

# PROCESSO LEGISLATIVO, DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO - A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA LEI EXCLUDENTE DO ICMS DO CÔMPUTO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

André Mendes Moreira<sup>1</sup>

Arthur Maia Queiroz<sup>2</sup>

## INTRODUÇÃO

Em 2017, o STF firmou entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS<sup>3</sup>. Segundo a Corte, o ICMS não é receita do contribuinte, mas sim da Fazenda Pública. Não sendo receita, por certo, não se submete às referidas contribuições incidentes sobre a receita.

Seguiu-se ao julgamento mobilização da União com o objetivo de reduzir o alcance do direito ao crédito do contribuinte em matéria de PIS/Cofins. Noutro giro verbal, tendo perdido a guerra, a União urdiu uma escaramuça para obliterar a fruição do direito haurido pelos contribuintes a partir da decisão do STF.

A (nova) tese era singela: se o ICMS não era receita tributável para cálculo dos débitos de PIS/Cofins, tampouco se poderia considerar o ICMS nas despesas sobre as quais se calculam os créditos das contribuições. Em suma, os créditos de PIS/Cofins deveriam ser recalculados, excluindo-se do seu cômputo o ICMS incidente nas transações.

Para além de uma série de atos infralegais – cuja análise não se pretende fazer aqui –, foi publicada, em janeiro de 2023, a Medida Provisória nº 1.159, que, modificando a legislação de regência<sup>4</sup>, determinou a exclusão do ICMS do cálculo dos créditos de PIS/Cofins. Contudo, a medida provisória teve sua

---

<sup>1</sup> Advogado. Professor de Direito Tributário da UFMG.

<sup>2</sup> Advogado.

<sup>3</sup> STF, Tema-RG nº 69, RE nº 574.706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15.03.2017, publicado em 02.10.2017.

<sup>4</sup> A MP nº 1.159/23 incluiu o inciso III ao art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2004, prevendo que não daria direito a crédito de PIS/Cofins o valor do ICMS que tivesse incidido sobre a compra.

vigência encerrada em 1º de junho de 2023, ante a sua não conversão em lei<sup>5</sup>.

Inobstante, o texto que excluía o ICMS do cômputo de créditos de PIS/Cofins foi incorporado ao Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 1.147/2022, que resultou na Lei nº 14.592/2023.

Essa outra medida provisória não dispunha sobre a extensão da não cumulatividade do PIS/Cofins. Seu escopo – embora tributário – era apenas o de alterar a Lei nº 14.148/2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) bem como reduzir a zero as alíquotas de PIS/Cofins sobre as receitas decorrentes da atividade de transporte aéreo regular de passageiros (seara atavicamente conectada ao segmento de eventos e turismo, *leitmotiv* da criação do Perse).

Embora haja razões para arguir-se a inconstitucionalidade material da exclusão integral do ICMS para cálculo dos créditos de PIS/Cofins, o presente artigo terá como escopo demonstrar que, formalmente, a norma é inconstitucional, por violar o devido processo legislativo. Isso porque:

- (i) O parecer da comissão mista de deputados e senadores, exigido pelo art. 62, § 9º, da Constituição, foi substituído pelo parecer de relator designado, com fundamento no Ato Conjunto nº 01/2020 das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado;
- (ii) O texto da Lei nº 14.592/2023, na parte em que determina a exclusão do ICMS do cômputo de créditos de PIS/Cofins, foi introduzido durante o processo legislativo de conversão em lei de medida provisória que trata de temática diversa, o que fere os princípios do Estado de Direito, democrático e do devido processo legislativo.

A inconstitucionalidade é formal quanto ao rito, mas o tema envolve princípios sobremaneira fundamentais, que não podem ser menoscabados no Estado de Direito instituído pela CRFB/1988.

---

<sup>5</sup> Conforme Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 40/2023 e nos termos do art. 62, §3º, da Constituição.

Para que se tenha a liberdade política – a tranquilidade de espírito que provém da percepção que cada um tem sobre sua segurança<sup>6</sup> –, o governo deve se portar de tal forma que o cidadão tenha clareza quanto ao que esperar dos seus representantes.

Se estava em discussão uma medida provisória referente à ampliação de um benefício fiscal específico, a utilização desse veículo para restringir o alcance dos efeitos de um julgado do STF é ilegítima. O quadro se agrava ainda mais quando, ao se analisar em detalhes o procedimento levado a cabo, detecta-se que os comandos constitucionais para tramitação das medidas provisórias foram inobservados.

Em suma, o processo legislativo da MP nº 1.147/2022, que resultou na Lei nº 14.592/2023, é inválido no ponto relativo à norma de exclusão do ICMS do cômputo dos créditos de PIS/Cofins.

É, pois, sobre democracia, liberdade e tributação – todas imbricadas –, que se discorrerá a seguir.

## **2. MEDIDAS PROVISÓRIAS. EXCEPCIONALIDADE DE SUA EDIÇÃO E ALTERAÇÃO**

### **2.1. O cariz excepcional das medidas provisórias**

A edição de medidas provisórias é faculdade atribuída ao chefe do Poder Executivo, nos termos dos arts. 84, XXVI, e 62, da Constituição, cujo *caput* prevê sua força de lei.

