

AS MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS VICISSITUDES ASSOCIADAS ÀS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/01

Gilson Wessler Michels

1. Introdução

A medida provisória é, de longe, a espécie normativa mais polêmica dentre aquelas listadas no art. 59 da Constituição Federal de 1988. Não obstante tenha sido criada com o fim de substituir o decreto-lei e toda a herança autoritária vinculada a este instrumento previsto na ordem constitucional anterior, verdade é que a prática acabou demonstrando que o sucessor era pior que o sucedido. Com efeito, o uso exacerbado das medidas provisórias ao longo dos anos pós-CF evidenciou, a partir da aquiescência omissiva ou comissiva dos Poderes Legislativo e Judiciário, a degradação do sistema de tripartição dos Poderes estatais e a conseqüente hipertrofia do Poder Executivo.

Pretensamente com o fim de atenuar esta drástica realidade é que acabou sendo editada a Emenda Constitucional nº 32/01, que tratou de mudar a redação do art. 62 da CF e alterar a disciplina das medidas provisórias em sede constitucional. Diz-se “pretensamente”, porque não faltam doutrinadores, como Roque Antônio Carrazza, que afirmam terem sido as alterações promovidas com o fim de alargar, e não de estreitar, o campo de atuação das medidas provisórias. Entende este jurista que o constituinte derivado criou pretensos limites às medidas provisórias, num âmbito em que os obstáculos jurídicos colocados pelo constituinte originário eram muito mais amplos.¹

As considerações de Carrazza merecem ser desde já enfatizadas, pois se referem, de forma especial, à matéria tributária. Para ele, a redação original do art. 62 da CF, por não prever uma delimitação expressa das matérias passíveis de serem disciplinadas por meio de medidas provisórias, levava à definição de limites implícitos, resultantes

1. CARRAZZA 2002, p. 243.

da interpretação sistemática do texto constitucional. Com a nova redação daquele dispositivo, dada pela Emenda Constitucional nº 32/01, que trouxe a expressa listagem das matérias que não podem ser regidas pelas medidas provisórias, acabaram validadas as incursões do Poder Executivo sobre matérias que, pela interpretação do dispositivo em sua redação original, estavam vedadas àqueles atos normativos. É justamente o caso do uso das medidas provisórias em matéria tributária: antes, por conta do cruzamento de princípios constitucionais e pela consideração dos direitos e garantias individuais, havia um entendimento predominante da doutrina no sentido de que as medidas provisórias não poderiam ser utilizadas, por exemplo, para instituição ou majoração de tributos; já no período pós-EC nº 32/01, entretanto, a questão se resolveu por via da imposição legal, com a expressa previsão do uso das medidas provisórias para os fins retrocitados. É por conta disso que Carrazza afirma que o ocorrido “foi uma forma ardilosa de, restringindo, ampliar”.²

Os argumentos de Carrazza, muito embora não sejam compartilhados por boa parte dos doutrinadores, não podem ser facilmente refutados. Com efeito, parece ter ocorrido, mesmo, uma blindagem do âmbito material das medidas provisórias, colocando-o a salvo das incursões exegéticas, mesmo aquelas legitimadas pela interpretação sistemática da CF. Sob o pretexto de um objetivo aparentemente meritório, o da segurança jurídica - que seria alcançada pela exauriente listagem das matérias subtraídas ao alcance das medidas provisórias -, tratou-se de bem firmar, de modo mais amplo do que vinha fazendo a doutrina sob a égide do sistema anterior, o espaço das medidas provisórias, isolando-as das incômodas e imprevisíveis influências de outros princípios e preceitos constitucionais. Não há como discordar, assim, que as medidas provisórias antes reforçaram seu espaço, com isto ampliando a “competência legislativa” do Poder Executivo.

Dentro de tal quadro, não é difícil entender o caráter controvertido e polêmico tanto das medidas provisórias em si quanto da evolução dos seus fundamentos políticos e jurídicos (definidos estes não apenas

2. *Idem*, p.244.

no texto constitucional, mas também no âmbito da construção doutrinária e jurisprudencial). Afirmar-se isto, entretanto, não representa considerar-se despropositadas ou indesejáveis todas as alterações trazidas pela EC n° 32/01. Há nas mudanças, por certo, disposições que merecem boa acolhida e que devem ter suas construções complementadas por consistente atuação da doutrina da jurisprudência.

O objetivo deste artigo é analisar as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n° 32/01 no disciplinamento das medidas provisórias, com o foco centrado nas questões que interessam, direta ou indiretamente, ao direito tributário e que se mantêm como objeto de preocupações da doutrina. Para tal fim, tratar-se-á, inicialmente, de fazer algumas considerações acerca dos antecedentes e natureza das medidas provisórias. A seguir, serão abordadas as alterações da EC n° 32/01 em relação a várias questões específicas vinculadas à matéria tributária. Na parte final, serão feitas considerações finais e conclusivas sobre todo o exposto, com ênfase no que remanesceu problemático mesmo após a superveniência daquela emenda constitucional.

2. As origens da medida provisória

A medida provisória é um ato normativo novo no processo legislativo brasileiro, que só foi incorporada ao texto constitucional na CF. A novidade, entretanto, desaparece quando se tem em conta os fins a que se destina; é que aí se identifica quanto está ela vinculada à tradição que lhe precede.

