servidores públicos – salvo para carreiras específicas). Na mesma ADI, o STF afastou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88 quanto à norma da MP 1.815-99 que teria supostamente abolido o adicional por tempo de serviço, por entender que a única alteração promovida pela EC n.19/98 seria desfavorável à tese defendida na ação. Veja-se a ementa:

I. Promoção e progressão funcional: desconsideração ordenada por lei (MProv. 1.815/99, art. 1º) do período de um ano (março de 1999 e março de 2000) para os fins de promoção ou progressão dos servidores do Poder Executivo, salvo os diplomatas: plausibilidade da argüição de inconstitucionalidade. 1. Fragilidade da alegação de ofensa ao art. 246 da Constituição no trato da matéria por medida provisória, uma vez que – salvo para carreiras específicas (CF, 93, II, e 129, § 4º) – nem o texto original da Constituição, nem o que hoje vigora, por força da EC n.19/98, cuidam da antiguidade como critério de promoção ou progressão funcional de servidores públicos. 2. É densa, porém, a plausibilidade da alegação de ofensa ao princípio da igualdade na lei – e, também, se se quiser, do *substantive due process of law* – uma vez que, sem abolir a promoção e a progressão por antiguidade, a norma questionada, só para determinada parcela do universo dos servidores públicos – eis que dela excluídos, além dos diplomatas e os militares, do Executivo, e os funcionários do Legislativo e do Judiciário – manda desconsiderar um ano de seu tempo de serviço: discriminação arbitrária. II. Abolição do adicional por tempo de serviço (MProv. 1.815/99): argüição de inconstitucionalidade de menor consistência. Implausível a alegação de ofensa ao art. 246, uma vez que, das inovações da EC n.19/98, a única que tem a ver com o tradicional adicional por tempo de serviço – o novo art. 39, § 4º – não favorece a tese da ilegitimidade de sua abolição, mas, ao contrário, ao possibilitar

11. Os acórdãos do STF analisados no presente artigo estão disponíveis em: <<http://www.stf.gov.br>>.

sempre que a lei opte pela remuneração de determinada carreira pelo regime de subsídios.

Na ADI 1.518-MC, o STF descartou a inconstitucionalidade da MP 1.518, que tratou do salário-educação, por suposta afronta ao art. 246 da CF/88, tendo em vista que a norma constitucional tida como regulada (art. 212, §5º, da CF/88) foi alterada pela EC n. 14/96, que entrou em vigor após a edição da MP impugnada. A EC n. 14 entrou em vigor em 01 de janeiro de 1997, enquanto a MP já produzia efeitos desde 20 de setembro de 1996. Ou seja, a MP não poderia estar disciplinando uma alteração que entraria em vigor após sua vigência.

Já na ADI 3.090-MC, o STF entendeu que a Medida Provisória hostilizada (MP 144/03) não teria se destinado a dar eficácia às modificações introduzidas pela EC-6/95, pois versava sobre a matéria tratada no art. 175 da Constituição, qual seja o regime de prestação de serviços públicos no setor elétrico e que não foi objeto de emenda constitucional.

Na ADI 2.125-MC, o STF rejeitou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88, por entender que a matéria regulada pela Medida Provisória 2.0144/00 (contratação de pessoal por tempo determinado na Administração Pública para atender a necessidades temporárias e excepcionais) está prevista no inciso IX do art. 37 da CF/88, cuja redação não foi alterada pela EC n. 19/98, sendo irrelevante que a citada emenda constitucional tenha alterado outros incisos do mesmo art. 37.

Na ADI 1.597-4-MC, o STF aplicou a limitação do art. 246 da CF/88 para suspender a eficácia de dispositivo contido na Medida Provisória 1.481-52, que regulava matéria tratada no art. 176, § 1º, da CF/88, alterado pela EC n. 6/95. Mesmo entendimento foi aplicado no julgamento da ADI 2.005-MC, que analisava a Medida Provisória n. 1.819-1/99. Tendo em vista que o art. 176, § 1º, da CF/88 trata do setor elétrico e foi alterado pela mesma EC-6 que introduziu o art. 246, não adentraremos nos argumentos lançados pelos ministros nesse julgamento.

Observe-se que, em que pese o STF já ter analisado o art. 246 da CF/88 em sede de ADIs, ainda não é possível verificar qual o alcance que a Corte dará à limitação imposta pelo citado artigo. Todavia, verifica-se que o art. 246 foi analisado pelo STF em face de questões diversas e, em nenhum dos casos, o Tribunal deu indícios de que o citado dispositivo seria aplicável apenas às medidas provisórias relacionadas a esta ou àquela matéria constitucional.