O instituto remete ao *decreto-legge* da Constituição italiana de 1947. Este, de fato, inspirou a adoção do decreto-lei na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional nº 01 de 1969, quando o País vivia regime de exceção<sup>7</sup>. Contudo, a equiparação plena do *decreto-legge* às medidas provisórias é de todo imprópria.

---

<sup>6</sup> MONTESQUIEU. Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 169.

<sup>7</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 236.

No sistema de governo parlamentarista, como o italiano, a rejeição do *decreto-legge* pode levar à destituição do Conselho de Ministros, embora a queda não seja automática. Em 1958, o gabinete do primeiro-ministro italiano Amintore Fanfani foi dissolvido após não terem sido aprovados três *decreti-legge* que dispunham, dentre outros assuntos, sobre a tributação da gasolina e do gás de cozinha<sup>8</sup>.

No sistema de governo presidencialista, entretanto, o chefe do Executivo tem mandato próprio, independente do Legislativo. A rejeição das medidas provisórias pelo Congresso Nacional não afeta a sustentação política do governo, *per se*. Incentiva-se, pois, por via reversa, a sua adoção: se o risco político é baixo, não há razão para não as adotar.

O sistema de governo presidencialista, de resto referendado por plebiscito em 1993, deve conformar a justificação do emprego das medidas provisórias pelo chefe do Poder Executivo: a medida provisória é instrumento excepcional. Não é ato irrelevante<sup>9</sup>.

O poder de editar medidas provisórias confere ao Executivo a vantagem de fazer o primeiro movimento no processo legislativo (*first-mover advantage*)<sup>10</sup>. Assim é que a separação dos poderes, na versão clássica de Montesquieu<sup>11</sup>, fica amesquinhada quando se trata de medidas provisórias, dada a preponderância do papel do Executivo nessa seara<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. O Poder Legislativo na democracia contemporânea. A função de controle político dos Parlamentos na democracia contemporânea. *Revista de informação legislativa*, v. 42, n. 168, p. 7-17, out./dez. 2005, p. 15.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 129.

<sup>10</sup> GERSEN, Jacob; POSNER, Eric. Soft Law: Lessons from Congressional Practice. In: *Stanford Law Review*, n. 61, 2008, p. 589.

<sup>11</sup> MONTESQUIEU. Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 189.

<sup>12</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Legística e a “filosofia” da lei. In *Revista Jurídica da Procuradoria Gera do Município de São Paulo*. São Paulo: CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos. 2009, p. 25.

Para reequilibrar as forças políticas entre os Poderes constituídos, o *caput* do art. 62 da Constituição prevê que o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias apenas em caso de *relevância* e *urgência* e que deverá submetê-las de imediato à apreciação do Congresso Nacional.

A submissão imediata da medida provisória permite, então, ao Poder Legislativo promover um controle político sobre a decretação de relevância e urgência pelo chefe do governo<sup>13</sup>.

Não é propósito deste trabalho definir os conceitos de relevância e urgência. Eles apontam, contudo, para a excepcionalidade das medidas provisórias<sup>14</sup>.

Embora a prática demonstre a banalização do seu emprego para inovar a ordem jurídica, causando insegurança<sup>15</sup>, a liberdade do Presidente da República para a sua edição já foi maior.

O art. 62, *caput* e parágrafo único, da Constituição, em sua redação original, exigia, além dos pressupostos de relevância e urgência, apenas a submissão imediata da medida ao Congresso Nacional para deliberação em cinco dias, e previa a perda de sua eficácia se não convertida em lei dentro de trinta dias. Inobstante, era possível reeditar a medida, *ad aeternum*, já que o Congresso Nacional não possuía prazo para apreciá-la. Não raro, o Executivo editava medidas provisórias que permaneciam em vigor (via reedições sucessivas) por anos a fio.

Esse cenário mudou, contudo, com a Emenda Constitucional nº 32/2001.

## **2.2. A Emenda Constitucional nº 32/2001**

---

<sup>13</sup> AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. O Poder Legislativo na democracia contemporânea. A função de controle político dos Paramentos na democracia contemporânea. *Revista de informação legislativa*, v. 42, n. 168, p. 7-17, out./dez. 2005, p. 14.

<sup>14</sup> STF, ADPF nº 661, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 08.09.2021, publicado em 15.09.2021.

<sup>15</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. As medidas provisórias como fonte de insegurança jurídica. *Revista Direito Mackenzie*, ano 2, n. 01, p. 09-15, p. 15.

Embora os pressupostos de *relevância* e *urgência* teoricamente afastem as medidas provisórias de quase todo o âmbito tributário<sup>16</sup>, desde a EC nº 32/2001 não mais se disputa que enunciados prescritivos de normas tributárias possam ser veiculados por esse mecanismo.

A Emenda Constitucional nº 32/2001 introduziu várias modificações no art. 62 da Constituição. As mudanças buscaram conferir maior racionalidade ao emprego desse instrumento normativo e, ainda, corrigir distorções causadas pelo seu uso exacerbado, mediante sucessivas reedições<sup>17</sup>.

Dentre essas modificações, dois parágrafos inseridos no referido artigo interessam a este estudo: o 9º e o 12.

O art. 62, § 9º, prevê que caberá à comissão mista de deputados e senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das casas do Congresso Nacional.

