

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98: “CONSTITUCIONALIZAÇÃO” POR EMENDA, A POSTERIORI, DE DISPOSITIVO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL

Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis,
Adriana Estigara e Paulo Cesar Keinert Castor

Introdução

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 30.10.1997, acrescentou a alínea *h* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, fazendo constar como segurados obrigatórios do INSS os exercentes de mandatos eletivos, tendo o dispositivo legal a seguinte redação: “O exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

O STF, em decisão proferida no RE nº 351.717-1, em 08.10.2003 (DOU 21.11.2003), declarou a inconstitucionalidade do dispositivo acima, por entender que a criação de nova fonte de custeio deve se dar por lei complementar, em atenção ao art. 154,1, da CF.

Finalmente, a Resolução do Senado Federal nº 26 (DOU 22.6.2005) suspendeu a executóriedade do dispositivo declarado inconstitucional, operando efeitos *erga omnes e ex tunc*.

Não obstante isso, para não ficar sem a receita advinda deste fundo, a União, sempre ávida em aumentar sua arrecadação tributária, editou, durante o trâmite do projeto de Resolução para a suspensão da executóriedade do dispositivo declarado inconstitucional, a Lei nº 10.887, de 18.6.2004, que entre outras alterações acrescentou a alínea *j* ao inciso 1 do art. 12 da Lei nº 8.212/91, com a seguinte redação: “j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

Assim, a Lei nº 10.887/04 repetiu de forma idêntica a redação da alínea *h* julgada inconstitucional pelo STF e posteriormente suspensa pelo Senado Federal através da Resolução nº 26/05.

Evidente que uma vez declarado inconstitucional o disposto na alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, consoante redação dada pela Lei nº 9.560/97, bem como excluído tal dispositivo do ordenamento jurídico pela Resolução nº 26 do Senado Federal, insubsistentes restam não apenas as contribuições pagas pelos agentes políticos, mas igualmente as cotas patronais descontadas e repassadas ao INSS pelos entes Federativos.

Todavia, tem-se que a discussão não pára por aí, neste contexto residindo o objeto do presente artigo, qual seja, defender a inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e, por via reflexa, a nº 42/03, que criou também nova fonte de custeio, ao prever o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, como sujeitos passivos da contribuição social (art. 195, IV). É que a vontade do constituinte originário foi que novas fontes de custeio da Previdência Social fossem criadas por lei complementar, cabendo questionar, portanto, a possibilidade de uma emenda constitucional não somente disciplinar situação que está destinada à lei complementar (art. 154, I), bem como de “constitucionalizar” dispositivo declarado inconstitucional.

1. A tributação dos subsídios dos agentes políticos

1.1. A Lei nº 9.506/97

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506/97 acrescentou a alínea *h* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, fazendo constar como segurados obrigatórios do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) os exercentes de mandatos eletivos, tendo o dispositivo legal a seguinte redação: “o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

A esse tempo, a Carta Constitucional vigia com o texto segundo o qual as contribuições sociais tinham como sujeitos passivos os “trabalhadores”, sem menção explícita à base de cálculo,

os “empregadores”, sobre a base de cálculo formada pela folha de salários, pelo faturamento e o lucro, e, por último, como base de cálculo, a receita de “concursos de prognósticos”.

A Lei nº 9.506/97 teve por finalidade extinguir o Instituto de Previdência dos Congressistas - IPC, conforme consta de sua ementa e está expresso em seu art. 1º, e *tornar obrigatória a contribuição dos agentes políticos ao Sistema Geral da Previdência Social*.

1.2. Da Declaração de Inconstitucionalidade da Lei nº 9.506/97

O RE nº 351.717-1 do STF declarou a inconstitucionalidade da alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506/97, cujo teor foi acima cotejado.

Diante da inconstitucionalidade, a Resolução do Senado nº 26 suspendeu a executoriedade da alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

1.3. Da edição da Lei nº 10.887/2004: a perseguição da fonte de custeio outrora declarada inconstitucional

Entrementes, para não ficar sem a receita advinda deste fundo, a União, sempre ávida em aumentar sua arrecadação tributária, editou, durante o trâmite do projeto de Resolução para a suspensão da executoriedade do dispositivo declarado inconstitucional, promulgou a Lei nº 10.887/04, que, entre outras alterações, acrescentou a alínea *j* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, com a seguinte redação: “*j*) exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

Assim, a Lei nº 10.887/04 repetiu de forma idêntica a redação da alínea *h* julgada inconstitucional pelo STF e posteriormente suspensa pelo Senado Federal através da Resolução nº 26/05.

À altura da edição dessa nova lei, o texto constitucional já contava com outra redação, a determinada pela EC nº 20/98, que ampliou a regra de incidência tributária, para contemplar, além do empregador (sujeito passivo) e da folha de salários (base de cálculo), *a empresa e*

a entidade a ela equiparada na forma da lei (sujeito passivo) e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (base de cálculo).

Parte da doutrina, em leitura a essa conjuntura, afirma que a EC nº 20/98 foi responsável por conferir espaço à tributação dos subsídios dos agentes políticos diante do alargamento acima demonstrado.

Manipula-se o texto constitucional para satisfazer o intuito arrecadatório do Estado, eis que num momento edita-se lei ordinária para o fim de se criar novo segurado da Previdência Social. Posteriormente, ao definir o Poder Judiciário que essa alteração somente poderia dar-se mediante a edição da lei complementar, altera-se, subrepticamente, na calada da noite, o texto da Constitucional, para conferir espaço à criação de novo segurado por lei ordinária, mesmo prevendo o texto constitucional a necessidade de edição de lei complementar.

Difícil afirmar ponto de vista diverso, a partir do momento em que se vê que um texto igual, *ipsis litteris*, àquele declarado inconstitucional volta e passa a fazer parte do ordenamento jurídico e a comandar uma nova fonte de tributação, de custeio para a seguridade social.