Diante das considerações acima expostas, pode-se concluir que, atualmente, a doutrina tributária e o STF têm entendido que a limitação imposta pelo art. 246 da CF/88 é aplicável a qualquer dispositivo constitucional que tenha sido introduzido ou alterado por emenda constitucional promulgada entre 1995 e 2001, inclusive em relação aos dispositivos que versem sobre matéria tributária.

## **5. Impossibilidade da convalidação do vício por violação ao art. 246 da CF/88 pela conversão da medida provisória em lei**

Resta, por fim, analisar se a conversão da medida provisória em lei teria ou não o condão de sanar o vício incorrido por violação ao art. 246 da CF/88.

Ciente de que algumas situações demandam uma atuação rápida do Poder Público, que está vinculado ao princípio da legalidade, a Constituição Federal autorizou o Presidente da República a editar medidas provisórias, com força de lei, desde que haja relevância e urgência da medida.

Objetivando garantir segurança jurídica às relações jurídicas travadas sob a égide de uma medida provisória, bem como preservar a independência e a harmonia entre os Poderes da República, a Constituição Federal determinou a submissão imediata da medida provisória ao crivo do Poder Legislativo e conferiu um processo legislativo mais célere para sua análise. O § 6º do art. 62 da Constituição Federal, acrescentado pela EC n. 32, prevê inclusive que, se a medida provisória não for apreciada em 45 dias, contados da sua publicação, entrará em regime de urgência, trancando a pauta para a votação das demais deliberações da Casa em que estiver tramitando.

A nosso ver, o fato de haver um processo legislativo mais célere já é o suficiente para desautorizar o entendimento de que a conversão em lei convalidaria o vício que macula a medida provisória por violação ao art. 246 da Constituição Federal. Admitir-se que a conversão da medida provisória em lei possa sanar o vício de inconstitucionalidade, é permitir que o Poder Executivo se beneficie com sua própria torpeza, profanando o princípio da moralidade administrativa.

A respeito do princípio da moralidade administrativa, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>12</sup> tece os seguintes comentários:

---

12. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 107.

Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.

O princípio da moralidade administrativa veda que a Administração se utilize de mecanismos ou expedientes ardilosos para atingir determinado fim, ainda que o fim em si mesmo seja legítimo.

Ao se admitir a convalidação do vício de inconstitucionalidade pela conversão em lei, estar-se-á autorizando que o Poder Executivo se valha de expediente expressamente proibido pela Constituição Federal, para inovar o ordenamento jurídico de forma “legítima”, isto é, o Poder Executivo poderá editar uma medida provisória em total agressão ao art. 246 da Constituição Federal, beneficiando-se do processo legislativo mais célere, e, após a conversão em lei, poderá exigir o cumprimento da lei de conversão, sem se falar em ofensa ao Texto Constitucional.

Em outras palavras, o Poder Executivo estará aproveitando inconstitucionalmente os benefícios do processo legislativo mais célere conferido às medidas provisórias, para instituir uma norma que, excluída da alçada das medidas provisórias pela Constituição Federal, restará convalidada após sua conversão em lei.

Sob outra ótica, admitir que a conversão em lei possa convalidar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246, é o mesmo que admitir que a conversão em lei supera a limitação imposta ao Poder Executivo na adoção de medida provisória. Tal hipótese redundaria em restringir a aplicação do art. 246 apenas às medidas provisórias não convertidas em lei ou em diferir a eficácia das medidas provisórias até a conversão em lei.

Por esses motivos, entendemos que aceitar que a conversão em lei possa sanar o vício de inconstitucionalidade que macula a medida provisória por violação ao art. 246 da Constituição Federal, é esvaziar por completo a limitação contida no citado dispositivo constitucional.

Recentemente, ao analisar questão de ordem na ADI 3.090-MC, o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de que a conversão em lei não convalida o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246:

Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Medida Provisória n. 144, de 10 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a comer-

cialização de energia elétrica, altera as Leis n. 5.655, de 1971, 8.631, de 1993, 9.074, de 1995, 9.427, de 1996, 9.478, de 1997, 9.648, de 1998, 9.991, de 2000, 10.438, de 2002, e dá outras providências. 2. Medida Provisória convertida na Lei n. 10.848, de 2004. *Questão de ordem quanto à possibilidade de se analisar o alegado vício formal da medida provisória após a sua conversão em lei. A lei de conversão não convalida os vícios formais porventura existentes na medida provisória, que poderão ser objeto de análise do Tribunal, no âmbito do controle de constitucionalidade. Questão de ordem rejeitada, por maioria de votos. Vencida a tese de que a promulgação da lei de conversão prejudica a análise dos eventuais vícios formais da medida provisória[...].* – DJ de 26 de outubro de 2007. (grifo nosso)

Dessa forma, entendemos que a conversão da medida provisória em lei não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246 da CF/88.