O art. 62, § 12, dispõe, a seu turno, que, aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Da leitura dos referidos enunciados, deduz-se que:

- (i) o Congresso Nacional deverá designar comissão mista de deputados e senadores para elaborar parecer sobre as medidas provisórias editadas pelo Poder Executivo; e
- (ii) o texto das medidas provisórias pode ser alterado pelo Congresso Nacional.

---

<sup>16</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 8 ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 113; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 144-212.

<sup>17</sup> Súmula STF nº 651: “A medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional podia, até a EC 32/2001, ser reeditada dentro do seu prazo de eficácia de trinta dias, mantidos os efeitos de lei desde a primeira edição”.

A dinâmica desses eventos dentro do processo legislativo de conversão da medida provisória em lei é importante para elucidar o problema enfrentado neste artigo.

Afinal, o rito para aprovação das medidas provisórias é mais célere se comparado ao das leis complementares e ordinárias. O § 6º do art. 62 da Constituição dispõe que a medida provisória deve ser apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação. Não o sendo, ingressa em regime de urgência nas duas casas do Congresso Nacional, sobrestando-se as demais deliberações legislativas. Em outras palavras: o tempo necessário ao debate democrático é naturalmente restrito em se tratando de medidas provisórias, o que torna a observância das formalidades do processo legislativo a pedra de toque para a garantia do princípio democrático nessa seara.

Importa ver, portanto, como é o processo legislativo das medidas provisórias, uma vez enviadas ao Congresso Nacional.

### **2.3. O processo legislativo das medidas provisórias**

O art. 59, *caput* e inciso V, da Constituição estabelece que o processo legislativo compreende a elaboração de medidas provisórias.

É a Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional que disciplina, em detalhes, o rito para a sua apreciação na Câmara dos Deputados e no Senado da República.

De acordo com a resolução, após a publicação da medida provisória no Diário Oficial da União, a Presidência da Mesa do Congresso Nacional deve designar comissão mista para emitir parecer sobre o documento (art. 2º, *caput*, Res. nº 01, de 2002-CN), em cumprimento ao art. 62, § 9º, da Constituição.

A composição da comissão mista deve observar o princípio democrático, quanto à pluralidade da representação partidária: será integrada por doze senadores e doze deputados e igual número de suplentes, indicados pelos respectivos líderes, obedecida, tanto quanto possível, a proporcionalidade dos partidos ou blocos parlamentares em cada casa (art. 2º, § 2º, Res. nº 01, de 2002-CN).

Uma vez designada e instalada, a comissão deve eleger o seu presidente e vice-presidente, bem como designar os relatores para a matéria (art. 3º, *caput*, Res. nº 01, de 2002-CN).

Dentro do prazo de seis dias da publicação da medida provisória no Diário Oficial da União, os parlamentares podem oferecer emendas perante a comissão mista (art. 4º, § 1º, Res. nº 01, de 2002-CN), que não podem, contudo, versar sobre matéria estranha àquela tratada na medida provisória (art. 4º, § 4º, Res. nº 01, de 2002-CN).

As deliberações no âmbito da comissão mista também observam o princípio democrático, quanto à regra da maioria: são tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta dos membros de cada uma das casas (art. 4º, § 6º, Res. nº 01, de 2002-CN).

Quanto ao mérito, a comissão pode emitir parecer pela aprovação total ou parcial ou alteração da medida provisória ou pela sua rejeição; e, ainda, pela aprovação ou rejeição de emenda a ela apresentada, devendo concluir, quando resolver por qualquer alteração de seu texto, pela apresentação de projeto de lei de conversão relativo à matéria (art. 5º, § 4º e inciso I, Res. nº 01, de 2002-CN).

Aprovado o parecer, ele é encaminhado à Câmara dos Deputados e, se for o caso, acompanhado do projeto de lei de conversão, seguindo-se, então, após aprovação na Câmara, ao Senado Federal (art. 7º, *caput*, Res. nº 01, de 2002-CN).

Esse é o rito, no Congresso Nacional, das medidas provisórias após sua publicação pelo Presidente da República no Diário Oficial da União.

A prática parlamentar distancia-se, contudo, desse rito, previsto normativamente.

No caso da MP nº 1.147/2022, em vez da comissão mista, o Congresso Nacional designou deputado federal para examinar o ato normativo e sobre ele emitir parecer.

Além disso, em vez de ater-se ao tema tratado pela medida provisória, o relator apresentou projeto de lei de conversão com alterações em nada relacionadas ao objeto da medida originalmente editada.



A prática atenta contra os princípios constitucionais do Estado de Direito, democrático e do devido processo legislativo.

A conformação do processo legislativo por esses princípios constitucionais atrai, em caso de sua violação, o controle jurisdicional.

Afinal, o processo legislativo não pode ser reduzido a uma dimensão eminentemente político-deliberativa, desprovida de juridicidade<sup>18</sup>.

A esse respeito, no julgamento do RE nº 1.297.884/DF<sup>19</sup>, paradigma do Tema de repercussão geral nº 1.120, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, em atenção ao princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da Constituição, quando não caracterizado o desrespeito às normas constitucionais, é defeso ao Poder Judiciário exercer o controle jurisdicional em relação à interpretação do sentido e do alcance de normas meramente regimentais da Câmara e do Senado, por se tratar de matéria *interna corporis*.

