

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Faculdade de Direito

Programa de Pós-Graduação em Direito

Pedro Henrique Neves Antunes

A TAXATIVIDADE DO ART. 149, § 2º, III, “A” DA CR/1988: bases constitucionais das CIDES e contribuições sociais não são e não podem ser meramente exemplificativas.

Belo Horizonte

2025

Pedro Henrique Neves Antunes

A TAXATIVIDADE DO ART. 149, § 2º, III, “A” DA CR/1988: bases constitucionais das CIDES e contribuições sociais não são e não podem ser meramente exemplificativas.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Valter de Souza Lobato.

Coorientador: Professor Doutor André Mendes Moreira.

Belo Horizonte

2025

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

A636t Antunes, Pedro Henrique Neves
A taxatividade do art. 149, § 2º, III, “A” da CR/1988 [manuscrito]: bases constitucionais das CIDES e contribuições sociais não são e não podem ser meramente exemplificativas / Pedro Henrique Neves Antunes. - 2025.
151 f.

Orientador: Valter de Souza Lobato.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais,
Faculdade de Direito.
Bibliografia: f. 138-151.

1. Direito tributário - Brasil - Teses. 2. Competência tributária - Teses.
3. Contribuição social - Teses. 4. Brasil. Supremo Tribunal Federal - Teses.
I. Lobato, Valter de Souza. II. Universidade Federal de Minas Gerais -
Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO



ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DO ALUNO **PEDRO HENRIQUE NEVES ANTUNES**

Realizou-se, no dia 13 de fevereiro de 2025, às 09:00 horas, na Sala da Congregação da Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *A TAXATIVIDADE DO ART. 149, § 2º, III, "A" DA CR/1988: bases constitucionais das CIDES e contribuições sociais não são e não podem ser meramente exemplificativas.*, apresentada por PEDRO HENRIQUE NEVES ANTUNES, número de registro 2023651748, graduado no curso de DIREITO/DIURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Valter de Souza Lobato - Orientador (UFMG), Prof(a). André Mendes Moreira (USP) - Coorientador, Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (UFMG), Prof(a). Humberto Bergmann Ávila (USP).

A Comissão considerou a dissertação:

(X) Aprovada, tendo obtido a nota 100 (cem).

() Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 13 de fevereiro de 2025.

Prof(a). Valter de Souza Lobato (Doutor) Nota: 100 (cem)

Prof(a). André Mendes Moreira (Doutor) Nota: 100 (cem)

Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (Doutora) Nota: 100 (cem)

Prof(a). Humberto Bergmann Ávila (Doutor) Nota: 100 (cem)

2025.02.13 - Ata defesa dissertação mestrado - Pedro Henrique Neves Antunes.pdf

Documento número #261b0368-7958-4c94-83dd-28c61f66a8bd

Hash do documento original (SHA256): 19b4c90f0b457a5b953f83d5820757cb57d33448241186b7bfacbb0e4650083d

Assinaturas

✓ **Misabel de Abreu Machado Derzi**

CPF: 130.108.676-20

Assinou em 13 fev 2025 às 17:38:04

✓ **André Mendes Moreira**

CPF: 040.139.736-00

Assinou em 13 fev 2025 às 17:38:58

✓ **Valter de Souza Lobato**

CPF: 811.534.066-91

Assinou em 13 fev 2025 às 17:39:23

✓ **Humberto Bergmann Ávila**

CPF: 592.182.580-87

Assinou em 13 fev 2025 às 18:48:01

*A Antonio Machado Antunes – com todas as
imperfeições e qualidades de seu pai.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Valter de Souza Lobato, por prontamente ter aceitado a orientação nesta pesquisa. Foram muitos os bons momentos que partilhamos juntos, ao longo dos últimos doze anos.

Agradeço ao Professor André Mendes Moreira, por ter assumido a coorientação da pesquisa, pela leitura atenta do manuscrito e pelas qualificadas sugestões a respeito da temática, todas incorporadas ao texto final. Tem sido uma escola ininterrupta o privilégio de nossa convivência.

