

PARECER N° , DE 2014

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 13, de 2009, do Senador Raimundo Colombo, que *revoga o inciso I do art. 154 e o § 4º do art. 195 da Constituição Federal para suprimir a competência tributária residual da União em matéria de impostos e de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social.*

RELATOR: Senador **JOSÉ PIMENTEL**

I – RELATÓRIO

Vem a exame desta Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 13, de 2009, cujo primeiro signatário é o Senador RAIMUNDO COLOMBO.

A proposição compõe-se de dois artigos. O art. 1º revoga o inciso I do art. 154 e o § 4º do art. 195, ambos da Constituição Federal (CF), assim redigidos pelo constituinte originário:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

.....
Art. 195.

.....
§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.



SF/14204.14486-42

O seu parágrafo único mantém os tributos instituídos pela União com base na competência residual suprimida na forma do *caput*. O art. 2º determina que a emenda constitucional decorrente entrará em vigor na data de sua publicação.

A justificação aduz que o sistema tributário criado pela Constituição de 1988 adotou modelo rígido e taxativo de atribuição de competências tributárias, favorecendo o equilíbrio federativo e a segurança jurídica do contribuinte. Este só sofrerá a cobrança de impostos e contribuições expressamente previstos no texto constitucional. Como temperamento a essa taxatividade, o constituinte permitiu, contudo, que a União, excepcionalmente, institísse impostos e contribuições sociais cuja competência já não tivesse sido atribuída à própria União ou a outro ente federativo.

Ainda segundo os autores da proposta, o sistema tributário, concebido para ser simples e para proteger o contribuinte contra o abuso estatal, *vem se revelando extremamente complexo e fértil em “brechas” que permitem ao Governo criar e elevar tributos segundo sua vontade*. A carga tributária, por consequência, eleva-se a cada ano, beirando hoje 38% do Produto Interno Bruto (PIB).

A regra que autoriza a União a criar novos impostos e contribuições teria se tornado, pois, anacrônica e desnecessária, diante da capacidade arrecadadora propiciada pela competência ordinária. A eliminação da competência residual, segundo os autores da PEC, restabelecerá *ao menos parcialmente, a taxatividade e a rigidez do sistema constitucional tributário, evitando, assim, que sejam criados, sem autorização expressa do poder constituinte, novos ônus sobre o cidadão brasileiro*.

Não foram oferecidas emendas no prazo regimental.

II – ANÁLISE

Constitucionalidade, Regimentalidade e Técnica Legislativa

A PEC nº 13, de 2009, atende aos pressupostos de reforma da CF estabelecidos no seu art. 60 pelo constituinte originário. Com efeito, a proposição foi subscrita por mais de vinte e sete senadores e não tende a abolir cláusula pétrea. Em estrita consonância com o art. 371 do Regimento



Interno do Senado Federal, objetiva alterar – no caso, por meio de revogação – dois dispositivos constitucionais correlacionados entre si, vez que ambos versam sobre competência residual da União em matéria tributária. A técnica legislativa empregada se conforma com o modelo preconizado pela Lei Complementar (LCP) nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, exceto no que diz respeito ao seu art. 9º, segundo o qual a cláusula de revogação deve enumerar todos os dispositivos revogados. No caso, a revogação do inciso I do art. 154 da CF acarreta:

(i) a revogação, que deve ser expressa, do inciso II do art. 157, segundo o qual pertencem aos Estados e ao DF 20% do produto da arrecadação do imposto “residual” que a União instituir; e

(ii) a eliminação, nos incisos II do *caput* e do § 5º, ambos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da expressão “inciso II do *caput* do art. 157”, neles contida, como possível fonte de recurso dos Fundos (estaduais e distrital) de Manutenção e Desenvolvimento de Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Mérito