As matérias *internas corporis* constituem, pois, limite negativo ao exercício do controle jurisdicional sobre o processo legislativo pela Suprema Corte.

Lado outro, o julgamento estabeleceu também um limite positivo: havendo violação a normas constitucionais, o Poder Judiciário poderá exercer o controle da legitimidade do processo legislativo.

No caso em análise, houve malferimento da Constituição, invalidando a norma estranha ao documento normativo inicialmente encaminhado pelo Executivo ao Congresso Nacional, de resto incluída unilateralmente pelo relator da matéria, sem a necessária apreciação pela Comissão Mista exigida no art. 62, §9º da CRFB/1988.

### **3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 14.592/2023, RESULTANTE DA CONVERSÃO DA MP Nº 1.147/2022**

---

<sup>18</sup> OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *Devido processo legislativo: uma justificção democrática do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 27.

<sup>19</sup> STF, Tema-RG nº 1.120, RE nº 1.297.884, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, julgado em 14.06.2021, publicado em 04.08.2021.

### **3.1. Inconstitucionalidade formal por violação à exigência de comissão mista. A jurisprudência do STF**

A prática parlamentar de substituir a constituição de comissão mista de deputados e senadores pela designação de um único parlamentar para relatar a matéria foi impugnada no Supremo Tribunal Federal na ADI nº 4.029/DF<sup>20</sup>.

A ação foi proposta pela Associação Nacional dos servidores do Ibama (Asibama nacional) contra a Lei nº 11.516/07, fruto de conversão da MP nº 366/2007, que teve por objetivo instituir novo órgão (ICMbio), encarregado de conferir maior celeridade aos procedimentos de licenciamento ambiental.

A referida medida provisória não foi examinada, contudo, pela comissão mista de deputados e senadores, limitando-se o Congresso Nacional a designar um parlamentar para relatar a matéria, encaminhando-o em seguida ao Plenário.

Essa prática apoiava-se no art. 6º da Resolução nº 01/2002-CN, cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo STF no julgamento da ação.

De acordo com a Corte, a importância das comissões mistas decorre da necessidade, imposta pela Constituição, de se assegurar reflexão mais detida sobre o ato normativo primário emanado pelo Executivo, evitando que a apreciação pelo Plenário seja feita de modo inopinado, representando o parecer do colegiado, em vez de mera formalidade, garantia de fiscalização pelo Legislativo do exercício atípico da função legiferante pelo Executivo.

A Suprema Corte entendeu, pois, que a comissão mista de deputados e senadores é uma garantia constitucional para assegurar a realização do princípio do devido processo legislativo<sup>21</sup>.

Sem a comissão mista de deputados e senadores, o relator do projeto de lei de conversão tem muito poder: pode inadmitir, acolher ou rejeitar emendas apresentadas pelos demais

---

<sup>20</sup> STF, Pleno, ADI nº 4.029, Relator Min. Luiz Fux, DJe 27.06.2012.

<sup>21</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas Provisórias*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2010. p. 178-180.

parlamentares<sup>22</sup>. Além disso, como seu parecer é votado diretamente em Plenário, não precisa negociar o texto com a oposição nem buscar o consenso.

Outrossim, não constituída a comissão mista para examinar o ato editado pelo chefe do Poder Executivo, fere-se o equilíbrio de forças no Congresso: a disputa pela relatoria nas casas legislativas é muito acirrada em função dos poderes do relator, de sorte que a designação raramente favorece a oposição<sup>23</sup>.

Apesar da inconstitucionalidade da prática, reconhecida pelo STF no julgamento da ADI nº 4.029/DF, ela retornou pouco depois.

Devido à pandemia, a dinâmica dos trabalhos no Congresso Nacional foi alterada. Dentre as alterações, foi editado o Ato Conjunto das Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado nº 01/2020, que autorizou, excepcionalmente, durante o estado de calamidade pública, a emissão de parecer em substituição à comissão mista por parlamentar de cada uma das casas, designado na forma regimental.

O ato foi contestado no Supremo Tribunal Federal, que, no entanto, chancelou, temporariamente, a autorização congressual excepcional enquanto durasse o estado de calamidade pública<sup>24</sup>.

De acordo com a Corte, o controle legislativo sobre medidas provisórias editadas pelo Presidente da República é tão

---

<sup>22</sup> MELO, Teresa; MENDES, Conrado Hübner. Legalismo autoritário e autoritarismo legislativo: uso abusivo de decretos e neutralização da oposição na crise da democracia. In: CAMPOS MELLO, Patrícia Perrone e BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. (Org.). *Democracia e Resiliência no Brasil: a disputa em torno da Constituição de 1988*. 1ª ed. Barcelona: Bosch Editor, 2022, p. 297-328.

<sup>23</sup> MELO, Teresa; MENDES, Conrado Hübner. Legalismo autoritário e autoritarismo legislativo: uso abusivo de decretos e neutralização da oposição na crise da democracia. In: CAMPOS MELLO, Patrícia Perrone e BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. (Org.). *Democracia e Resiliência no Brasil: a disputa em torno da Constituição de 1988*. 1ª ed. Barcelona: Bosch Editor, 2022, p. 297-328.