É fato assumido pelo constituinte originário que a medida provisória foi criada com o fim de substituir, no tempo, o antigo decreto-lei.³ A repulsa à herança autoritária vinculada ao decreto-lei fez com que esta espécie de ato normativo fosse expurgada da ordem constitucional, mas tal expurgo não pôde ser feito sem a criação de um novo instrumento que dotasse o Poder Executivo, por razões de

3. José Levi Mello do Amaral Júnior faz detalhada exposição acerca dos antecedentes das medidas provisórias (2004, p. 37-120).

“governabilidade”, de algum poder de interferir na ordem jurídica, em relação a questões de urgência e relevância evidentes, com alguma celeridade. Assim, nasceu a medida provisória, como nova espécie de ato normativo, destinada a conter a anterior e excessiva verborragia legislativa do Poder Executivo, representada pelo uso abusivo dos decretos-leis.⁴

Os anos que se seguiram à promulgação da CF mostraram terem sido infrutíferas as intenções manifestas do constituinte originário. Como é notório, o Poder Executivo, sucumbindo à tentação da via fácil, acabou tomando regra aquilo que seria exceção em face do requisito de urgência e relevância. O resultado foi parecido com o que se tinha à época dos decretos-leis: as medidas provisórias passaram a ser utilizadas, de modo desmesurado, em relação a quaisquer matérias.

Pode-se dizer, por isso, que a medida provisória, apesar de ter substituído o decreto-lei, não se mostrou um instrumento suficiente para aplacar as exacerbadas intenções legislativas do Poder Executivo.

Não obstante tais considerações relativas ao uso desvirtuado das medidas provisórias, há de se ter em conta que a existência de instrumentos normativos destinados a dar ao Poder Executivo meios de se mover rapidamente diante de situações que demandem providências imediatas é não apenas compreensível como, também, necessária; tanto é assim que muitos países têm instrumentos similares incorporados às suas ordens jurídicas. O problema está, justamente, no uso dado a tais instrumentos.

A medida provisória insere-se, assim, numa já longa tradição do direito pátrio de fornecer ao Poder Executivo meios para o disciplinamento de relações jurídicas associadas a situações de extremada urgência e relevância. Uma rápida incursão histórica bem evidencia isso.⁵

4. CHIESA 2002, p. 32.

5. Joel de Menezes Niebuhr fornece um painel detalhado dos antecedentes das medidas provisórias na ordem jurídica nacional (2001, p. 73-9) e também José Levi Mello do Amaral Júnior (2004, p. 109-20).

Na Constituição de 1937, os arts. 12, 13 e 14 autorizavam a edição de decretos-leis com limites bem definidos, mas eles foram aplicados sob a égide de um Estado totalitário. A redação do art. 73 daquela Carta dá bem o tom do momento que vivia a sociedade brasileira: “Art. 73 - o Presidente da República, autoridade suprema do Estado, coordena a atividade dos órgãos representativos, de grau superior, dirige a política interna e externa, promove ou orienta a política legislativa de interesse nacional, e superintende a administração do País”. Ou seja, em sua gênese, o decreto-lei já trazia a marca de instrumento a serviço de um Poder Executivo hipertrofiado, centralizador, autoritário.

A Constituição de 1946, arejada pela redemocratização, buscou contrapor-se com firmeza ao autoritarismo, para isso tratando de reforçar e preservar as atribuições do Poder Legislativo, o que foi feito, entre outras medidas, com o expurgo dos decretos-leis do texto constitucional.

O decreto-lei, entretanto, voltou à cena com a Emenda Constitucional nº 04, de 02.9.1961, que estabeleceu o parlamentarismo no País.

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01, de 17.10.1969, continuaram a prever a existência do decreto-lei. Sob esta ordem constitucional, estava prevista a edição de decretos-leis com relação a matérias específicas, mas o que se viu foi o seu uso tendente, uma vez mais, à concentração de poderes no Poder Executivo.

A Constituição Federal de 1988 trouxe, então, a substituição do decreto-lei pela medida provisória, e tal providência evidencia o dilema diante do qual foi posto o constituinte: de um lado, diante da então redemocratização do País, era importante o expurgo do malsinado decreto-lei; de outro, entretanto, questões ligadas à governabilidade impunham a existência de um instrumento que preservasse algum “poder legislativo” ao Poder Executivo, razão pela qual foi criada a medida provisória, como uma espécie normativa a ser usada parcimoniosamente.

Como se vê, a medida provisória não nasceu do nada. Pelo contrário, tem ela, na ordem jurídica nacional, antecedentes que

remontam à década de 1930. Mas, além dos antecedentes pátrios, a medida provisória brasileira acabou sendo inspirada, em especial, nos “*prowedimenti prowisori com forza di legge*”, previstos no art. 77 da Constituição Italiana de 1947. Curioso é saber que a transplantação do instrumento para o direito brasileiro se deu de forma contextualizada: na Itália, os provimentos provisórios estão embutidos no sistema parlamentarista, no âmbito do qual o governo responde pelo uso indevido destes instrumentos. Tal defeituosa contextualização se deu em face de que a Comissão de Sistematização da Assembléia Nacional Constituinte brasileira havia inicialmente optado pelo sistema parlamentarista e, neste contexto, incorporou os “*prowedimenti prowisori*” italianos; ocorre que, posteriormente, foi acolhido o presidencialismo, mas se mantiveram institutos referentes ao parlamentarismo, entre tais os retrocitados instrumentos.⁶

Além da Itália, vários outros países utilizam instrumentos similares ao decreto-lei ou à medida provisória. A Alemanha possui um instrumento legal similar. Em Portugal, os decretos-leis são considerados atos legislativos. Na Espanha, o governo pode editar decretos-leis em caso de necessidade extraordinária e urgente (o texto da Constituição Espanhola de 1978 é bastante similar ao da Constituição Brasileira de 1988). Na França, o Poder Executivo pode solicitar ao Parlamento autorização para editar decretos de forma excepcional.