Agradeço, com elevada e sincera consideração, à Marina, por ter buscado – e efetivamente conseguido – proporcionar as condições de tempo e espaço necessárias à finalização deste trabalho, enquanto em curso um dos momentos mais importantes e significativos de nossa vida. Ao seu lado, testemunhei a felicidade.

Agradeço – sempre de modo insuficiente, apesar de reiterado – à minha mãe Martha Cristina e ao meu pai Dawson, por quem sou, por quem fui e por quem virei a ser. Aos meus irmãos Marco Aurélio e Júlia, por quem somos.

Agradeço aos muitos mestres que, direta ou indiretamente, contribuíram à realização deste trabalho. De modo especial, agradeço ao Professor André Mendes Moreira, à Professora Misabel de Abreu Machado Derzi e à Professora Martha Toribio Leão, pelas arguições na banca de qualificação, realizada em 16 de fevereiro de 2024. Estendo os agradecimentos aos excelentíssimos Professores que compõem a banca de defesa desta dissertação.

Agradeço ainda à Professora Misabel Derzi, em conjunto com o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, pela vivência, na prática, daquilo que há tanto magistralmente teorizam. A convivência com Suas Excelências é fonte incessante de valiosas e marcantes experiências, gratas surpresas – e indisfarçável orgulho.

Devo novamente agradecer à Professora Misabel Derzi, em conjunto com o Professor Thomas da Rosa de Bustamante, pelas aulas de Filosofia do Direito ministradas na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, ao longo da realização desta pesquisa. O subcapítulo sobre o controle social das decisões judiciais, a partir da teoria do Estado de Direito do Professor Gerald J. Postema, é declarada homenagem àquelas estimadas conferências.

Agradeço ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); ao seu Presidente, Professor Paulo de Barros Carvalho; à sua Coordenadora, Priscila de Souza; e aos Coordenadores em Belo Horizonte, Maria Inês Murgel e Fábio Junqueira de Carvalho, por oportunizarem minha primeira experiência docente, aos vinte e sete anos de idade.

Agradeço também ao Professor Humberto Bergmann Ávila, profundo estudioso deste tema, e que, com notória gentileza e refinada simplicidade – características ínsitas aos verdadeiramente grandes –, trouxe contribuições a esta pesquisa, em despretensiosa e agradável conversa por ocasião do Congresso do IBET em São Paulo.

Cumprimento também agradecer, com fraterno apreço, à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, que novamente me acolheu em seu Programa de Pós-Graduação, anos após ter me acolhido, pela primeira vez, como aluno da Graduação.

Por fim, agradeço aos meus pares na academia e na advocacia, por nossa agradável e proveitosa convivência.

“Sistemas judiciais se baseiam em mitos jurídicos partilhados. Dois advogados que nunca se conheceram podem unir esforços para defender um completo estranho porque acreditam na existência de leis, justiça e direitos humanos – e no dinheiro dos honorários.

Mas nenhuma dessas coisas existe fora das histórias que as pessoas inventam e contam uma às outras. Não há deuses no universo, nem nações, nem dinheiro, nem direitos humanos, nem leis, nem justiça fora da imaginação coletiva dos seres humanos.”

(Yuval Noah Harari, *Sapiens*, 2015)