<sup>24</sup> STF, Pleno, ADPF Nº 661, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 15.09.2021; STF, Pleno, ADI nº 6.751, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 15.09.2021.

importante para o equilíbrio entre os poderes da República que a Constituição estabeleceu uma única hipótese excepcional de suspensão do prazo decadencial de cento e vinte dias: durante o recesso do Congresso Nacional.

Por não caracterizarem recesso parlamentar as alterações no funcionamento regimental das casas legislativas durante o estado de calamidade pública decorrente da pandemia de Covid-19, o Tribunal decidiu que, apenas temporariamente, seria razoável autorizar a substituição da constituição da comissão mista pela designação de relator para ofertar parecer em plenário sobre as medidas provisórias editadas pelo Executivo.

### **3.2. A inconstitucionalidade formal por ausência de pertinência temática do projeto de lei de conversão da MP nº 1.147/2022**

#### **3.2.1. A alteração do texto das medidas provisórias**

Durante a tramitação da medida provisória no Congresso Nacional, os parlamentares podem exercer o seu direito à apresentação de emendas ao texto normativo.

Tal poder decorre dos princípios democrático e da separação dos poderes (arts. 1º, *caput* e 2º, CRFB) e pode ser reconstruído a partir do § 12 do art. 62 da Constituição, segundo o qual, aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Implícita no dispositivo a possibilidade de mudança: o Congresso Nacional, ao apreciar a medida provisória, pode alterar o seu texto.

O poder de alterá-lo não pode ser exercido, contudo, arbitrariamente, ainda que o art. 62, § 12, da Constituição autorize a modificação do texto.

A Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional prevê, no citado art. 4º, § 4º, ser vedada a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na medida provisória. Em tal hipótese, o indeferimento da emenda caberá ao presidente da comissão mista.

O art. 7º, I, da Lei Complementar nº 95/1998, ainda prevê que cada lei tratará de um único objeto, e o seu inciso II, que a

lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.

Logo, embora a medida provisória possa ser alterada pelos parlamentares, as modificações devem manter relação de pertinência temática com o objeto do ato normativo editado pelo chefe do Poder Executivo<sup>25</sup>.

Embora a Constituição de 1988 não vede expressamente a apresentação de emendas estranhas ao objeto do ato normativo em discussão no Congresso Nacional, trata-se de regra implícita, à qual se chega pela especificação dos princípios democrático e do devido processo legislativo.

Em outras plagas, a previsão é expressa. Vale apontar o exemplo da Constituição francesa, que condiciona as alterações em textos de projetos de lei à existência de uma relação, mesmo que indireta, com o documento apresentado (art. 45).

Contudo, sendo certo que uma regra expressa vale tanto quanto uma implícita, a jurisprudência do STF tem reconhecido a inconstitucionalidade de emendas parlamentares e projetos de lei de conversão que não guardem “pertinência temática” com projetos de iniciativa privativa dos Poderes Executivo e Judiciário<sup>26</sup>.

Contudo, “pertinência temática” é conceito vago<sup>27</sup>, abrindo espaço para dúvidas se determinados casos são ou não por ele abrangidos. Essa indeterminação natural do sintagma torna difícil apontar, em uma miríade de situações, se há ou não a pertinência temática entre a modificação operada no texto e o seu conteúdo original.

---

<sup>25</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 884-885.

<sup>26</sup> STF, Pleno, ADI nº 5.882, Relator Min. Gilmar Mendes, DJe 02.06.2022; STF, Pleno, ADI nº 6.329, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 03.06.2020; STF, Pleno, ADI-MC nº 6.364, Relator Min. Marco Aurélio, DJe 03.06.2020; STF, Pleno, ADI nº 5.012, Relatora Min. Rosa Weber, DJe 01.02.2018.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Indeterminação no Direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 31 e ss.

Para melhor compreender a extensão da expressão, vale conferir o posicionamento do STF a esse respeito, no precedente de maior relevo sobre a matéria até os dias atuais.

### **3.2.2. O entendimento do STF**

Em 2015, o STF julgou a ADI nº 5.127/DF<sup>28</sup>, ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL contra enunciado de lei que fora incluído, via emenda parlamentar, em medida provisória de conteúdo estranho ao seu objeto<sup>29</sup>.

A medida provisória em questão instituía uma série de benefícios fiscais federais com o fito de, à época, revigorar determinados setores da economia nacional.

Lado outro, o enunciado impugnado, dentre outras providências atinentes à regulamentação do ofício de contador, extinguiu a profissão de técnico em contabilidade<sup>30</sup>.

A autora da ADI defendia inexistir pertinência temática entre a emenda parlamentar que introduziu o dispositivo impugnado, alterando a disciplina normativa das profissões contábeis, e o objeto original da medida provisória, que curava de benefícios fiscais.

O STF entendeu que, no processo excepcional de conversão de medida provisória em lei, o Poder Legislativo não atua em toda a sua amplitude e nem detém a mesma liberdade que exerce, por exemplo, nos debates de projetos de lei em geral.

De acordo com a Corte, autorizar a introdução de emenda estranha ao tema tratado na medida provisória implicaria outorgar ao parlamentar a titularidade de iniciativa de uma nova lei – aproveitando-se de um procedimento não destinado àquele debate legislativo.

---

<sup>28</sup> STF, Pleno, ADI nº 5.127/DF, Relatora Min. Rosa Weber, redator do acórdão Min. Edson Fachin, DJe 11.05.2016.