## 6. Breve estudo de casos recentes

### – PIS e COFINS não-cumulativos

Originalmente, o art. 195 da CF/88 autorizava a incidência das contribuições sociais devidas pelo empregador apenas sobre a folha de salários, o faturamento ou sobre o lucro. Todavia, o art. 195 da CF/88 foi alterado pela Emenda Constitucional 20, de 1998, passando a autorizar a incidência das contribuições sociais também sobre a receita bruta.

O Governo Federal editou as Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003 instituindo, respectivamente, a Contribuição ao PIS e a COFINS na modalidade não-cumulativa, tendo como base de cálculo a receita bruta, nos termos do art. 195, I, *b*, com a redação dada pela EC n. 20/98. Posteriormente, as medidas provisórias foram convertidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Diante das considerações expostas no presente artigo, entendemos que a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas estão maculadas de inconstitucionalidade desde suas origens (MP's 66/2002 e 135/2003), por violação à restrição imposta pelo art. 246 da Constituição Federal, tendo em vista que as referidas medidas provisórias regulamentaram o disposto no art. 195, I, *b* da CF/88, cuja redação foi substancialmente alterada pela EC n. 20, de 1998.

## **– PIS e COFINS-Importação**

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, alterou a redação do inciso II, §2º, do art. 149 da Constituição, passando a autorizar a instituição de contribuições sociais sobre a importação de produtos estrangeiros ou de serviços.

Com base no inciso II, § 2º, do art. 149 da Constituição, com a redação dada pela EC n. 42/03, o Governo Federal editou a Medida Provisória 164/2004, instituindo o PIS-Importação e a COFINS-Importação.

Nesse caso, entendemos que a Contribuição ao PIS-Importação e a COFINS-Importação não estão maculadas de inconstitucionalidade, visto que a MP 164 tem como base constitucional o inciso II, do § 2º, do art. 149 da Constituição, cuja redação foi substancialmente alterada pela EC n. 42/03, e a limitação imposta pelo art. 246 se restringe aos dispositivos constitucionais introduzidos ou alterados até a EC n. 32/2001.

## **– CSL: majoração da alíquota pela MP 413**

A Emenda Constitucional n. 20, de 1998, introduziu o § 9º no art. 195 da CF/88, prevendo que “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

Posteriormente, a EC n. 47, de 2005, alterou a redação do referido § 9º para estabelecer que:

as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Com base no § 9º do art. 195 da CF/88, o Presidente da República editou a Medida Provisória 413/2008, que, em seu art. 17, majorou a alíquota da CSL para determinadas empresas (instituições financeiras, pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização).

O fato de o § 9º ter tido sua redação alterada pela EC n. 47, de 2005, poderia ensejar o argumento de que não se lhe aplicaria a vedação imposta pelo art. 246 da CF/88, pois esse artigo somente alcançaria os dispositivos constitucionais alterados até a EC n. 32/2001. Esse entendimento, entre-

tanto, é rechaçado pela doutrina de Marco Aurélio Greco<sup>13</sup> e José Eduardo Soares de Melo,<sup>14</sup> para quem o art. 246 se aplica a qualquer artigo da Constituição que tenha sido *introduzido* ou sofrido alteração substancial entre 1995 e 2001.

Coadunamos com a posição de Marco Aurélio Greco e José Eduardo Soares de Melo e, portanto, considerando que o § 9º do art. 195 da CF/88 foi introduzido pela EC n. 20, de 1998, entendemos que o art. 17 da MP 413/08 está maculado de inconstitucionalidade por violação ao art. 246 da CF/88.

## 7. Conclusões

a) O termo regulamentação utilizado pelo art. 246 da CF/88 deve ser entendido como regulação, haja vista a própria aptidão das medidas provisórias;

b) A vedação imposta pelo art. 246 da CF/88 é aplicável a qualquer artigo da Constituição Federal que tenha sido introduzido ou cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001, inclusive em relação a matéria tributária; e

c) A conversão da medida provisória em lei não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246, sob pena de tornar inócua a regra contida no referido artigo e de violar o princípio da moralidade.

---

13. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43, p. 110-113.

14. MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 44, p. 93-99.