Ou seja, o Brasil não inovou ao criar a medida provisória, apenas deu a ela contornos imprevisíveis e indesejados, e isto mais por conta da hipertrofia do Poder Executivo.

3. Locus e natureza jurídica da medida provisória

Não é objetivo deste artigo aprofundar as questões relativas ao *locus* e à natureza jurídica das medidas provisórias, mas algumas

6. NIEBUHR 2001, p. 73.

considerações são necessárias para a compreensão das observações que serão feitas nos dois itens finais.

Antes de tudo, é preciso ter em conta que a medida provisória, sob a égide da CF, é apenas um dos mecanismos excepcionais à disposição do Poder Executivo para a elaboração de normas destinadas ao regramento de situações de urgência e relevância (são os instrumentos destinados à viabilização da “governabilidade” do País). Pois bem, o conjunto destes mecanismos excepcionais é o seguinte: (i) solicitação de urgência, pelo Presidente da República, para a apreciação de projetos de lei de sua iniciativa (§ 1º do art. 64); (ii) lei delegada (art. 68); e (iii) medida provisória (art. 62). Tais mecanismos, à evidência, conformam-se como exceção à regra geral, constante do sistema da tripartição dos poderes, de que quem produz as leis é o Poder Legislativo.

O fato, entretanto, de representarem meios de subtração de parcela da competência do Poder Legislativo não retira destes mecanismos de exceção sua validade e justificativa. É que, como o processo legislativo demanda muito tempo para a apreciação dos projetos de lei (em muitos casos, até anos), não parece mesmo razoável que o Poder Executivo tenha de ficar de mãos atadas diante de situações especialíssimas (urgentes e relevantes), esperando o transcurso de todo o longo caminho legislativo dos projetos de lei.

Ocorre, porém, que se por um lado são necessários esses mecanismos de exceção, por outro devem eles ser usados de forma condizente com sua excepcionalidade, ou seja, tais mecanismos devem ser utilizados apenas diante de situações que efetivamente exijam celeridade, e também devem ser preservados os espaços próprios de aplicação de cada um deles.

Nesse sentido, é importante perceber que esses três mecanismos que atribuem competência legislativa ao Poder Executivo possuem certa ordem hierárquica entre si. Da “solicitação de urgência” à medida provisória, haveria uma gradativa ampliação da atuação do Poder Executivo e, inversamente, uma gradativa diminuição da atuação do Poder Legislativo. Assim, nos projetos de lei com pedido de urgência, o Congresso Nacional continua sendo o criador da lei; já na lei delegada,

o Congresso Nacional age antes do Presidente da República, autorizando-o ou não a fazer a lei e estabelecendo seus limites, bem como reservando para si a possibilidade de apreciar tal lei posteriormente; e na medida provisória, a participação do Poder Legislativo só se dá depois de o ato legal ter sido incorporado à ordem jurídica e de ter, por conta disso, produzido efeitos concretos. Neste quadro, percebe-se que a medida provisória mostra-se o mais gravoso dos três mecanismos, em termos de subtração de competência do Poder Legislativo.

Por isso e tendo-se em vista a regra geral de nossa ordem constitucional, que é a da repartição das funções estatais entre os três Poderes constituídos, a doutrina manifesta-se predominantemente no sentido de que as medidas provisórias só poderiam ser utilizadas no caso de os dois mecanismos menos detrimetosos à competência do Poder Legislativo não se mostrarem adequados ou suficientes. Joel de Menezes Niebuhr a isso se refere da seguinte forma:

É verdadeiro afirmar que, antes de adotar a medida provisória, o instrumento mais gravoso, o Presidente da República deve preferir, respectivamente, a solicitação de urgência e a delegação. Ora, sobre o Presidente da República, que é obrigado por juramento a defender a Constituição, impende o dever jurídico de tomar a medida que menos comprometa a divisão dos poderes, o que preserva as prerrogativas do Legislativo, a ordem democrática e, em suma, o constitucionalismo.⁷

Percebe-se, assim, que a posição ocupada pela medida provisória em nossa ordem jurídica demandaria, da parte do Presidente da República, o uso deste instrumento em situações que, além de urgentes e relevantes, não poderiam ser tratadas por meio da solicitação de urgência ou da lei delegada. A prática demonstra, entretanto, que esta é uma noção ausente na atuação do Poder Executivo.

Além da definição acerca do *locus* da medida provisória, importa tecer algumas breves considerações sobre a natureza deste tipo de ato normativo.

7. 2001, p. 71.