As questões que pendem de resposta concentram-se na dúvida quanto à possibilidade de ser mantida a situação ora retratada, a ensejar a tributação dos agentes políticos com base na EC nº 20/98, e, por conseguinte, na Lei nº 10.887/04.

2. Do art. 195 da CF: a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

2.1. Dos contornos constitucionais da seguridade social

A Constituição Federal, nos seus arts. 194 e 195, trata da seguridade social. No art. 194, estatui que a seguridade social

compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência” e que, entre outros, sua organização deve obedecer aos objetivos da universalidade da cobertura e do atendimento, da uniformidade e equivalência dos benefícios, equidade na base de financiamento.

No art. 195, declara a Constituição que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais.

A participação na modalidade direta corresponde ao pagamento das contribuições dos segurados e na modalidade indireta ao comprometimento parcial dos orçamentos dos entes federativos e pela contribuição devida pelas empresas, componente do preço dos produtos e serviços adquiridos por toda a sociedade.¹ O presente artigo desenvolver-se-á com fulcro na forma direta de financiamento da seguridade social.

2.2. Das contribuições sociais como tributos

Pacífica é a concepção das contribuições sociais como espécie de tributo, dúvidas existindo tão-somente no que concerne à natureza jurídica tributária das mesmas.² Nesse contexto, encontra-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho³, que, em resumo,

-
1. TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 13.
 2. Geraldo Ataliba afirma que “contribuição social é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado” (*Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 345). Igualmente entende Roque Antônio Carraza, quando afirma que: “São, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil” (*Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 95).
 3. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

entende poderem as mesmas se adequar tanto ao conceito de imposto como de taxa. Para ele, serão consideradas imposto quando não corresponderem a uma contraprestação imediata para o sujeito passivo, como, por exemplo, a parcela da empresa sobre a folha de salários, desvinculada imediatamente da prestação, e taxas, quando apresentarem como fatos geradores serviços para-estatais, específicos e divisíveis, efetivos ou potenciais, em favor de certos contribuintes.

Para Marcelo Leonardo Tavares, a concepção das contribuições sociais como impostos esbarra na vedação de existência de impostos vinculados a órgãos, fundo ou despesa, tal como previsto no art. 167, IV, da CF.

Outro posicionamento entende as contribuições sociais como espécie distinta das demais, por conceber nas mesmas características diferenciadas que impedem à subsunção aos contornos jurídicos do imposto e da taxa. Influenciado por esse entendimento, doutrinam Sérgio Pinto Martins - “Hoje podemos dizer que as espécies do gênero tributo são: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios”⁴ -, Hugo de Brito Machado - “Assim, parece-nos que na verdade a CF de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza jurídica específica”⁵ - e o Ministro Nelson Néri da Silveira, que declarou no voto em que indeferiu a Medida Cautelar da ADIN nº 1.432-3/600 - “É significativo ter presente que, não sendo imposto nem taxa, mas uma terceira espécie de impositividade fiscal, também não se aplicam a essas contribuições as limitações a que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-las”.

Em que pesem as divergências doutrinárias, como já dito, pacífico é o entendimento de que as contribuições sociais são tributos e que, como tal, devem compartilhar dos elementos característicos de um tributo, vale lembrar: hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, sujeito ativo. A esse conjunto de elementos dá-se o nome de regra-matriz de incidência tributária.

4. *Direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

5. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Resenha Tributária, v. 17, 1992.

2.3. Da regra-matriz de incidência tributária

Primeiramente, demonstrar-se-á o que se entende por regra-matriz de incidência tributária e qual é o seu desenho jurídico, para depois se cotejar a regra-matriz particular às contribuições sociais.

A boa técnica tributária recomenda que a percuciência do caminho da exação tributária deve pautar-se pela regra-matriz de incidência tributária, analisando-se separadamente os vários elementos que a compõem, pois se assemelha ao tipo penal, o qual contém os elementos que, nos casos concretos, justificarão ou não uma resposta do Estado ao violador da mesma.

No contexto do direito tributário, a atuação do Estado encontra-se pautada na regra-matriz de incidência tributária, a qual tem assento constitucional. É ela que justificará ou não a atuação tributária do Estado.

Recorrendo-se à doutrina de Paulo Barros Carvalho, tem-se que é a norma jurídica tributária que define a incidência fiscal.⁶

Compõe-se a norma jurídica tributária da *hipótese* e da *conseqüência*. A hipótese subdivide-se em: a) *critério material*, b) *critério espacial* e c) *critério temporal*. A conseqüência também se subdivide em critérios: a) *critério pessoal* e b) *critério quantitativo*. O critério pessoal, por sua vez, desmembra-se em sujeito ativo e passivo, e o critério quantitativo, em base de cálculo e alíquota.

A hipótese prevê um fato, enquanto a conseqüência prescreve uma relação jurídica (ou obrigação tributária) que se vai instaurar onde e quando acontecer o evento cogitado na hipótese.

Para a ocorrência do fato gerador, o qual vai ensejar, por conseguinte, o dever de o contribuinte pagar o tributo, faz-se necessário a realização de todos os elementos acima, pois como doutrina Alfredo Augusto Becker⁷: “Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da

6. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 167.

7. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 288.

regra jurídica tributária sobre o fator gerador e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária”.

Satisfeitos, estes postulados durante o período-base considerado pela lei, incide plenamente a exação mencionada.

A partir dos esclarecimentos acima, pretende-se o cotejo da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais.

2.4. Da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

A regra de incidência tributária das contribuições sociais resta consagrada no art. 195 da CF.

A pedra de toque aqui é o fato de esta regra ter sofrido duas sucessivas modificações, valendo consultar o texto original, bem como os resultados em razão das EC n° 20/98 e n° 42/03.