<sup>29</sup> Art. 76 da Lei nº 12.249/2010, nesta incluído por emenda parlamentar ao projeto de conversão da Medida Provisória nº 472/2009.

<sup>30</sup> O dispositivo alterava a redação de vários artigos do Decreto-Lei nº 9.295/1946, que “cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências”.

Outrossim, embora o parlamentar detenha a iniciativa de projetos de lei, existem requisitos formais a serem observados para tanto. Logo, não seria possível valer-se do atalho procedimental da emenda desconectada com o teor da medida provisória para submeter ao Parlamento matéria de interesse do mandatário. Se este deseja aprovar algo, deve fazê-lo valendo-se da sua iniciativa para propositura de projetos de lei – submetendo-se ao rito para tanto.

À luz desse caso, que é didático dada a diferença entre os assuntos tratados na emenda parlamentar e na medida provisória, o STF concluiu haver violação aos princípios democrático e do devido processo legal, gênero do qual o devido processo legislativo é espécie.

A violação ao princípio democrático se dá pela retirada, do local adequado, do debate sobre normas que inovarão a ordem jurídica e afetarão direitos dos cidadãos. Fora do ambiente próprio ao procedimento ordinário de aprovação de leis no Congresso Nacional, não há como assegurar-se que a sociedade participará, direta ou indiretamente, da formação da norma jurídica à qual deverá se submeter, comprometendo a legitimidade da formação da vontade geral.

Para a Suprema Corte, a emenda de teor alheio ao da medida provisória ainda implica violação ao devido processo legislativo, por privar os cidadãos de um procedimento constitucionalmente determinado para limitar a sua esfera de direitos e liberdades.

A introdução de emenda estranha no curso do rito de conversão da medida provisória em lei, impede, assim, como reconhecido pelo STF no julgamento da ADI nº 5.127/DF:

- (i) a submissão do tema novo às comissões temáticas;
- (ii) a realização de audiências públicas e a oitiva de atores sociais e econômicos;
- (iii) o debate amplo e profundo sobre a matéria; e
- (iv) a possibilidade de a própria matéria nova ser emendada.

Ao julgar a ADI nº 5.127/DF, em agosto de 2016, a Corte modulou os efeitos do acórdão para conferir-lhe eficácia *ex nunc*, a partir da publicação da ata de julgamento. Desde então, é ponto pacífico a inconstitucionalidade de leis que contenham dispositivos normativos introduzidos no curso da conversão de medidas provisórias que digam respeito a tema diverso do

abordado no ato normativo originalmente editado pelo Executivo.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal não se aplica, entretanto, apenas às emendas apresentadas pelos parlamentares, mas, igualmente, aos projetos de lei de conversão propostos pela comissão mista constituída pelo Congresso Nacional ou pelo relator designado pela casa legislativa.

Nesse sentido, no julgamento da ADI nº 6.928/DF<sup>31</sup>, a Corte entendeu que o objetivo da análise da pertinência temática é evitar que matérias dissociadas do tema cuidado na medida provisória, com tramitação diferenciada, sejam aprovadas sem o debate democrático pertinente.

Para o Tribunal, deve haver correlação de conteúdos entre a medida provisória e o *projeto de lei de sua conversão*.

Ressalvou, contudo, que a exigência não tem força para afastar a prerrogativa do parlamentar de, no curso do processo legislativo, propor emendas às medidas provisórias.

Essa faculdade do legislador é inerente ao controle democrático dos atos do Poder Executivo e pode eventualmente resultar em acréscimos ou modificações em seu texto, desde que – importa repisar – tenham congruência com o tema de que tratava originalmente o ato normativo introduzido pelo chefe do governo.

Com base nesses fundamentos, ver-se-á, a seguir, que a Lei nº 14.592/2023, originada da conversão da MP nº 1.147/2022, padece de vício formal de constitucionalidade, por afrontar os princípios do Estado de Direito, democrático e do devido processo legislativo, na linha do entendimento atualmente pacificado no STF.

### **3.3. O caso em análise**

#### **3.3.1. A designação de relator sem a constituição de comissão mista**

---

<sup>31</sup> STF, Pleno, ADI nº 6.928/DF, Relatora Min. Cármen Lúcia, DJe 01.12.2021.



Após a publicação da Medida Provisória nº 1.147/2022, em 21 de dezembro de 2022, o Plenário designou deputado federal para relatar a medida provisória.

A designação foi feita com fundamento no art. 2º do Ato Conjunto nº 01/2020 do Congresso Nacional, que prevê, como antecipado, que, durante a pandemia de Covid-19, o parecer da comissão mista será proferido, em Plenário, por parlamentar designado na forma regimental.

Trata-se de vetusta prática do Congresso Nacional, retomada em caráter excepcional em virtude do estado de calamidade pública provocado pela pandemia e, na época, chancelada pelo STF exatamente pela excepcionalidade da situação. Conforme decidiu a Corte na ADPF nº 661<sup>32</sup>, conferiu-se interpretação conforme à Constituição para que

**“durante a emergência em Saúde Pública de importância nacional e o estado de calamidade pública decorrente da COVID-19, as medidas provisórias sejam instruídas perante o Plenário da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, ficando, excepcionalmente, autorizada a emissão de parecer, em substituição à Comissão Mista, por parlamentar.”** (grifo e destaques nossos)

Ocorre que, aos 22 de abril de 2022, o Ministério da Saúde editou a Portaria GM/MS nº 913, que declara o encerramento da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCov).