Na doutrina, há uma discussão longa e ainda não concluída acerca do que é a medida provisória: se um ato administrativo, uma lei ou um ato político. Para Marco Aurélio Greco⁸ e Roque Antônio Carrazza⁹, a medida provisória é ato administrativo, dado que é ato próprio do Poder Executivo. Já Clèmerson Merlin Clève sustenta que as medidas provisórias são equiparadas à lei, em razão de que todo ato emanado das entidades às quais a Constituição atribua função legislativa será lei de um ponto de vista genérico.¹⁰

Por fim, Celso Antônio Bandeira de Mello, ao contestar de forma veemente a equiparação das medidas provisórias à lei, afirma serem elas atos políticos ou de governo, dado que emanam do Poder Executivo, que as adota segundo sua margem de discricção.¹¹ Afora todas essas dissensões acerca do que seja a medida provisória, a posição que parece ser mais consentânea com a realidade posta é a de Bandeira de Mello. Considerando-se não apenas a letra do texto constitucional, mas também a prática que dela resultou no mundo concreto dos fatos - prática esta que indiscutivelmente contribuiu para a construção da idéia de medida provisória que se instalou no imaginário jurídico nacional -, não há como não ver a medida provisória como um ato resultante do exercício do poder discricionário do Poder Executivo, portanto eivado, primordialmente, de conteúdo político. O fato de a medida provisória ter “força de lei” não a equipara à lei, mas tão-somente lhe transfere atributos da lei. A lei, como emanção da vontade da nação, traduzida pelo Poder Legislativo no âmbito de um exauriente processo de discussão, não pode ser equiparada a um ato editado pelo chefe do Poder Executivo, sob circunstâncias e justificativas que a seu juízo individual se mostram relevantes.

Tem-se, deste modo, a partir das considerações acima feitas acerca da definição do *locus* da medida provisória e de sua natureza, que esta espécie normativa é um ato eminentemente político,

8. 1991, p. 14.

9. 2001, p. 240-1.

10. 1999, p. 55.

11. 1999, p. 96.

que só deveria ser editado diante de situações relevantes e urgentes, para as quais os dois outros mecanismos excepcionais de subtração de competência do Poder Legislativo não se mostrassem adequados. Tais noções, entretanto, não têm tido influência na atuação do Poder Executivo, que vem se utilizando fartamente das medidas provisórias, em relação às mais variadas matérias e independentemente da demonstração inequívoca da urgência e relevância. E não parece que a EC nº 32/01 tenha trazido anteparos contra tal compulsão legislativa do Poder Executivo, mas isto é assunto para os próximos itens deste artigo.

4. As alterações da EC nº 32/2001 na disciplina da medida provisória em matéria tributária

Apesar de não estarem claros os objetivos intentados pelo constituinte derivado com o redisciplinamento da medida provisória no âmbito da Emenda Constitucional nº 32/01 (como já antes se abordou, não obstante a justificativa formal para as alterações ser a necessidade de evitar o uso abusivo das medidas provisórias, não faltam doutrinadores a denunciar que as pretensas limitações trazidas objetivaram, antes, o alargamento do uso destes atos normativos), certo é que as mudanças operadas no art. 62 da CF trouxeram algumas importantes alterações, muitas delas de especial relevância para a matéria tributária.

Neste item do artigo, serão abordadas algumas destas alterações, a partir de uma análise comparativa entre o quadro que se tinha com a redação originária do art. 62 e aquele que resultou das mudanças trazidas com a EC nº 32/01. Por certo que, em relação a muitas destas mudanças, ainda não existe consenso quanto a seus termos, e só com o tempo a construção doutrinária e jurisprudencial e a conduta concreta do Poder Executivo sedimentarão o entendimento acerca de cada uma delas. O que aqui se fará, portanto, é elencar as mudanças que importam ao direito tributário, tratando-se de fazer algumas considerações críticas acerca delas.

A abordagem das mudanças estará focada nas seguintes questões: (i) instituição e majoração de tributos; (ii) aferição da urgência e relevância; (iii) possibilidade de reedição; (iv) atenção ao princípio da anterioridade; (v) possibilidade de tipificação de infrações e sanções tributárias; (vi) regulamentação de matérias vinculadas ao processo judicial e ao procedimento administrativo; (vii) declaração de inconstitucionalidade das medidas provisórias; (viii) possibilidade de instituição de obrigações acessórias; e (ix) os efeitos da não-conversão em lei das medidas provisórias.

4.1. Instituição e majoração de tributos

No texto original da Constituição Federal de 1988, não havia limitações materiais explícitas ao uso das medidas provisórias. Com efeito, preferiu o constituinte deixar em aberto a questão, dando campo fértil à produção doutrinária, que acabou por engendrar a existência de limites implícitos às medidas provisórias, como, entre outros, aqueles vinculados às matérias que a CF expressamente reservava ao disciplinamento por meio das leis delegadas (§ 1º do art. 68).

Outro importante limite material defendido por grande parte da doutrina pátria foi o de que as medidas provisórias não seriam instrumentos adequados para a veiculação de matéria tributária, em especial a instituição e a majoração de tributos. Na base deste entendimento estava, em especial, a idéia de que o princípio da legalidade tributária, inserto no inciso I do art. 150 da CF, estaria a exigir lei em sentido formal (como o objetivo deste artigo é apenas abordar as mudanças trazidas pela EC nº 32/01, não se tratará, aqui, de relatar ou discutir as posições doutrinárias acerca da possibilidade ou não da veiculação de matéria tributária por meio de medida provisória).¹²

12. Para uma visão panorâmica acerca das divergências doutrinárias quanto à possibilidade de veiculação de matéria tributária, ver: AMARO 2001 (p. 169-72), NIEBUHR 2001 (p. 115-9), CARRAZZA 2002 (p. 245-6), CHIESA 2002 (p. 34-42), TAVARES 2002 (p. 16-8) e PIMENTA 2002 (p. 100-1).