RESUMO

A presente dissertação discorre sobre a adequada interpretação do art. 149, § 2º, III, “a”, da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional n. 33/2001, que prevê específicas bases de cálculos às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Tais bases são: (i) o faturamento; (ii) a receita bruta; (iii) o valor da operação; ou (iv) especificamente na importação, o valor aduaneiro. Investiga-se, precipuamente, se o rol de bases de cálculo ali previsto poderia ser tomado como exemplificativo – admitindo-se, portanto, a adoção, pelo legislador ordinário, de base de cálculo não listada; ou se, necessariamente, precisaria ser tomado como taxativo – ou seja, estando vedada a adoção, pelo legislador ordinário, de base de cálculo diversa daquelas expressamente listadas. A ideia da pesquisa surgiu a partir do julgamento, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, de dois temas de repercussão geral, o tema n. 325 e o tema n. 495, apreciados nos autos do recurso extraordinário n. 603.624/SC e do recurso extraordinário n. 630.898/RS, respectivamente. Em ambos os precedentes, decidiu o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, ser constitucional contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre folha de salários – ou seja, base de cálculo não prevista no rol constitucional. O principal fundamento da corrente vencedora foi, precisamente, a não taxatividade do rol constitucional de bases de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, o qual seria meramente exemplificativo, permitindo, assim, a adoção, pelo legislador ordinário, de materialidade não listada. Ocorre que, referida conclusão jurídica, apesar de corroborada por parte da doutrina especializada, parecia incompatível com o conteúdo, com o alcance e com a função das regras constitucionais de competência tributária, tal como historicamente previstas nas sucessivas Constituições que vigoraram no Brasil, bem como a partir da compreensão dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pela doutrina nacional, ao instituto jurídico-positivo da competência tributária. Assim, elaborou-se pesquisa de modalidade teórica, em caráter monográfico e de natureza exploratória, a partir da abordagem jurídico-dogmática do tema-problema proposto. As disposições da Constituição da República sobre a repartição de competência tributária foram abordadas a partir do método analítico-funcional, com investigação específica de seu conteúdo e função. Para tanto, manteve-se firme à premissa segundo a qual, o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, de determinada controvérsia jurídica, ao invés de fulminar o trabalho doutrinário, inaugura novo campo de investigação, passando a ser seu dever avaliar o acerto (ou os acertos) e o desacerto (ou os desacertos) da manifestação jurisprudencial, sobretudo em um verdadeiro Estado de Direito. Ao final, restou exposta conclusão fundamentada, no sentido de que as disposições da Constituição da República que listaram nominalmente bases de cálculo às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não podem ser interpretadas como exemplificativas, sendo, necessariamente, disposições taxativas.

Palavras-chave: Competência tributária. Taxatividade. Exemplificação. Contribuições de intervenção no domínio econômico. Contribuições sociais. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This dissertation discusses the appropriate interpretation of Article 149, § 2º, III, “a” of the Constitution of the Republic, included by Constitutional Amendment No. 33/2001, which provides specific calculation bases for social contributions and contributions for intervention in the economic domain. These bases are: (i) gross revenue from goods and services; (ii) gross revenue from all sources; (iii) the value of the operation; or (iv) specifically for imports, the customs value. The main investigation is whether the list of calculation bases provided therein could be considered as exemplary – thus allowing the ordinary legislator to adopt a calculation base not listed – or if it necessarily needs to be taken as exhaustive – meaning that the ordinary legislator is prohibited from adopting a calculation base different from those expressly listed. The research idea arose from the judgment by the Plenary of the Federal Supreme Court of two themes of general repercussion, theme No. 325 and theme No. 495, assessed in the records of extraordinary appeal No. 603.624/SC and extraordinary appeal No. 630.898/RS, respectively. In both precedents, the Federal Supreme Court decided, by majority vote, that a contribution for intervention in the economic domain levied on the payroll – a calculation base not provided for in the constitutional list – was constitutional. The main foundation of the winning current was precisely the non-exhaustiveness of the constitutional list of calculation bases for social contributions and contributions for intervention in the economic domain, which would be merely exemplary, thus allowing the ordinary legislator to adopt an unlisted materiality. However, this legal conclusion, despite being corroborated by part of the specialized doctrine, seemed incompatible with the content, scope, and function of the constitutional rules of tax jurisdiction, as historically provided for in the successive Constitutions that were in force in Brazil, as well as from the understanding given by the jurisprudence of the Federal Supreme Court and by national doctrine to the legal-positive institute of tax jurisdiction. Thus, theoretical research was elaborated, in a monographic character and of an exploratory nature, based on the legal-dogmatic approach to the proposed problem-theme. The provisions of the Constitution of the Republic on the distribution of tax jurisdiction were approached from the analytical-functional method, with specific investigation of their content and function. To this end, it remained firm to the premise that the judgment, by the Federal Supreme Court, of a certain legal controversy, instead of undermining the doctrinal work, inaugurates a new field of investigation, becoming its duty to evaluate the correctness and the incorrectness of the jurisprudential manifestation, especially in a true Rule of Law. In the end, a reasoned conclusion was exposed, in the sense that the provisions of the Constitution of the Republic that nominally listed calculation bases for social contributions and contributions for intervention in the economic domain cannot be interpreted as exemplary, being, necessarily, exhaustive provisions.