Não havendo mais circunstância excepcional à época da publicação da MP nº 1.147/2022, não há razão para se afastar a aplicação do art. 62, §9º da CRFB/1988, que exige a formação da Comissão Mista para recebimento e debate da medida provisória no Congresso Nacional<sup>33</sup>.

### **3.3.2. A ausência de correlação temática entre a medida provisória e o projeto de lei de conversão**

A Medida Provisória nº 1.147 foi enviada ao Congresso Nacional, após a sua publicação no Diário Oficial da União, sem qualquer referência à exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins, conforme se antecipou alhures.

---

<sup>32</sup> STF, Pleno, ADPF nº 661, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 15.09.2021.

<sup>33</sup> Vide Item 3.1, *supra*.

Dentro do prazo regimental (seis dias após a publicação da medida provisória)<sup>34</sup>, foram apresentadas quarenta e sete emendas parlamentares na Câmara dos Deputados, nenhuma delas tratando da exclusão do ICMS do cômputo dos créditos de PIS/Cofins.

Contudo, ao propor o projeto de lei de conversão, o relator designado para emitir o parecer incluiu no texto o dispositivo redutor do crédito de PIS/Cofins.

O Projeto de Lei de Conversão recebeu o nº 09/2023. Somente após seu envio ao Senado é que houve manifestação de parlamentares sobre a matéria, mediante a apresentação de emendas de autoria dos senadores Eduardo Gomes (PL/TO) e Cleitinho (Republicanos/MG), dentre outras vinte e sete apresentadas naquela Casa sobre temas diversos.

Em ambas as manifestações, os senadores propuseram a supressão dos arts. 6º e 7º do PLV nº 09/2023, que previram a exclusão do ICMS da base de créditos das contribuições.

Aqui vale notar que a Medida Provisória nº 1.159/2023, que perdera sua eficácia pelo decurso do prazo sem que fosse convertida em lei, disciplinava o tema expressamente. Em sua exposição de motivos constava o custo da alteração legislativa para a sociedade – em forma de ganhos para a arrecadação federal<sup>35</sup>.

Os parlamentares sequer tiveram acesso, contudo, a esses dados no bojo da discussão envolvendo a aprovação da MP nº 1.147/2022, seja na Câmara, seja no Senado.

O art. 19 da Resolução nº 01/2002-CN prevê, contudo, que o órgão de consultoria e assessoramento orçamentário da casa a que pertencer o relator de medida provisória encaminhará aos relatores e à comissão mista, no prazo de cinco dias de sua publicação, nota técnica com subsídios acerca da adequação financeira e orçamentária de medida provisória.

---

<sup>34</sup> Art. 4º da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional.

<sup>35</sup> Conforme Nota Cetad/Coest nº 1/2023, a aprovação da proposta provocaria os seguintes potenciais impactos orçamentário-financeiro positivos: R\$ 4,55 bilhões mensais em 2023; R\$ 31,86 bilhões nos sete meses de 2023 (considerando anterioridade nonagesimal e os efeitos arrecadatórios); R\$ 57,98 bilhões para 2024; e R\$ 61,21 bilhões para 2025.

Como o texto original da medida nada dispunha sobre a exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins, sequer houve nota técnica sobre a adequação financeira e orçamentária da alteração engendrada nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A inconstitucionalidade formal do dispositivo da Lei nº 14.592/2023 que determinou a exclusão do ICMS do cômputo dos créditos de PIS/Cofins pode ser resumida, portanto, nos seguintes pontos:

- (a) A MP nº 1.147/2022 não dispunha sobre o assunto, limitando-se a tratar do Perse – Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos – e da redução a zero da alíquota de PIS/Cofins sobre as receitas decorrentes da atividade de transporte aéreo regular de passageiros;
- (b) a única MP que tratava da exclusão do ICMS da base de créditos das contribuições, a de nº 1.159/2023, perdeu eficácia pelo decurso do prazo de cento e vinte dias sem conversão em lei, revelando silêncio eloquente do Congresso Nacional a respeito da urgência e relevância da matéria nela veiculada;
- (c) no rito de aprovação, no Congresso Nacional, da MP nº 1.147/2022, nenhum parlamentar apresentou emenda para prever a exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins; pelo contrário, as únicas duas emendas apresentadas o foram para manter o creditamento;
- (d) o direito ao aproveitamento dos créditos das contribuições sobre o valor do ICMS incidente nas operações de aquisição só foi excluído no texto do projeto de lei de conversão (PLV nº 09/2023) apresentado por relator designado em substituição à comissão mista exigida pelo art. 62, § 9º, da Constituição;
- (e) embora a emenda verse sobre matéria tributária, não há pertinência temática, porque trata de assunto diverso ao arrefecimento da carga fiscal sobre os setores de eventos e de transporte aéreo de passageiros, ambos muito afetados pela pandemia;
- (f) a exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins é uma medida que gera graves reflexos financeiros sobre os contribuintes, como consta da exposição de motivos da MP nº 1.159/2023, que aponta um impacto sobre a sociedade de quase sessenta bilhões de reais em 2024.