Carga Tributária e Princípio da Legalidade

Quanto ao mérito, não há como discordar do diagnóstico dos ilustres proponentes, de que o sistema tributário tem se revelado complexo e fértil em “brechas” que permitem ao Governo criar e elevar tributos segundo sua vontade. É de notar, contudo, que a criação e majoração de tributos é fruto da ação combinada dos Poderes Executivo e Legislativo. O princípio constitucional tributário da **reserva de lei ou da legalidade** (arts. 5º, II, e 150, I, da CF e o art. 97 do Código Tributário Nacional) preceitua que não há tributo sem lei que o institua ou majore. A magnitude da importância desse princípio é tamanha que se encontra sob a égide do título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, firmando-se, assim, como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da CF). A faculdade do Poder Executivo de majorar as alíquotas dos impostos sobre importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), não apequena o princípio, porque:

(i) foi outorgada pelo constituinte originário, como meio para a realização da extrafiscalidade, função preponderante dos referidos impostos.



(ii) só pode ser implementada, se atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Permitimo-nos, contudo, discordar da idéia de que a competência dita “residual” da União de criar impostos e contribuições para a seguridade social, de que tratam, respectivamente, os arts. 154, I, e 195, § 4º, seja anacrônica e desnecessária.

Competência Residual Impositiva

É fato que a competência residual para a instituição de impostos é antiga na nossa história constitucional. Consta das Cartas Magnas de 1891 (art. 12); de 1937 (art. 24); de 1946 (art. 21); de 1967 (art. 19, § 6º); e da Emenda Constitucional (EC) nº 1, de 1969 (18, § 5º). A antiguidade do dispositivo, por si só, não o torna anacrônico. A sua recorrência sugere, ao contrário, a necessidade de sua manutenção, para dar um mínimo de flexibilidade ao sistema constitucional tributário nacional, reconhecidamente rígido. Cabe ressaltar que o texto atual que delimita o exercício da competência residual impositiva é bem mais restritivo que os anteriores, uma vez que agregou à exigência antiga de não repetição de fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos enumerados na CF (vedação de *bis* e *idem* e de bitributação) as exigências novas de ser o imposto não-cumulativo e veiculado por lei complementar, espécie normativa juridicamente mais qualificada. Tornou, ademais, essa competência privativa da União, não mais podendo os Estados, o Distrito Federal (DF) e os Municípios exercitá-las, concorrentemente.

Competência Residual Contributiva

A competência residual para a instituição de contribuições de seguridade social não tem precedentes nas constituições anteriores por uma razão muito simples. Ao contrário da atual Constituição, que elenca, no art. 195, as materialidades sobre as quais deverão incidir as contribuições a serem criadas por lei ordinária, as Constituições de 1969, 1967, 1946 e 1934 previam simplesmente que a previdência social seria financiada mediante contribuição da União, do empregador e do empregado. Um modelo tão flexível e aberto e que propiciava proteção social reduzida prescindia, à evidência, de “outras fontes” de custeio. O modelo adotado pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988, por ser rígido, taxativo e propiciador da *universalidade da cobertura e do atendimento* (CF, art. 194, parágrafo único,



I) deveria, por prudência, prever *outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social* (CF, art. 195, § 4º).

No intuito de evitar abuso, impôs o constituinte as mesmas restrições adotadas para criação de impostos residuais, ou seja: as contribuições residuais só poderão ser criadas por lei complementar, não serão cumulativas, nem terão o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo das contribuições de seguridade social previstas expressamente no art. 195. Esse é o entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Os votos do Ministro Carlos Velloso, entre os quais o proferido na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 1.103-1-DF, e do Ministro Ilmar Galvão no Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733-9-SP são esclarecedores a respeito.