No texto promulgado em 05.10.1988, o art. 195 contava com a seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II - dos trabalhadores;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

Posteriormente, esse texto foi objeto da EC n° 20/98, passando a ser integrado pela seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

Não parando por aí, outra alteração foi patrocinada com a EC n° 42/2003:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Evidente o alargamento patrocinado pelas EC n° 20/98 e n° 42/03 à regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais. Percebe-se, portanto, que, por meio de uma emenda constitucional eminentemente casuística, editou-se a Lei n° 10.887/04,

a fim de “ressuscitar” dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF, fazendo tábula rasa do art. 154, I, da CF, que determina a utilização da lei complementar para a criação de novo segurado/contribuinte da seguridade social.

Diante dessa conjuntura, indaga-se se pode o poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de incidência tributada traçada originalmente pelo constituinte de 1988 e ainda vigente, que se frise: exige lei complementar para a criação de outras fontes de custeio de previdência social, bem como se a alteração feita pelo constituinte derivado (EC nº 20/98 e nº 42/03) não colide com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

2.5. Da necessidade de lei complementar para criação de novo segurado/contribuinte: art. 195, § 4º, c/c 154,1, da CF

De certo, a mera veiculação de norma já declarada inconstitucional por instrumento legislativo superveniente não tem o condão de legalizar situação pretérita inconstitucional e, muito menos, quedar de legalidade situações futuras.

Bem retratado por Ivan Barbosa Rigolin e Moacyr de Araújo Nunes o “absurdo jurídico” promovido pela reedição do dispositivo declarado inconstitucional por intermédio da Lei nº 10.887/04:

Com efeito, a Lei nº 10.887/04 reintroduziu na mesma lei onde estava antes de ser declarada inconstitucional, no mesmo lugar, a regra que o STF disse inconstitucional, e de modo a manter os mesmos vícios de constitucionalidade declinados pela mais alta corte de justiça, ou seja *a)* criando nova figura de contribuinte e *b)* fazendo-o não por apenas uma, mas por duas leis ordinárias e não complementares.⁸

Novamente, a Lei nº 10.887/04 criou uma nova figura de segurado obrigatório que originalmente não existia.

8. *Sobre a Lei nº 10.887/04, arts. 11 e 12: o que estará acontecendo com a legislação previdenciária.* Disponível em: http://www.acopesp.com.br/artigos/artigos_2004/artigo79_revisado.htm. Acesso em: 22 mar. 2006.

Delimita-se a questão nevrálgica. É de competência da lei ordinária criar novo tipo de segurado para a seguridade social?

A análise perfunctória da situação deve ter por base o conteúdo da norma jurídica e não meramente sua forma, de modo que se toma plenamente possível entender a inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e da Lei nº 10.887/04, a partir do momento em que aquela amplia, sem autorização do poder constituinte derivado, as fontes de custeio da seguridade social e esta prossegue nessa ampliação, quando, segundo o texto constitucional, toda criação de novo contribuinte deveria dar-se por meio de lei complementar.

Por certo que não. A própria Constituição Federal ilumina a situação, observando-se os arts. 195, § 4º, e 154,1:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154,1.

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;

Havendo exigência expressa na Constituição de uma lei complementar, qualquer outro instrumento legislativo que por ventura seja utilizado para *instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social* é inadequado, inconstitucional.

Não é dada ao intérprete da lei a possibilidade de buscar significações divergentes de um texto tão evidente como o analisado neste tópico. A interpretação literal, para o presente caso, é suficiente para elucidar a questão. Lei complementar encerra em si próprio seu significado.

Por certo, a Lei nº 10.887/04 tenta recriar a já afastada imposição incidente sobre os agentes políticos. Porém, novamente o faz através de lei ordinária, absolutamente incompetente para esse fim.

Veja-se a ementa de lavra do Ministro Carlos Mário Velloso, relator dos autos, nos quais, por unanimidade, deu-se provimento ao RE do Município de Tibagi, reformando a decisão exarada pelo TRF-4ª Região, no RE 351.717/PR:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARLAMENTAR. EXERCENTE DE MANDATO ELEITIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. CF, art. 195, D, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art 154,1.1. - A Lei 9.506/97, § 1º do art 13, acrescentou a alínea *h* ao inc. I do art 12 da Lei 8.212/91, tomando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social. II. - Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, CF. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre “a folha de salários, o faturamento e os lucros” (CF, art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art 154,1, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4º, ambos da CF. *É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição.* III. - *Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13.* IV. - *RE conhecido e provido, (grifos nossos)*

Por certo, as razões que embasaram a inconstitucionalidade do § 1º, art. 13, da Lei nº 9.506/97, valem para declarar a inconstitucionalidade da alínea *j* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 10.887/04.⁹

9. Analogia deve se fazer com situação de revogação da resolução senatorial cujo intuito era suspender a executividade de norma declarada inconstitucional. Essa situação foi abordada no julgamento do MS nº 16.512 (rei. Min. Oswaldo Trigueiro), de 25.5.1966.

Resta patente, diante do exposto, que a Lei nº 10.887/04 extravasou sua competência ao alargar a sujeição passiva da contribuição previdenciária em comento.

3. Da inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e da insubsistência da Lei nº 10.887/04

3.1. Da super-rigidez da Constituição e do espaço de atuação reservado ao poder constituinte derivado em matéria tributária

É ressaltado por todos que a Constituição Federal encampa direitos fundamentais que não podem ser alterados, nem por via de emenda constitucional.

O legislador constitucional ordinário (ou derivado) não é totalmente livre para exercer sua atividade, sua ação é limitada por parâmetros fixados dentro da própria Constituição.

Grande parte das normas constitucionais só pode ser alterada por um procedimento especial e existe ainda outro grupo de normas que sequer podem ser alterados, *ex vi* do art. 60, § 4º, da CF (cláusulas pétreas).