Keywords: Tax jurisdiction. Exhaustiveness. Exemplification. Contributions for intervention in the economic domain. Social contributions. Federal Supreme Court.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABDI	Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
APEX-BRASIL	Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil
ART. / Art. / art.	Artigo
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CEBRAE	Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIDES	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CIDE-INCRA	Adicional de alíquotas sobre as contribuições ao “sistema S”, previsto na Lei Complementar n. 11/1971, destinado ao INCRA
CIDE-SEBRAE	Adicional de alíquotas sobre as contribuições ao “sistema S”, previsto no § 3º do art. 8º da Lei n. 8.029/1990, destinado ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI
CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNT	Confederação Nacional do Transporte
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CR/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
Embratur	Agência Brasileira de Promoção Internacional do Turismo
GLP	Gás liquefeito de petróleo
IBRA	Instituto Brasileiro de Reforma Agrária
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INDA	Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
jul.	Data do julgamento
FUNRURAL	Fundo de Assistência do Trabalhador Rural
Min.	Ministro ou Ministra
N. / n.	Número
NAI	Núcleos de assistência industrial
p.	Página ou páginas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programas de Integração Social
PRORURAL	Programa de Assistência ao Trabalhador Rural
RG	Repercussão geral
RE	Recurso extraordinário
Rel.	Relator ou Relatora

SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
ss.	Seguintes
SSR	Serviço Social Rural
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
SUPRA	Superintendência de Política Agrária
TRF	Tribunal Regional Federal
TRF-3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF-4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1 OS JULGAMENTOS DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL N. 325 E N. 495, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	20
1.1 O julgamento do tema 325/RG, nos autos do RE n. 603.624/SC. Vigência da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI sobre folha de salários, após a Emenda Constitucional n. 33/2001.	20
1.1.1 Da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, como adicional às contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Posteriormente, também às contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP.	20
1.1.1.1 Breve histórico das contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC e da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI.	20
1.1.1.2 Da criação das contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP em substituição às contribuições do SENAI, SENAC, SESI e SESC, para os respectivos setores.	26
1.1.1.3 Da incidência do adicional de alíquotas ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI inclusive sobre as contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP, apesar de não listadas no art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/86.	30
1.1.1.4 Unificação da base de cálculo das contribuições ao “sistema S” pela Lei n. 4.863/1965. Mesma base das contribuições de previdência: <i>folha de salários</i>	31
1.1.2 Exposição introdutória do processo julgado pelo Supremo Tribunal Federal.	32
1.1.3 Do inteiro teor dos votos.	37
1.1.3.1 Voto da Ministra Relatora Rosa Weber.....	37
1.1.3.2 Voto do Ministro Alexandre de Moraes.....	38
1.1.3.3 Voto do Ministro Dias Toffoli.....	40
1.1.3.4 Voto do Ministro Edson Fachin.	42
1.1.3.5 Voto do Ministro Roberto Barroso.....	42
1.1.3.6 Voto da Ministra Cármen Lúcia.	43
1.1.3.7 Voto do Ministro Ricardo Lewandowski.	43
1.1.3.8 Voto do Ministro Gilmar Mendes.	44
1.1.3.9 Voto do Ministro Marco Aurélio.....	45
1.1.3.10 Voto do Ministro Luiz Fux.....	46