Competência Residual e Carga Tributária

É fácil constatar que o exercício da competência residual pouco ou nada tem a ver com o aumento exacerbado da carga tributária. Com efeito, nenhum imposto foi criado, de forma legítima, após a promulgação da Carta de 1988 sob a égide do art. 154, I. E, sob a égide do art. 195, § 4º, só foi validamente editada a LCP nº 84, de 18 de janeiro de 1996, que instituiu a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelas empresas e pessoas jurídicas aos autônomos, empresários e avulsos que lhes prestem serviços, sem vínculo empregatício. Todavia, a LCP nº 84, de 1996, foi revogada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, sem vício de constitucionalidade, pois, após a EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (Reforma Previdenciária) ter alargado o campo de incidência das contribuições de seguridade social, toda a matéria veiculada naquela LCP passou ao campo de atuação da lei ordinária.

Os estritos condicionantes do exercício da competência residual têm funcionado, na prática, como amortecedores do ímpeto tributante. Citem-se, à guisa de exemplo:

a) o art. 3º, I, da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, que criava contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga pelas empresas a avulsos, autônomos e administradores foi declarado inconstitucional pelo STF por não ter sido instituído por lei complementar (Recursos Extraordinários 166.772-9-RS, 177.296-RS e 186.984-4-MG, entre outros). O Senado Federal suspendeu a execução das expressões “avulsos,



autônomos e administradores”, contidas no inc. I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 1989, pela Resolução nº 14, de 19 de abril de 1995;

b) O inciso V do art. 1º da Lei nº 8.033, de 12 de abril de 1990, que instituía a incidência, transitória, do IOF sobre saques efetuados em cadernetas de poupança, foi declarado inconstitucional pelo STF (RE 232.467-5 e Súmula 664);

c) o art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que criava contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelas empresas a empresários e autônomos, foi declarado inconstitucional pelo STF por ter sido veiculado por lei ordinária (ADIn 1.102-2-DF);

d) o art. 61 da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, que criava o Adicional de Indenização do Trabalhador Portuário Avulso (AITP), foi declarado inconstitucional pelo STF, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 333.820-9-SP, por não ter sido instituído por lei complementar e por ter o mesmo fato gerador de imposto já discriminado na CF, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);

e) o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, que criava contribuição de seguridade social sobre o valor estimado da produção agrícola própria das agroindústrias, considerado o seu preço de mercado, foi declarado inconstitucional pelo STF, na ADIn 1.103-1-DF, por ter sido veiculado por lei ordinária.

Regime Constitucional e Jurídico das Contribuições

O regime jurídico-constitucional frouxo das contribuições escancara as portas para sua proliferação, haja vista que:

(i) nos termos do art. 146, III, *a*, da CF, por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (RE 138.284-CE), ressalvadas as contribuições de seguridade social residuais *ex vi* do § 4º do art. 195, combinado com o inciso I do art. 154;

(ii) as contribuições de seguridade social podem ter fato gerador e base de cálculo idênticos e, com maior razão, similares aos de impostos,



invadindo, inclusive, a competência impositiva dos Estados, DF e Municípios (RE 146.733-9-SP; 228.321-0-RS; 258.774-5-PR);

(iii) as contribuições econômicas, diferentemente das contribuições de seguridade social, não têm fatos geradores e bases de cálculo nominados na CF, desde que voltadas ao atendimento de qualquer dos objetivos inscritos no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira –, que compreendem os arts. 170 a 192 da Carta Magna;

(iv) as contribuições sociais ditas “gerais”, ou seja, não vinculadas à seguridade social, também não têm sua regra-matriz conformada na CF, ficando o legislador ordinário livre para estabelecer suas materialidades, desde que tenham a finalidade de financiar quaisquer dos direitos sociais previstos no art. 6º e 7º da Carta Magna para além do tripé da seguridade social: educação, trabalho, moradia, lazer e segurança;

(v) a CF recepcionou vasta gama de contribuições sociais “gerais” incidentes sobre a folha de salários, entre as quais: o Salário-Educação (art. 212, §§ 5º e 6º), as destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240), conhecidas como Sistema “S”. Assim, não só as contribuições ditas previdenciárias, que financiam com exclusividade os benefícios do Regime Geral da Previdência Social, mas também o Salário-Educação, o Sistema “S”, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e várias contribuições econômicas oneram a remuneração do trabalho.