Neste pesar, socorre-se da lição de Alexandre de Moraes¹⁰, que classifica a Constituição Federal de 1988 como *super-rígida*.

Nessa ocasião, o STF teve oportunidade de discutir largamente a natureza da suspensão senatorial, infirmando a possibilidade de o Senado Federal revogar o ato de suspensão anteriormente editado, ou de restringir o alcance da decisão proferida pelo STF.

Cuidava-se de Mandado de Segurança impetrado contra a Resolução nº 93, de 14.10.1965, que revogou a Resolução anterior (nº 32, de 25.3.1965), pela qual o Senado suspendera a execução de preceito do Código Paulista de Impostos e Taxas.

A Excelsa Corte pronunciou a inconstitucionalidade da resolução revogadora, contra os votos dos ministros Aliomar Baleeiro e Hermes Lima, conhecendo do mandado de segurança como representação, tal como proposto pelo Procurador-Geral da República, Dr. Alcino Salazar.

Todavia, em se procedendo à suspensão do ato que teve a inconstitucionalidade pronunciada pelo STF, não poderia o Senado Federal revogar o ato anterior.

10. *Direito constitucional*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 37.

Rígidas são as constituições escritas que poderão ser alteradas por um processo legislativo mais solene e dificultoso do que o existente para a edição das demais espécies normativas (por exemplo: CF - art. 60); por sua vez, as constituições flexíveis, em regra não escritas, excepcionalmente escritas, poderão ser alteradas pelo processo legislativo ordinário. Como um meio termo entre as duas anteriores, surge a constituição semiflexível ou semi-rígida, na qual algumas regras poderão ser alteradas pelo processo legislativo ordinário, enquanto outras somente por um processo legislativo especial e mais dificultoso. *Ressalta-se que a Constituição de 1988 pode ser considerada como super-rígida, uma vez que em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente, em alguns pontos é imutável.* (CF, art. 60, § 4º - cláusulas pétreas), (grifos nossos)

Ao tomar o caminho da super-rigidez constitucional, o constituinte originário optou por garantir uma maior segurança jurídica e a decorrente manutenção da ordem jurídica originária.

Entre enveredar por hipóteses que permitam uma alteração da Constituição com maior facilidade ou por um sistema constitucional super-rígido, o constituinte optou pela última via. Esta escolha foi feita exatamente para que a ordem constitucional primária fosse respeitada e mantida, evitando assim um esfacelamento da Constituição original.

Não é a toa que diversos constitucionalistas referem-se à atual carta suprema como “remendada” ou utilizando-se de outras expressões jocosas, pois é sabido que a Constituição passou a ser, infelizmente, uma “colcha de retalhos” e está bem distante daquilo que foi idealizado pelos legisladores constituintes originários.

Não há dúvida que a CF é super-rígida, já que para se procederem alterações em seu texto é necessário um procedimento muito mais rigoroso do que para produzir demais instrumentos normativos.

Como já citado, existe ainda em nosso texto constitucional um componente que é imutável. É o que dispõe o § 4º do art. 60 da CF, ao disciplinar que não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado, o voto

direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias fundamentais.

O constituinte originário limitou a atuação do constituinte derivado, firmando balizas onde este pode atuar. Isso ocorre porque o constituinte derivado possui um poder limitado de atuação, o qual foi fixado pelo constituinte originário, este com uma atuação livre e ampla.

José Afonso da Silva¹¹ dispõe:

O poder de reformar a Constituição é inquestionavelmente um poder limitado, *porque regrado por normas da própria Constituição que lhe impõem procedimento e modo de agir*, dos quais não pode arredar sob pena de sua obra sair viciada, ficando mesmo sujeita ao sistema de controle de constitucionalidade. Esse tipo de regramento de atuação do poder de reforma configura limitações formais, que podem ser assim sinteticamente enunciadas: o órgão do poder de reforma (ou seja, o Congresso Nacional) há de proceder nos estritos termos expressamente estatuídos na Constituição.

A atuação do poder reformador, portanto, não deve colidir com os direitos e garantias dos contribuintes e da sociedade e com a segurança jurídica, sendo oportuno, a partir disso, indagar se se coaduna com os valores constitucionais uma emenda constitucional atropelar a definição do constituinte originário, consoante o qual a criação de nova fonte de custeio da seguridade social deve ser feita por lei complementar, atingindo a segurança jurídica que deve ser devotada à sociedade.

Conveniente lembrar também que toda alteração promovida pelo constituinte derivado deve partir de uma leitura de todo o texto constitucional, e não apenas do art. 60, § 4º, da CF, uma vez que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes vão além daqueles relacionados no art. 5º da CF e estão espalhados por toda nossa Constituição.

Também há um aspecto fático que não pode ser desprezado nesse contexto: o fato de que as reformas constitucionais têm sido

11. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.

editadas na atualidade para atender a interesses outros, não gerando surpresa quando as mesmas atropelam os limites do poder constituinte originário, em especial os direitos e garantias fundamentais.

3.2. Da não-subsunção da “nova fonte de custeio”, dada pela Lei nº 10.887/04 às novas expressões contidas no art. 195 da CF

O argumento que a Lei nº 10.887/04, ao inserir a alínea *j* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o fez sob a égide regulamentar do incisos I e II, art. 195, da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, também não valida tal situação, a persistir a necessidade de lei complementar para tanto.

O art. 195 da CF declara que as contribuições sociais são “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, bem como “do trabalhador e dos demais segurados da previdência social” (grifos nossos).

Antes da EC nº 98, como demonstrado, o art. 195 não continha tais hipóteses.

Esforçou-se o legislador constituinte derivado no sentido de promover um alargamento do texto do art. 195, ao inserir expressões abertas, tais como: “demais rendimentos do trabalho”, “demais segurados da previdência social”, “entidade a ela equiparada na forma de lei”.