Não obstante o posicionamento predominante da doutrina, o STF, mantendo o entendimento que tinha já desde a época dos decretos-leis, manifestou-se reiteradamente no sentido de que era legítima a edição de medida provisória para tratar da instituição e majorações de tributos, inclusive contribuições sociais (por exemplo, ADIn nº 1.417, rei. Ministro Gallotti). Entendeu a Suprema Corte que, como a medida provisória tem força de lei - sendo, portanto, lei em sentido material, apesar de não o ser em sentido formal -, atende ela ao princípio constitucional da legalidade tributária.

Com a edição da EC nº 32/01, independentemente das divergências doutrinárias, a questão acabou sendo dirimida. Ao contrário do sistema anterior, na nova redação do art. 62 da CF, as matérias excluídas do âmbito material das medidas provisórias acabaram sendo expressamente listadas (§ 1º do art. 62), não estando entre elas a da instituição e/ou majoração de tributos; ademais, o § 2º do mesmo art. 62 faz expressa menção ao disciplinamento da matéria. Assim, como se percebe, a superveniência legal veio no sentido de respaldar aquele que já era o entendimento do STF.

É preciso ressaltar, entretanto, que apesar da possibilidade de as medidas provisórias versarem sobre matéria tributária, não se pode esquecer de que entre as matérias excluídas do âmbito material destes atos normativos estão aquelas que exigem, para seu disciplinamento, a edição de lei complementar, como expressamente posto no inciso III do § 1º do art. 62. Assim, todas aquelas matérias tributárias que, no texto constitucional, exigem lei complementar para seu regramento não podem ser incluídas em medidas provisórias, como as várias questões listadas no art. 146 (entre elas, o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária), bem como a instituição de impostos vinculados ao exercício da competência residual da União Federal (inciso I do art. 154).

Questão que remanesce controversa é a referente à amplitude da palavra “imposto”, posta no § 2º da nova redação do art. 62. Quando o dispositivo fala na instituição ou majoração de “impostos”, ele estaria a se referir a imposto em sentido restrito, espécie tributária, ou a menção teria amplitude a abarcar todas as exações

fiscais? Apesar das dissensões existentes, o entendimento que parece melhor se adequar ao sentido da disposição legal e do sistema tributário como um todo é o que atribui à palavra “impostos” largueza tal a incluir todas as espécies tributárias, e isto, entre outras razões, pelo simples fato de que, entre as vedações inseridas no § 1º não está, justamente, a da veiculação de matéria tributária.

Outra importante questão que mereceu alteração da EC nº 32/01 foi a definição do momento em que se pode exigir um tributo instituído ou majorado por medida provisória. Como a nova redação do § 2º do art. 62 da CF determina que a “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”, tem-se, por ilação lógica, que nenhum tributo poderá ser exigido antes da conversão da medida provisória em lei. Apenas a modificação de alíquotas prevista no § 1º do art. 153 da CF é que poderia ser feita via medida provisória, mas, como para isso o Executivo pode regularmente utilizar-se dos decretos, tal medida não se justificaria.

4.2. Aferição da urgência e relevância

Questão das mais tormentosas sempre foi a da aferição da urgência e relevância para a edição das medidas provisórias. Especificamente em matéria tributária, grande parte da doutrina se posicionou no sentido de que, em razão do princípio da anterioridade previsto na alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF, não se poderia alegar a existência de urgência para a instituição ou majoração de qualquer incidência tributária. Tal argumento, entretanto, é rechaçado por outros doutrinadores que se manifestam em termos similares aos de José Levi Mello do Amaral Júnior:

[...] se, por um lado, é objetivamente impossível a demonstração da urgência de medida provisória que institui ou majora tributo (submetida ao princípio da anterioridade comum) editada nos primeiros meses do

exercício financeiro, por outro, não se pode excluir a sua configuração em se tratando de decretação de urgência havida ao fim do exercício, isto é, pouco tempo faltando para a exigibilidade do tributo instituído ou majorado.¹³

Quanto a esta questão específica, a superveniência da EC n° 32/01 nada trouxe de novo, razão pela qual se imagina que permanecerá vigente, em sede judicial, o entendimento do STF de que não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença ou não dos pressupostos de admissibilidade - relevância e urgência - reclamados para a expedição das medidas provisórias (por exemplo, ADIn n° 1.667, rei. Ministro limar Galvão). Por este entendimento, cabe ao Poder Executivo, e tão-só a ele, aferir a necessidade e importância da edição das medidas provisórias, em cada caso.

4.3. Reedição das medidas provisórias

Quanto à questão da reedição das medidas provisórias, no período anterior à vigência da EC n° 32/01, o STF havia firmado a posição de que não existiam óbices para tal providência. Era entendimento da Suprema Corte que tais atos normativos poderiam ser reeditados, salvo quando alvos de explícita rejeição pelo Congresso Nacional; a idéia era a de que o poder de editá-las subsistiria enquanto não marcadas com a chancela fatal dos parlamentares (por exemplo, ADIn n° 1.610, rei. Ministro Sydney Sanches).