A diversidade e a magnitude das bases de incidência das contribuições de seguridade social – remuneração do trabalho, faturamento, receita, lucro e outras menos importantes –, a ampla liberdade e o vasto espectro para instituição de contribuições sociais “gerais” e econômicas se contrapõem, no sistema constitucional tributário, às restrições para a criação de impostos. Esses foram erigidos em *numerus clausus*, e atribuídos, privativamente, a cada ente federado. Os impostos federais têm parcela substancial de sua receita partilhada com os demais entes da Federação e com os Fundos de Financiamento das Regiões, de forma que restam para a União apenas 42% do IPI, 52% do Imposto de Renda (IR).

Construção de um Novo Sistema Tributário Nacional

A Subcomissão Temporária da Reforma Tributária da Comissão de Assuntos Econômicos, em dezembro de 2008, aprovou relatório que, em



cumprimento ao inciso XV do art. 52 da CF, avalia a funcionalidade do STN, o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, e conclui com a sugestão de um novo STN.

No que respeita às contribuições, propõem-se, em síntese:

(i) a inserção do conceito de tributo no texto constitucional e a inclusão das contribuições no rol de tributos, deixando claro que impostos e contribuições se sujeitam ao mesmo regime constitucional;

(ii) a extinção da maior parte das atuais contribuições sociais e econômicas – as que tenham base de impostos – e sua transformação em impostos, destacando-se:

(ii.1) a instituição do Imposto Nacional sobre Valor Adicionado (IVA Nacional), que incorporaria a receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, do IPI, do Salário-Educação, das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), e das contribuições econômicas;

(ii.2) a incorporação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no IR.

Sempre que contribuições forem extintas, o sistema proposto contemplará a destinação de parcelas da receita tributária da União para as atividades públicas específicas até então beneficiadas pelas receitas das contribuições a serem extintas.

(iii) o Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e os fundos de financiamento para desenvolvimento regional teriam sua base ampliada de modo a compreender o total da receita da União de impostos e contribuições (exceto contribuições previdenciárias) e com percentagem alterada para manter a mesma destinação dos atuais FPE e FPM;

(iv) ampliação da anterioridade, dispondo que nenhum tributo será criado ou majorado sem que “a respectiva lei tenha sido aprovada pelo Poder Legislativo até 30 de junho do exercício anterior àquele em que entrar em vigência”, com exceção do II, do IE e do IOF.



Razões para Manutenção da Competência Residual

Demonstramos que a competência residual não teve qualquer participação nem na complexidade do STN nem na elevação da carga tributária, podendo ser mantida tanto no sistema atual quanto no proposto. As razões que determinaram sua inserção em todas as constituições republicanas, já elencadas no início deste parecer e ainda hoje válidas, podem ser acrescentadas as seguintes, que justificam sua manutenção:

a) suas cláusulas impõem grande rigor ao legislador (mas não ao constituinte derivado) na criação de impostos e contribuições de seguridade social, novos, que talvez devesse ser estendido às contribuições econômicas;

b) a competência residual contributiva é coerente com o objetivo de *diversidade da base de financiamento* da seguridade social insculpido no inciso VI do parágrafo único do art. 194, no § 5º do art. 195, no § 1º do art. 198, e no *caput* do art. 204, todos da CF. Assim sendo, ela pode e deve ser explorada na substituição parcial da folha de salários.

c) sua eliminação, a pretexto de restabelecer a taxatividade e a rigidez do sistema constitucional tributário, alimentaria, ainda mais, o apetite do constituinte derivado, insaciável, mesmo depois de, em pouco mais de vinte e cinco anos, ter editado setenta e sete emendas à CF, das quais vinte e quatro alteraram, em caráter provisório ou permanente, normas atinentes ao STN.

III – VOTO

Em face de todo o exposto, opino pela rejeição da PEC nº 13 de 2009.

Sala da Comissão, de fevereiro de 2014.

, Presidente

, Relator