Em que pese a alteração promovida pela EC nº 20/98, ainda persiste a impossibilidade de os agentes políticos e de os entes federativos serem considerados sujeitos passivos da contribuição social sobre os subsídios pagos àqueles, seja porque os agentes políticos não se enquadram ao conceito de empregado, seja porque os entes federativos não se enquadram no conceito de empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, seja porque os subsídios dos agentes políticos não constituem salário, inexistindo, portanto, base de cálculo para a incidência da contribuição.

3.2.1. *Agentes políticos versus empregados e demais segurados*

Os detentores de mandato eletivo, como o prefeito, o vice-prefeito e os vereadores, não integram a fonte de custeio prevista no art. 195, II, da CF, haja vista não se enquadrarem no conceito de trabalhadores, pois mantêm com o Estado vínculo de natureza política e não profissional, como assenta Celso Antonio Bandeira de Mello.¹²

O caso atinente à contribuição por parte dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) sobre os subsídios percebidos pelos agentes políticos também não é diferente.

Percebe-se que os conceitos utilizados pela Constituição e pela Lei nº 8.212/91 são pertinentes ao direito privado, não se coadunando com a esfera pública, de modo que não só o agente político não pode ser enquadrado no conceito de “empregado”, e nem ente federativo ao de “empresa, empregador”, sendo incongruente exigir contribuição do ente federativo a partir da base de cálculo “folha de salários”.

3.2.2. *Entes federativos versus empresas e entidades a ela equiparadas*

Os entes federativos não podem ser tratados como empresas, empregadores ou entidades equivalentes, nem ser tido como relação trabalhista o vínculo do parlamentar com o Poder Público, pois os cargos são eletivos e não contratuais.

Os conceitos eleitos pelo texto constitucional, quais sejam: empregador, empresa e entidade a ela equiparada, são conceitos inerentes à seara privada, ao direito do trabalho e ao direito civil. Trabalhemos um a um os termos e expressões contidos na Constituição em comparação a ente federativo.

Consoante o art. 2º da CLT, “considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

12. Para o autor, “agentes políticos são os titulares de cargos estruturais à organização política do País, ou seja, ocupantes que integram o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do Poder. [...] São agentes políticos apenas o Presidente da República, os Governadores, Prefeitos e respectivos vices, os auxiliares imediatos dos Chefes de Executivo, isto é, Ministros e Secretários das diversas Pastas, bem como os Senadores, Deputados Federais e estaduais e os Vereadores” (*Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 227).

No mais, o § 1º do art. 2º declara que “equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados”.

Mesmo nas hipóteses de empregador equiparado, percebe-se que a CLT recorre à necessidade de uma relação jurídica de natureza trabalhista.

Nesse sentido, a propósito, Amauri Mascaro Nascimento diz que “empregador é o ente, dotado ou não de personalidade jurídica, com ou sem fim lucrativo, que tiver empregado”. A partir desse conceito, verifica-se ser necessária a participação da pessoa em uma relação jurídica definida pelo direito como de natureza empregatícia, contratando trabalhador para atuar de forma subordinada, para que seja qualificado como empregador.

A EC nº 20/98 não teve o condão de possibilitar o enquadramento do agente político e do ente federativo na regra de incidência das contribuições sociais sobre os subsídios pagos àqueles, ao inserir ao texto constitucional a expressão “empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei”, e “empregador ou outros segurados”.

Para o art. 966 do Código Civil, “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Segundo dicção do parágrafo único, “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

Ora, a situação do ente federativo é totalmente oposta à da empresa, a começar pela natureza jurídica, em que a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas jurídicas de direito público interno (art. 41, I a III, do CC) e a empresa pessoa jurídica de direito privado (art. 44 do CC).

Ademais, pelo princípio da especialidade, as normas de caráter especial revogam as de caráter geral e as normas posteriores, as normas anteriores, se com estas colidirem.

O Decreto-lei nº 4.707/42 (Lei de Introdução ao Código Civil) disciplina:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Ora, o Novo Código Civil foi promulgado em 2002 e trata de modo específico das questões empresariais, revogando em seu art. 2.045 a primeira parte do Código Comercial que disciplinava sobre a matéria.

Desta maneira, qualquer acepção jurídica que se tente impor ao Município, inclusive sua equiparação à figura da empresa, não encontra respaldo legal.

Tal pretensão viola a disposição literal do art. 110 do CTN que disciplina:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de *direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, (grifos nossos)

O Município não pode ser equiparado a uma empresa, pois não possui *elemento de empresa*, não trabalhando com o intuito de obter lucros.

Desta forma, a rubrica “Empresa” não pode ser aplicada a uma pessoa jurídica de direito público interno, sob pena de subversão da legislação civil que trata do assunto.

Não se pode falar também que a EC nº 20/98, ao determinar a nova redação ao art. 195,1, da CF, abarcou tal situação ao dispor da possibilidade de haver tributação da “empresa e da entidade a ela equiparada” (grifos nossos).

O poder constituinte derivado guarda limitações materiais e formais à sua atuação, diferindo neste aspecto do poder constituinte originário.

Cristalina é atuação inconstitucional da EC n° 20/98, ao equiparar Municípios a empresa, em um atropelo aos mais basilares conceitos de direito.

A jurisprudência do STF é remansosa ao constatar que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes encontram-se espalhados por toda a Constituição Federal de 1998. Nesta toada, a violação do desenho constitucional originário atribuído ao art. 195, I e II, da CF veicula norma que vilipendia a regramatrix de incidência tributária, no espectro da sujeição passiva, causando um aumento dos contribuintes obrigados a recolher a exação.