Tal posição do STF serviu para legitimar, ao longo do tempo, o abuso promovido pelo Poder Executivo da reedição das medidas provisórias. Com efeito, não foram poucos os casos de atos reeditados mês a mês, por anos seguidos, transferindo às relações jurídicas um teor de incerteza incompatível com a preservação da segurança jurídica exigida por qualquer ordem normativa.

Foi a EC n° 32/01 que veio colocar algum limite a este uso desmesurado. A reedição das medidas provisórias acabou bastante

13. 2004, p. 146.

restringida na nova redação do art. 62 da CF, dado que, a teor de seu § 10, “é vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo”. Como afirma Joel Menezes Niebuhr:

[...] apesar dos pesares, pode-se argüir algo de positivo: em vez de a medida provisória vir a ser reeditada ao infinito por vontade única e exclusiva do Presidente da República, agora ela inevitavelmente passará pelo crivo do Poder Legislativo. Sem dúvida, trata-se de avanço que, entretanto, não é o bastante para resolver o problema.¹⁴

Um sério problema que a EC n° 32/01 não previu foi a possibilidade de o Presidente da República, com o fim de burlar a limitação da nova redação do art. 62, utilizar-se de um artifício: o de, ao final do prazo de vigência de uma medida provisória, revogá-la, fazendo editar outra com pequenas alterações no texto. Com isto, o Poder Executivo evitaria a manifestação do Poder Legislativo, ganhando novo prazo de vigência (de até 120 dias). Tal conduta, o que é pior, poderia repetir-se indefinidamente, tomando inócuo o § 10 do art. 62, e isso, à evidência, estaria de certo modo respaldado pela jurisprudência do STF, que sempre admitiu a revogação de medida provisória por outra que tratasse a matéria de modo diferente (por exemplo, ADIn n° 1.636, rei. Ministro Sepúlveda Pertence); é certo que tal jurisprudência foi construída à época da redação original do art. 62, mas não se pode ter por improvável a manutenção da posição no período posterior à EC n° 32/01.

4.4. Princípio da anterioridade

Quanto à questão da aplicação do princípio da anterioridade, também houve importante mudança. No quadro anterior à EC n° 32/01, o termo *a quo* do prazo da anterioridade nonagesimal do § 6° do art. 195 da CF, assim como da anterioridade genérica a que

14. 2001, p. 147.

alude a alínea *b* do inciso II do art. 150, era contado a partir da data da publicação da medida provisória originária, e não a partir de sua efetiva conversão legislativa. A exceção estava no caso de a conversão em lei trazer alteração do texto da medida provisória; nesta hipótese, valia a data de publicação da lei. Pois bem, esse era o entendimento sufragado pelo STF acerca da matéria (por exemplo, ADIn nº 221-0-DF, rei. Ministro Moreira Alves).

Com a nova redação do art. 62, entretanto, o quadro mudou. Em face de seu § 2º, que diz que “medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos [...] só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”, contrariado restou aquele entendimento antigo do STF. Assim, hoje, não há mais dúvidas: um tributo só será exigido caso a medida provisória que o tenha instituído ou majorado tenha sido convertida em lei até o último dia do ano em que tiver sido editada.

Com esta solução da EC nº 32/01, deixou de ter relevância a questão, muito debatida no sistema anterior, acerca de se saber, no caso das reiteradas reedições das medidas provisórias, qual a data a ser tida como base para a atenção ao princípio da anterioridade.¹⁵

Um problema, entretanto, exsurge da redação da parte final do § 2º do art. 62: já que o dispositivo diz que a medida provisória deve ser convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada, como ficam os casos em que houve edição de medida provisória no final de um dado exercício (menos de sessenta dias, por exemplo) e a conversão em lei se deu já no início do exercício seguinte? O tributo assim instituído ou majorado poderá ser validamente exigido em algum momento? Certamente, a doutrina e a jurisprudência serão chamadas a responder esta questão, mas à luz da redação estrita do dispositivo constitucional, o tributo instituído na condição descrita não poderia mais ser exigido - nem em anos posteriores - dado que a conversão em

15. Luís Eduardo Schoueri e Marcela Vergna Barcellos Silveira abordam este assunto de forma detalhada (1998).

lei não teria ocorrido até o final do exercício de edição da medida provisória.

4.5. Tipificação de infrações e sanções tributárias

Muito embora a EC n° 32/01 tenha propiciado, com a nova redação do art. 62 da CF, o alargamento do âmbito material das medidas provisórias para além das construções doutrinárias erigidas sob a égide do sistema anterior (como se destacou no item inicial deste artigo), certo é que a opção pela listagem exaustiva das matérias excluídas da esfera daqueles atos normativos trouxe um importante benefício: deixou livre de dúvidas a impossibilidade de as medidas provisórias tratarem daquelas matérias expressamente listadas. Com isto, precisa-se admitir, atenuaram-se as dúvidas quanto a algumas importantes questões. Atenuaram-se, mas não se dissiparam.