1.1.4 O que, objetivamente, decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 603.624/SC?	46
1.2 O julgamento do tema 495/RG, nos autos do RE n. 630.898/RS. Vigência da contribuição ao INCRA incidente sobre folha de salários, após a Emenda Constitucional n. 33/2001. ...	48
1.2.1 Breve contextualização da contribuição ao INCRA. Do adicional de alíquota à contribuição previdenciária devida pelos empregadores, destinado originalmente ao Serviço Social Rural. A Lei n. 2.613/1955.	48
1.2.2 Exposição introdutória do processo julgado pelo Supremo Tribunal Federal.	49
1.2.3 Do inteiro teor dos votos.	52
1.2.3.1 Voto do Ministro Relator Dias Toffoli.	52
1.2.3.2 Voto do Ministro Alexandre de Moraes.	53
1.2.3.3 Voto do Ministro Edson Fachin.	53
1.2.3.4 Voto do Ministro Marco Aurélio.	53
1.2.4 O que, objetivamente, decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 630.898/RS?	53
1.3 Em sede conclusiva: resumo analítico dos fundamentos da posição do Supremo Tribunal Federal pelo caráter exemplificativo das bases de cálculo da CIDE-SEBRAE e da CIDE-INCRA.	54
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.	58
2.1 Palavras introdutórias.	58
2.2 Características fundamentais do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.	65
2.2.1 O Direito Tributário brasileiro é, antes de tudo, um Direito Constitucional Tributário brasileiro.	65
2.2.2 Atribuição de competência tributária por meio de regras: a CR/1988 predetermina materialmente a competência tributária de cada ente federado.	68
2.3 Análise da regra de competência tributária reconstruída pelo art. 149 da CR/1988.	70
2.3.1 O que diz o art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988?	70
2.3.2 O caminho interpretativo. Do texto à norma. A reconstrução do significado de um enunciado prescritivo.	74
2.3.3 Decisão e aplicação da norma jurídica.	80

3 O ROL DO ART. 149, § 2º, III, “A” DA CR/1988, DISPONDO SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PODERIA SER EXEMPLIFICATIVO?	87
3.1 Enumerações taxativas (<i>numerus clausus</i>) x exemplificativas (<i>numerus apertus</i>).	87
3.2 A opção constitucional pela técnica da vinculação da competência tributária às materialidades especificadas tem caráter prescritivo, logo, precisa ser respeitada.....	90
3.3 Análise crítica dos fundamentos apontados pelo Supremo Tribunal Federal para o caráter exemplificativo das bases de cálculo listadas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988.	91
3.3.1 Primeiro fundamento: as consequências advindas da inconstitucionalidade de outras bases de cálculo além das expressamente previstas seriam excessivamente gravosas às entidades financiadas, provocando o dismantelo do estado social.....	91
3.3.2 Segundo fundamento: a intenção da PEC formulada pelo Poder Executivo e originária da Emenda Constitucional n. 33/2001 era exclusivamente viabilizar a instituição de CIDE sobre as atividades de comercialização e importação de petróleo e seus derivados, bem como de gás natural e de álcool carburante (CIDE-combustíveis).	96
3.3.3 Terceiro fundamento: a expressão “poderão” denotaria mera <i>sugestão</i> posta à disposição do legislador ordinário, contrapondo-se à expressão “deverão”. Ambiguidade do termo.....	105
3.3.4 Quarto fundamento: inexistência, no artigo constitucional, de expressões limitantes, tais como “somente”, “só”, ou outra em sentido negativo, tais como “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo”. A intenção do legislador deveria ter sido expressa.	108
3.3.5 Quinto fundamento: em se tratando de CIDE, seria plena a aplicação do princípio da solidariedade social.	110
3.3.6 Sexto fundamento: a limitação das bases das CIDES restringiria por demais a possibilidade de atuação do Estado. Prejuízo das bases previstas no art. 195 da CR/1988.	112
3.3.7 Sétimo fundamento: inexistiria precedente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as bases de cálculo das contribuições sociais e CIDES seriam taxativas.	115
3.4 Do “controle” da atividade do Poder Judiciário pela doutrina especializada e por cada um dos cidadãos jurisdicionados.	123
CONCLUSÕES.....	128
REFERÊNCIAS	138

INTRODUÇÃO

A ideia desta pesquisa teve origem no julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, dos temas de repercussão geral n. 325¹ e n. 495², apreciados no recurso extraordinário n. 603.624/SC³ e no recurso extraordinário n. 630.898/RS⁴, respectivamente.