Assim, a EC n° 20/98, ao alterar o texto do art. 195, apenas autorizou a tributação das empresas não-empregadoras, não tendo o condão de justificar a cobrança de contribuições sociais dos agentes políticos, bem como dos entes federativos em correspondência às contribuições sociais pretensamente devidas por aqueles.

3.2.3. Subsídios dos agentes políticos versus salário e folha de salário

O art. 195 da CF deferiu competência à União para a instituição de contribuição social dos empregadores a incidir sobre “folha de salários, o faturamento e o lucro”. Após a EC n° 20/98, a contribuição do empregador, empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, passou a incidir sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

A partir do momento em que a Constituição Federal e a Lei n° 8.212/91 apenas se referem à base de cálculo “folha de salários”, constata-se que apenas por lei complementar (art. 154, I) poderia ser instituída base de cálculo para se tentar autorizar a contribuição por parte dos entes federativos, sendo indevidas, por tal razão, as mencionadas contribuições.

3.3. Da impossibilidade de se alterar a regra-matriz de incidência tributária

Como visto, no art. 60, § 4º, IV, da CF, as garantias e os direitos fundamentais não podem ser suprimidos de nosso ordenamento jurídico.

Vê-se que o § 2º do art. 5º da CF disciplina que os direitos e garantias expressos no referido dispositivo não excluem outros decorrentes dos regimes e princípios adotados em nossa Constituição.

Isto significa que além dos direitos e garantias fundamentais expressos no art. 5º da CF, existem outros direitos que também são fundamentais, mas que estão espalhados por toda a Constituição.

Quanto à prevalência dos princípios sobre as meras regras veiculadas pela Constituição, Roque Antonio Carrazza disciplina: “As normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição Federal. Tais normas, ao contrário do que pode parecer ao primeiro súbito de vista, não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que, outras, princípios”.¹³

Sendo estes - garantias fundamentais - decorrentes dos princípios adotados pela CF, constatando-se um princípio por ela adotado, existirá também, coligado a este princípio, um direito, também fundamental na mesma proporção dos elencados expressamente no art. 5º da CF.

Sobre este assunto, valorosas são as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi:

A partir do julgamento da ADIn 9397 (15.12.1993), confirmado em outros, em especial na PET 1.466-PB (28.8.1998), o Supremo Tribunal Federal identificou e acolheu as limitações constitucionais ao poder de tributar, tanto as imunidades como os direitos do contribuinte (à legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade e não confisco),

13. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 5.

consagrados na Seção II do Capítulo do Sistema Tributário, como direitos humanos irreversíveis, imodificáveis por meio do poder derivado de emenda e reforma, conferido ao legislador.¹⁴

Inegável é que a CF veicula, entre outros, como princípios tributários, o da capacidade contributiva, o da anterioridade tributária, o da proteção à propriedade.

Estes e outros princípios que estão consignados por toda nossa Constituição constituem-se em direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, que não podem ser suprimidos de nosso ordenamento jurídico sequer por emenda constitucional.

O constituinte de 1988 delimitou e apontou de maneira expressa e rígida a competência tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, delimitando ainda outras formas suplementares de a União exercer sua competência.

Ora, não foi à toa o fato de o constituinte originário de 1988 descer às minúcias ao dispor sobre a competência tributária no Brasil.

Desta forma, ficou delimitado na CF os campos de atuação de cada ente federativo, a fim de se preservar e delimitar a competência tributária de cada membro.

O legislador constitucional originário ainda foi além, definiu minuciosamente o arquétipo tributário de cada exação. A CF trouxe as características de cada imposto, colacionando elementos possíveis para analisarmos a regra-matriz de cada tributo.

A composição da regra-matriz de incidência tributária faz-se necessária, pois o sujeito passivo do tributo faz parte do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, na clássica lição de Paulo de Barros Carvalho, conforme se destacou anteriormente.

14. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os princípios da não-cumulatividade, da legalidade e da anterioridade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 203.

3.4. Da segurança jurídica como integrante dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte

O princípio da segurança jurídica tem destaque nos Estados Democráticos de Direito, que se encontra estatuído no Brasil conforme a norma do art. 1º da CF: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”, e assim deve ser administrado.

De acordo com o que prega Dalmo de Abreu Dallari, citado por Kildare Gonçalves Carvalho¹⁵, o Estado Democrático de Direito deve observar três pontos fundamentais: a) supremacia da vontade popular; b) preservação da liberdade; e c) igualdade de direitos, necessitando de instituições que fortaleçam e defendam tais princípios.

Um dos princípios inerentes a este Estado é o da segurança jurídica, que se refere à garantia de que as relações jurídicas não serão prejudicadas pela atuação estatal, sendo regido pelo art. 5º, XXXVI e LXXIII, da CF:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

A questão que envolve este art. se refere à atuação do Estado, através de seu órgão legislativo, que editou uma primeira norma (Lei nº 9.506/97, considerada inconstitucional pelo STF); depois através da EC nº 20/98, reeditou aquela norma interpretada pela Corte Suprema, permitindo a edição de nova lei no exercício de 2004.

15. *Direito Constitucional*: teoria do Estado e da Constituição. 10. ed. São Paulo: Dei Rey. p. 347.

Como já foi ressaltado, a Constituição Federal de 1988 é classificada como super-rígida, necessitando para sua alteração a edição de emenda constitucional, que possui limitações, dentre as quais os direitos fundamentais.

Ao instituir o regime brasileiro como de um Estado Democrático de Direito, o princípio da segurança jurídica deve ser arrolado como um dos direitos fundamentais do cidadão, maneira através da qual se exerce a sua cidadania contra os abusos do Estado.

A edição da Lei nº 10.887/04 afronta ao princípio da segurança jurídica porque em razão de uma situação concreta, devidamente analisada pela Corte Suprema, foi considerada violadora das normas da Carta Magna, demonstrando a utilização das emendas constitucionais para fins outros, mas não a adequação às necessidades e aspirações sociais.