A ausência de pertinência temática revela-se na própria exposição de motivos da MP nº 1.147/2022, que, como já adiantado, versava apenas sobre modificações na Lei nº 14.148/2021 (Lei do Perse) e sobre a tributação das receitas das empresas de transporte aéreo de passageiros.

Quanto à Lei nº 14.148/2021, ao justificar-se a adoção da medida, expôs-se que ela tinha por objetivo sanar algumas dúvidas relacionadas à operacionalização do benefício do Perse, que estabeleceu ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19.

Quanto à tributação das receitas das empresas de transporte aéreo de passageiros, consignou-se, em relação à redução a zero das alíquotas de PIS/Cofins, que a medida visava a auxiliar aquelas empresas, visto que foram duramente afetadas pelas medidas de combate à pandemia da Covid-19.

Em outras palavras: a MP nº 1.147/2022 tinha um escopo muito claro: disciplinar incentivos e benefícios fiscais para mitigar os efeitos da pandemia sobre os setores de turismo e eventos, revelando-se a conexão entre os objetos disciplinados em seu bojo.

É a partir da exposição de motivos, afinal, que o Supremo Tribunal Federal tem condições de promover o controle jurisdicional sobre a constitucionalidade das medidas provisórias e do processo legislativo em que são examinadas.

É o que se extrai do julgamento da ADI nº 5.599/DF<sup>36</sup>. Nele, a Suprema Corte entendeu que, no limitado controle dos requisitos formais da medida provisória, deve o Poder Judiciário verificar se as razões apresentadas na exposição de motivos pelo chefe do Poder Executivo são congruentes com a urgência e a relevância alegadas, sem adentrar ao juízo de fundo que o texto constitucional atribui ao Poder Legislativo.

A exposição de motivos da MP nº 1.147/2022 nada dispunha, entretanto, sobre a exclusão do ICMS do cálculo dos créditos de PIS/Cofins, pelo que o próprio controle jurisdicional sobre a pertinência temática da alteração relativamente ao mérito da medida provisória remanesce dificultado.

---

<sup>36</sup> STF, Pleno, ADI nº 5.599, Relator Min. Edson Fachin, DJe 26.11.2020.

Essas circunstâncias denotam a inconstitucionalidade da Lei nº 14.592/2023, em virtude da violação aos princípios do Estado de Direito, democrático e do devido processo legislativo.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O princípio do Estado de Direito exige a realização, dentre outros, do ideal de clareza das leis<sup>37</sup>. Especificando esse princípio, a Lei Complementar nº 95/1998 exige que as leis tratem de um único objeto e não contenham matéria estranha a ele ou que não esteja vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.

A clareza inerente às leis no Estado de Direito foi obnubilada pelo procedimento adotado no Congresso Nacional, que introduziu modificação no texto da MP nº 1.147/2022 sem relação de pertinência temática com a matéria disciplinada originalmente no ato normativo do Executivo.

A ausência de clareza – durante o processo legislativo e mesmo após, com leis que tratam de temas incompatíveis – impede o cidadão em geral e o contribuinte em particular de cotejar a nova disciplina normativa com as razões, apresentadas na exposição de motivos, que levaram o Poder Legislativo a inovar na ordem jurídica.

O princípio democrático exige que a aprovação das leis seja ordinariamente realizada seguindo-se a um debate amplo.

No caso, a exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins foi introduzida por um único parlamentar, designado relator, no PLV nº 09/2023, originado da MP nº 1.147/2022. Em consequência desse procedimento, a exclusão do ICMS do cômputo de créditos do PIS/Cofins foi introduzida no projeto de lei de conversão sem a realização de audiências públicas, sem o envio da matéria às comissões especializadas e sem a apresentação de nota técnica sobre sua adequação financeira e orçamentária.

Por derradeiro, o princípio do devido processo legislativo, de cariz procedimental, espécie do gênero devido processo legal, exige do Poder Legislativo a adoção de condutas que

---

<sup>37</sup> FULLER, Lon. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1964, p. 46-90.

contribuam para justificar a presunção de constitucionalidade das leis.

Quanto mais restritiva a nova lei sobre a esfera de direitos dos contribuintes, mais frágil a presunção de sua constitucionalidade, exigindo-se um procedimento que mais promova do que restrinja a realização do ideal de protetividade dos direitos dos contribuintes.

Como a exclusão do ICMS do cálculo de créditos do PIS/Cofins afeta a esfera patrimonial dos contribuintes em grau elevado, implicando um aumento estimado de quase sessenta bilhões de reais na arrecadação federal em 2024, o procedimento adotado pelo Congresso Nacional não foi adequado, por tudo o que já se expôs.

Portanto, como a Lei nº 14.592/2023 origina-se do procedimento de conversão da MP nº 1.147/2022, em que houve violação aos princípios do Estado de Direito, democrático e do devido processo legal, e tendo sido a MP nº 1.147 publicada em dezembro de 2022, após a edição da portaria do Ministério da Saúde que declara encerrado o estado de emergência em saúde pública decorrente da pandemia, conclui-se pela inconstitucionalidade formal dos arts. 6º e 7º da Lei nº 14.592/2023, que previram a exclusão do ICMS da base de créditos de PIS/Cofins.