Naqueles autos, estava em julgamento se contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDES) preexistentes à Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, incidentes sobre *folha de salários*, teriam perdido validade jurídica após a inovação constitucional. Isso porque, a referida Emenda Constitucional n. 33/2001, dentre outras determinações, incluiu o § 2º ao art. 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/1988), cujo inciso III, ao dispor sobre as alíquotas *ad valorem* de (i) contribuições sociais e (ii) CIDES, previstas no *caput* do dispositivo, indicou como possíveis bases (i) o *faturamento*; (ii) a *receita bruta*; (iii) o *valor da operação*; ou (iv) o *valor aduaneiro*, no caso de importação.

Logo, dentre as bases constitucionalmente especificadas às CIDES, não estava indicada a *folha de salários*. A novel redação constitucional, pois, inaugurou dúvida jurídica objetiva, ou seja: *após a Emenda Constitucional n. 33/2001, seria constitucional a exigência de CIDE preexistente apurada por alíquota ad valorem incidente sobre a folha de salários – base não prevista do rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988?*

¹ Tema 325/RG – Subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001. Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a possibilidade, ou não, da utilização, pelo constituinte derivado, do critério de indicação de bases econômicas, para fins de delimitação da competência relativa à instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e, por conseguinte, a exigibilidade, ou não, da contribuição destinada ao SEBRAE, instituída pela Lei nº 8.209/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90, após a entrada em vigor da referida emenda constitucional.

² Tema 495/RG – Referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o INCRA, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. Obs.: proposta de revisão de tese do tema 108, o qual não tinha repercussão geral. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 149, § 2º, III, “a” e 195, I, da Constituição Federal, se a contribuição de 0,2%, calculada sobre o total do salário dos empregados de determinadas indústrias rurais e agroindústrias — inclusive cooperativas —, destinada ao INCRA, fora, ou não, recebida pela Carta Magna, e qual a sua natureza jurídica, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 603.624/SC. Rel. Min. Rosa Weber, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, jul. 23.09.2020, DJe: 13.01.2021. Disponível em: <https://portal.supremo.tribunal.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345399603&ext=.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 630.898/RS. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, jul. 08.04.2021, DJe: 11.05.2021. Disponível em: <https://portal.supremo.tribunal.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346374838&ext=.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

A maioria do Supremo Tribunal Federal, nos dois temas de repercussão geral indicados, entendeu que sim. Ou seja, as CIDES preexistentes sobre folha de salários permaneceriam constitucionais.

A resposta dada pela Corte a tal controvérsia jurídica abriu espaço a novas indagações teóricas. O presente trabalho se ocupa de uma em específico, construída a partir da análise da fundamentação do posicionamento vencedor em cada um dos casos, especificamente quanto ao argumento segundo o qual o rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 seria – e, pois, poderia ser – meramente *exemplificativo* e, portanto, não *taxativo*.

É a partir dessa conclusão que se constrói o tema-problema a ser enfrentado, de modo que, ao final da pesquisa, espera-se fornecer resposta doutrinariamente fundamentada à seguinte indagação teórica: *tendo a CR/1988 especificado nominalmente determinadas bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais, poderia esta especificação ser interpretada como meramente exemplificativa e, portanto, não taxativa?*

Para tanto, elaborou-se pesquisa na modalidade teórica, a partir da abordagem jurídico-dogmática do tema-problema proposto, em caráter monográfico e de natureza exploratória⁵. As disposições da CR/1988 sobre a repartição de competência tributária foram abordadas a partir do método analítico-funcional, com investigação específica de seu conteúdo e função⁶.