Entre as garantias constitucionais individuais encontra-se a segurança jurídica que, segundo José Afonso da Silva¹⁶, consiste no “conjunto de condições que tomam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade conhecida”. Entretanto, não é o que ocorre no Brasil, uma vez que o Estado, no afã de aumentar a sua arrecadação, ultrapassa os limites da segurança, alterando a Constituição Federal, possibilitando a instituição de outros tributos.

A Carta Cidadã, como foi denominada a Lei Maior, encontra-se totalmente desfigurada em relação àquela editada no mês de outubro de 1988, porque inúmeras emendas foram editadas, ultrapassando-se o primado da excepcionalidade que as deve nortear. De fato, a Constituição não deveria ser uma norma sujeita a tantas alterações. Não obstante se trate da norma mais importante para o País, é tratada pelo Legislativo Brasileiro como mais uma regulamentação, alterando-a a seu bel prazer.

Tantas mudanças no sistema constitucional ensejam um estado de insegurança. Num momento a norma é julgada inconstitucional pelo STF. Posteriormente, em razão de uma emenda à Constituição,

16. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 433.

edita-se outra, com a mesma redação daquela. Pergunta-se: qual a segurança que o cidadão tem em praticar atos, firmar contratos, contribuir para a previdência, seja pública, seja privada, se se operaram alterações no regime jurídico sem as justificativas necessárias?

O Tribunal Pleno do STF, ao julgar a ADIn nº 3.685/DF (22.3.2006, *DJ* 10.8.2006), ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie, pronunciou-se quanto à inclusão da segurança jurídica aos direitos e garantias fundamentais:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 2º DA EC 52, DE 08.03.06. APLICAÇÃO IMEDIATA DA NOVA REGRA SOBRE COLIGAÇÕES PARTIDÁRIAS ELEITORAIS, INTRODUZIDA NO TEXTO DO ART. 17, § 1º, DA CF. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI ELEITORAL (CF, ART. 16) E ÀS GARANTIAS INDIVIDUAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (CF, ART. 5º, *CAPUT*, E LIV). *LIMITES MATERIAIS À ATIVIDADE DO LEGISLADOR CONSTITUINTE REFORMADOR. ARTS. 60, § 4º, IV, E 5º, § 2º, DA CF.*

1. Preliminar quanto à deficiência na fundamentação do pedido formulado afastada, tendo em vista a sucinta porém suficiente demonstração da tese de violação constitucional na inicial deduzida em juízo. 2. *A inovação trazida pela EC 52/06 conferiu status constitucional à matéria até então integralmente regulamentada por legislação ordinária federal, provocando, assim, a perda da validade de qualquer restrição à plena autonomia das coligações partidárias no plano federal, estadual, distrital e municipal. [...]* 5. Além de o referido princípio conter, em si mesmo, elementos que o caracterizam como uma garantia fundamental oponível até mesmo à atividade do legislador constituinte derivado, nos termos dos arts. 5º, § 2º, e 60, § 4º, IV, a burla ao que contido no art. 16 ainda afronta os direitos individuais da segurança jurídica (CF, art. 5º, *caput*) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). 6. A modificação no texto do art. 16 pela EC 4/93 em nada alterou seu conteúdo principiológico fundamental. Tratou-se de mero aperfeiçoamento técnico levado a efeito para facilitar a regulamentação do processo eleitoral. 7. Pedido que se julga procedente para dar interpretação conforme no sentido de que a inovação trazida no art. 1º da EC 52/06 somente seja aplicada após decorrido um ano da data de sua vigência, (grifos nossos)

A decisão reproduzida, que trata da legislação eleitoral, observou com muita precisão que a segurança jurídica é um dos direitos individuais, não permitindo que a legislação seja alterada sem observar os seus reflexos e que ouse o poder constituinte reformador conferir *status* constitucional à matéria destinada à regulamentação da lei ordinária, valendo também para o caso da matéria disciplinada por lei complementar.

A existência de um número grande de emendas constitucionais se deve ao fato de que regras que deveriam estar inseridas em leis ordinárias, em leis complementares, estão incorporadas ao texto constitucional, determinando um número excessivo de mudanças. Então, mais uma razão em prol do reconhecimento da inconstitucionalidade da EC nº 20/98.

3.5. Da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional

A jurisprudência do STF é firme em assentir que é plenamente possível o reconhecimento de inconstitucionalidade de emenda constitucional.

O exemplo clássico desta situação é o que ocorreu relacionado à EC nº 3, de 17.3.1993, que em seu art. 2º autorizou a União a instituir o IPMF e incidiu em vício de inconstitucionalidade, senão veja-se a ementa da decisão:

Uma emenda constitucional, emanada, portanto, de constituinte derivado, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, *b* e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte

(art. 5º, § 2º; art 60, § 4º, IV; e art. 150, III, *b*, da CF). (ADIn 939, rei. Min. Sydney Sanches, *DJ* 18.3.1994)

Corroborando a tese: “O Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que é admissível a ação direta de inconstitucionalidade de emenda constitucional, quando se alega, na inicial, que esta contraria princípios imutáveis ou as chamadas cláusulas pétreas da Constituição originária (art. 60, § 4º, da CF)”.¹⁷

Situação semelhante ocorreu no julgamento da ADIn nº 1102-2/DF, onde se tratou de caso análogo, em que também foi julgada inconstitucional a exigência do recolhimento de 20% sobre os pagamentos feitos aos autônomos e empresários, uma vez que esses valores não se enquadravam no conceito de folha de salários previsto no art. 195,1, da CF.

José Antonio Francisco, em artigo intitulado “Da possível inconstitucionalidade da Emenda Constitucional que criou a CIP”, brinda-nos com a seguinte reflexão: “Na instituição de tributos, devem ser respeitadas as garantias individuais contidas no sistema tributário nacional, sob pena de inconstitucionalidade. Tal restrição aplica-se também às emendas constitucionais, pois o poder constituinte derivado é restrito às determinações e limites estabelecidos pelo poder constituinte original”.