Um exemplo é o que ocorre com a questão da possibilidade do disciplinamento de penalidades por via das medidas provisórias. Como disposto na alínea *b* do inciso I do § 1º do art. 62, as matérias afetas ao direito penal não podem ser disciplinadas por meio destes atos normativos. Em face desse dispositivo, a posição predominante é a que dá amplitude ao mesmo, afirmando que atinge ele não apenas aquele ramo do direito, mas todas as medidas restritivas de direitos fundamentais, entre elas, as sanções administrativas. Bem enfatizando esta questão, assim se manifesta Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

Malgrado exista uma diferença de regime jurídico entre as sanções administrativas e as penais, ambas estão submetidas a princípios constitucionais comuns: legalidade (art. 5º, II), anterioridade (art. 5º, XXXIX), irretroatividade (art. 5º, XL), presunção de inocência (art. 5º, LVII), contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV).¹⁶

Se as sanções administrativas estão mesmo incluídas entre as exclusões do art. 62, só se saberá com o tempo, a partir da atuação

16. 2002, p. 105.

da doutrina e da jurisprudência. Entretanto, parece mais consentânea com nossa ordem jurídica a idéia de que as sanções aplicadas na esfera administrativa não podem mesmo vir disciplinadas em medidas provisórias. É que, além do fato de sanções administrativas serem, sim, penalidades e de outras considerações vinculadas à aplicação concreta dos direitos e garantias individuais, não se pode vislumbrar urgência e relevância que justificassem a adoção desta via normativa mais célere.

4.6. Regulamentação do processo judicial e do procedimento tributário

Outra importante restrição ao uso das medidas provisórias foi trazida pela nova redação do art. 62 da CF, dada pela EC n° 32/01. Como expresso na alínea *b* do inciso I do § 1º, é vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a direito processual civil. Com isto, tem-se, à evidência, que os remédios jurídicos vinculados a ações judiciais tributárias não podem ser disciplinados por medida provisória.

Tal restrição, entretanto, não parece atingir os procedimentos administrativos, como o hoje disciplinado pelo Decreto n° 70.235/72, que dispõe sobre o procedimento de formalização e exigência de créditos tributários federais e que regra a atuação do assim chamado “contencioso administrativo tributário”. É que, como o procedimento administrativo é regido por instrumental legal próprio (muitas vezes composto por atos administrativos de variada ordem) e por princípios também específicos, não se pode tê-lo como incluído dentro da restrição trazida pelo art. 62. Mas essa é mais uma questão que não está livre de divergências; apenas não houve até agora, em relação a ela, manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que mereçam menção.

4.7. Declaração de inconstitucionalidade das medidas provisórias

Apesar de o § 11 do art. 62 da CF prever a manutenção da eficácia da medida provisória no caso de o Congresso Nacional não

disciplinar os efeitos da não-conversão em lei, dificilmente se terão ações diretas de inconstitucionalidade dirigidas contra as medidas provisórias em matéria de instituição e majoração de tributos, a partir da edição da EC n° 32/01. E isso por uma razão simples: como pelo novo regime os tributos instituídos ou majorados por medidas provisórias só podem ser cobrados depois da conversão em lei, não haveria tempo nem razão para se propor as referidas ações contra as próprias medidas provisórias. Não podendo a conversão em lei ser postergada para além dos 120 dias (60 + 60), não haveria sentido tanto em contestar um ato de vida efêmera quanto em se insurgir contra uma exação que nem se sabe se chegará mesmo a ser concretamente exigida.

4.8. Instituição de obrigações acessórias

Outra questão: a instituição das obrigações acessórias pode ser feita por meio de medidas provisórias? A pergunta é relevante porque as obrigações acessórias estão hoje tão disseminadas na legislação tributária, que seus cumprimentos exigem, de boa parte dos sujeitos passivos - notadamente as pessoas jurídicas, equipes especificamente destinadas para tal. Como se sabe, um dos custos indiretos principais da tributação é o da manutenção dos controles e documentos exigidos pela intrincada legislação tributária.

Dados os termos da nova redação do art. 62 da CF, não há mudanças em relação à redação originária do dispositivo. É que, como o disciplinamento das obrigações acessórias em matéria tributária não está expressamente excluído no § 1º da disposição constitucional, nada há de irregular, aqui, no uso das medidas provisórias.

Uma limitação, entretanto, subsiste. Se, por um lado, as obrigações acessórias podem estar regradas por medidas provisórias, por outro, assim não é com as sanções pelo descumprimento destas mesmas obrigações acessórias (por exemplo, as multas por atraso na entrega das declarações de rendimentos). Como já se disse em item anterior deste artigo, sanções administrativas inserem-se no universo do direito penal, razão pela qual, a teor da alínea *b* do

inciso I do § 1º do art. 62, não podem elas estar incluídas em medidas provisórias.

4.9. Os efeitos da não-conversão em lei das medidas provisórias

Um dos grandes problemas oriundos do sistema originário das medidas provisórias (o da época anterior à EC nº 32/01) era a possibilidade de uma medida provisória que tivesse instituído ou majorado um tributo ser rejeitada pelo Congresso Nacional, depois de ter sofrido reedições sucessivas ao longo de um largo período de tempo (por vezes, anos). O problema era de grande monta, dado que, se um tributo fosse expurgado da ordem jurídica anos depois, por meio da rejeição da medida provisória que o havia instituído, graves seriam as repercussões para a Fazenda Nacional, que poderia se ver, de uma hora para outra, compelida a restituir valores arrecadados ao longo daqueles anos. Era isto que poderia ocorrer, em face do que previa o parágrafo único da redação antiga do art. 62 da CF: “as medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes”.