No contexto das contribuições cobradas dos agentes políticos e dos entes federativos sobre os subsídios pagos àqueles, patente é a inconstitucionalidade da EC nº 20/98, ao atropelar as previsões contidas no art. 195, §4º, e 154,1, da CF, que exigem lei complementar para a criação de novo segurado/contribuinte da seguridade social. Tendo a EC nº 20/98 extravasado os limites do poder reformador, afigura-se a mesma inconstitucional.

17. Precedente: ADIn 939 (RTJ 151/755) (ADIn 1.946-MC, rei. Min. Sydney Sanches, *DJ* 14.9.2001).

3.6. Ausência de constitucionalização superveniente

O discurso oficial parte da premissa de que a EC n° 20/98, ao alargar a regra-matriz de incidência do art. 195 da CF, teve o condão de constitucionalizar o conteúdo trazido pela Lei n° 10.887/04, outrora abarcado pela Lei n° 9.506/97. Defende-se que não mais se necessitaria de lei complementar, exigência do art. 195, § 4º, c/c 154, I, CF, em função de a fonte de custeio da seguridade social relativa à tributação dos subsídios dos agentes políticos estar enquadrada na base de cálculo “demais rendimentos do trabalho”, bem como na possibilidade de eleger como sujeitos passivos o empregado e as entidades equiparadas a empresa. Assim, caberia a lei ordinária regulamentar a tributação, porque o fato tributável e a base de cálculo já estariam previstos no art. 195 da CF.

Em síntese, defende-se uma constitucionalização superveniente, ou seja, do tratamento, via emenda constitucional, de um assunto antes reservado a lei complementar.

Não se trata, todavia, de constitucionalização superveniente, porque, como demonstrado, a EC n° 20/98 não teve o condão de enquadrar os agentes políticos e os entes federativos como contribuintes da previdência social, com base de cálculo nos subsídios daqueles, nem de dispensar a confecção de lei complementar para a criação de novo segurado, restando inconstitucional a Lei n° 10.887/04. Não se pode esquecer que a ordem constitucional fundada em 1988 elegeu a lei complementar como instrumento criador de novas fontes de custeio da seguridade social.

Conclusões

1. *Da Lei n° 9.506/97 e da declaração de sua inconstitucionalidade:* A Lei n° 9.506/97 foi declarada inconstitucional pelo STF por ter criado nova fonte de custeio da seguridade social, qual seja, a contribuição por parte dos agentes políticos, sem observância ao contido no art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF, que exige lei complementar para tal fim.

2. *Da edição da Lei nº 10.887/04:* Não obstante a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.506/97, editou-se a Lei nº 10.887/04, que repetiu de forma idêntica o texto declarado inconstitucional. Incidiu esta lei no mesmo vício da anterior: criação de nova fonte de custeio da seguridade social, preterindo-se a forma legal eleita pela Constituição.

3. *Do art. 195 da CF - A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais.* A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais, disposta no art. 195 da CF, foi modificada por duas vezes. A EC nº 20/98, que promoveu sua primeira alteração, não teve o condão de possibilitar, não obstante o alargamento da redação do art. 195 da CF, a tributação dos subsídios dos agentes políticos, eis que não podem ser os mesmos equiparados a empregados, nem os entes federativos a empresas, bem como não podem ser equiparados a salário ou a rendimentos do trabalho o subsídio dos agentes políticos.

4. *Da necessidade de lei complementar para criação de novo segurado:* Consoante a matriz constitucional perfectibilizada pelo poder constituinte originário, a criação de novo segurado da seguridade social somente pode ser dar mediante a edição de lei complementar, em atenção à redação do art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF. Diante disso, qualquer outro instrumento legislativo que por ventura seja utilizado para criar outras fontes destinadas a garantir a manutenção da seguridade social é inadequado, inconstitucional, tal o caso da Lei nº 10.887/04.

5. *Da super-rigidez da constituição brasileira e do espaço reservado ao poder constituinte derivado em matéria tributária:* A Constituição Brasileira é super-rígida, opção feita pelo constituinte originário, ao estabelecer no art. 60, § 4º, as chamadas cláusulas pétreas, tudo isso com o intuito de que a ordem constitucional primária fosse respeitada e mantida, evitando-se, assim, um esfacelamento da Constituição original.

6. *Da impossibilidade de se alterar a regra-matriz de incidência tributária:* A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais, consignada no art. 195 da CF, resulta imodificável,

“inalargável”, constituindo-se, portanto, uma limitação ao poder de tributar, haja vista destinar-se à proteção do contribuinte em não ser surpreendido com situações novas não admitidas pelo constituinte originário.

7. *Da segurança jurídica como integrante dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte:* A segurança jurídica é princípio inerente ao Estado Democrático de Direito, estando enquadrada no rol de direitos fundamentais, cláusulas pétreas e, portanto, inalteráveis pelo poder constituinte derivado. Assim, inconstitucional a EC n° 20/98, eis que, além dos motivos declinados, ofendeu a cláusula pétrea relativa aos direitos individuais.

8. *Da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional:* Plenamente possível a declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional, quando esta contraria o núcleo inalterável do texto constitucional, composto por cláusulas pétreas.

A partir da situação exposta, resta evidenciada uma manipulação do texto constitucional, para satisfazer o intuito arrecadatário do Estado, ignorando-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, impostas sob o manto da cláusula pétrea dos direitos fundamentais do contribuinte, voltadas à proteção do mesmo. À luz das informações trazidas, inconstitucional se apresenta a EC n° 20/98, bem como a Lei n° 10.887/04, que a seguiu.