A nova redação do art. 62 não modificou muito a disposição anterior, dado que o § 3º continua a atribuir ao Congresso Nacional a responsabilidade por disciplinar as relações jurídicas relativas às medidas provisórias não convertidas em lei. A grande mudança quanto a esta questão, entretanto, está em que, sob a égide do novo sistema, muito provavelmente jamais terá o Congresso Nacional de se pronunciar concretamente sobre esse assunto, pelo menos em matéria tributária. Como, pelo § 2º do art. 62, o tributo só pode ser exigido depois da conversão em lei da medida provisória que o instituiu ou majorou, não haverá relações jurídico-tributárias pretéritas a serem disciplinadas.

Assim não será, por certo, em relação àquelas matérias de feições tributárias, que, apesar de poderem ser disciplinadas por meio de medidas provisórias, não se confundem com instituição ou

majoração de tributos (por exemplo, a criação de uma obrigação acessória: instituição de uma nova declaração a ser entregue aos órgãos fazendários). Nesse caso, a medida provisória produzirá efeitos imediatos, que precisarão ser posteriormente disciplinados pelo Congresso Nacional na hipótese da rejeição daquele ato normativo. Ocorre, entretanto, que mesmo neste caso não haverá, em regra, questão de grande relevância em jogo, dado que com a já abordada restrição à reedição desmesurada das medidas provisórias, o Congresso Nacional terá de se manifestar sobre relações jurídicas que pouco perduraram.

5. Considerações finais

Como se viu ao longo do artigo, apesar das dúvidas acerca de quais tenham sido, concretamente, as motivações do constituinte derivado na edição da EC n° 32/01 (limitar o uso abusivo das medidas provisórias ou alargar, por vias indiretas, o âmbito material destes atos normativos), certo é que o novo regime das medidas provisórias trouxe importantes alterações - algumas auspiciosas, outras nem tanto - e, pelo menos, uma grande omissão.

Entre as principais alterações, duas estão inter-relacionadas. De um lado, a EC n° 32/01 expressamente estabeleceu a matéria tributária como passível de ser veiculada por medida provisória; de outro, em compensação, definiu que um tributo só pode ser instituído ou majorado depois da conversão da medida provisória em lei. Com isto, muito embora o novo regime tenha afrontado a parcela majoritária da doutrina com a afirmação da competência ampliada da medida provisória, houve a superveniência de uma importante salvaguarda para o contribuinte: a postergação da exigência do tributo para o momento da conversão em lei, o que resolve os problemas que poderiam resultar da volta ao *status quo ante*, no caso da rejeição de medidas provisórias que já haviam instituído ou majorado tributos.

A grande omissão da EC n° 32/01 refere-se à questão da exigência de urgência e relevância para a edição de medida provisória.

Esse é um assunto de importância fulcral, que, à evidência, preferiu o constituinte derivado - intencionalmente ou não, é difícil saber - deixar em branco ou, melhor dizendo, deixar expresso nos mesmos termos da redação originária do art. 62 da CF. Esta omissão do constituinte é, pode-se afirmar, mais danosa para o cidadão do que aquela relativa à competência ou não das medidas provisórias para a veiculação de matéria tributária. Se houvesse sido criado algum anteparo contra o uso desmesurado das medidas provisórias - o que seria feito pela definição de critérios mais objetivos e rígidos para a edição das mesmas -, certamente deixaria de ser tão relevante a questão de se ter a matéria tributária como passível ou não de ser regrada por estes atos normativos, dado que dificilmente se teria urgência e relevância que pudessem, no mais das vezes, justificar o uso desta via mais célere para a imposição da expressiva maior parte dos tributos.

A EC n° 32/01, assim, não ataca pontos fundamentais associados ao uso desmedido das medidas provisórias, mesmo que em algumas questões isoladas tenha trazido avanços. Com este quadro, nenhuma garantia há de que as distorções que podem ter justificado as alterações no regime das medidas provisórias tenham termo final sob o novo quadro constitucional. Ao contrário, a EC n° 32/01 deixou largos espaços abertos à continuidade do quadro posto, caracterizado pela atuação abusiva do Poder Executivo, pela atuação omissiva do Poder Legislativo e pela atuação por assim dizer homologatória dos atos do Poder Executivo por parte do Poder Judiciário. Caberá à doutrina, quem sabe, imputar alguma racionalidade e juridicidade ao sistema.

6. Referências bibliográficas

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória e sua conversão em lei: a Emenda Constitucional n° 32 e o papel do Congresso Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2001.

- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas provisórias*. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- CHIESA, Clélio. Medidas provisórias em matéria tributária: apontamentos sobre as inovações introduzidas pela EC n° 32/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 85, out. 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. *Medidas provisórias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- MALERBI, Diva. Medidas provisórias e recursos administrativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 36.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- NIEBUHR, Joel de Menezes. *O novo regime constitucional da medida provisória*. São Paulo: Dialética, 2001.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As medidas provisórias em direito tributário: inovações da Emenda Constitucional n. 32/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 77, fev. 2002.
- TAVARES, Alexandre Macedo. Emenda constitucional n. 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel § 2° do art. 62 da Magna Carta de 1988. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 83, ago. 2002.
- SHOUERI, Luís Eduardo; SILVEIRA, Marcela Vergna Barcellos. A reedição de medidas provisórias à luz dos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 49, ago. 1998.
- SZKLARÓWSKY, Leon Fredja. *Medidas provisórias: instrumento de governabilidade*. Disponível em: www.teiajuridica.com. Acesso em: 15.7.2004.