Firmes em tais premissas, *no capítulo 1*, é feita a exposição analítica dos processos julgados pelo Supremo Tribunal Federal. De início, será demonstrada a origem e evolução da chamada CIDE-SEBRAE, apreciada no tema 325/RG. Nessa parte, ainda se evidenciará como o art. 35 da Lei n. 4.863/65 tentou unificar a base de cálculo das contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas e destinadas a outras entidades ou fundos, *à base de cálculo das contribuições de previdência* (ou seja, *folha de salários*).

Logo em seguida, será explorado o processo efetivamente julgado àquela ocasião, com análise individualizada da fundamentação dos votos então proferidos. Com isso, será feita demonstração objetiva do que restou ali decidido.

Nesse mesmo capítulo, e em rito semelhante, será demonstrada a origem e evolução da chamada CIDE-INCRA, apreciada no tema 495/RG. Após exposição dos votos proferidos, será

⁵ GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 72 e ss.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 95.

feita demonstração objetiva do que restou decidido neste segundo precedente. Restará demonstrado que o caso CIDE-SEBRAE serviu de precedente para este segundo caso, abrindo espaço para se dizer que há jurisprudência pacificada da Suprema Corte sobre o assunto.

Concluindo o capítulo, é apresentado resumo analítico dos fundamentos da posição majoritária do Supremo Tribunal Federal pelo caráter exemplificativo das bases de cálculo constitucionais à CIDE-SEBRAE e à CIDE-INCRA.

Já no *capítulo 2*, é analisado o Sistema Constitucional Tributário brasileiro à luz das disposições constitucionais atinentes, da doutrina nacional especializada e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sempre que possível do Pleno. Após breve exposição histórico-retrospectiva das cartas constitucionais que antecederam a CR/1988, serão expostas as características fundamentais do Sistema Constitucional Tributário. Nessa parte, demonstra-se: (i) como o Direito Tributário brasileiro é sobretudo um Direito Constitucional Tributário brasileiro; (ii) como a CR/1988 predetermina materialmente a competência tributária de cada ente federado, ao repartir a competência mediante regras; e (iii) qual a extensão da regra de competência tributária reconstruída a partir do art. 149 da CR/1988.

Ao se examinar a regra de competência do art. 149 da CR/1988, investiga-se, brevemente, o caminho interpretativo, ou seja, o percurso lógico-intelectual percorrido pelo intérprete entre (i) o texto legal e (ii) a norma jurídica. Nessa parte, é demonstrado que as disposições legislativas limitam e constroem a atividade interpretativa, inclusive do Poder Judiciário. Firmes em tais premissas, são expostas considerações a respeito da própria atividade jurisdicional de decisão e de aplicação da norma jurídica reconstruída.

Avançando ao *capítulo 3*, ali se investiga se disposições constitucionais sobre competência tributária seriam compatíveis com a ideia de mera exemplificação. Para tanto, são feitas elucidações sobre os usos costumeiros, no ordenamento jurídico nacional, de *enumerações exemplificativas* e de *enumerações taxativas*, demonstrando-se como as últimas se relacionam mais de perto com os núcleos rígidos do sistema jurídico, ao passo que as primeiras são utilizadas nas partes flexíveis do sistema.

Em seguida, demonstra-se que, pelo caráter prescritivo de uma regra de competência tributária, ela *predetermina*, em momento lógico-jurídico antecedente, como o ente federado deve exercer sua competência – e não, eventualmente, como ela vem sendo, por ele, exercida.

Logo, necessário que a lei instituidora do tributo possa ser reconstruída a partir dos mandamentos constitucionais, sem deles prescindir.

Em seguida, são criticamente analisados os principais fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal ao decidir pelo caráter exemplificativo das bases de cálculo constitucionais. Investiga-se em que medida os fundamentos adotados pela corrente majoritária do Supremo seriam suficientes para que fosse superada a exaustividade do rol constitucional.

Por fim, demonstra-se como decisões judiciais – e inclusive decisões do Supremo Tribunal Federal – são passíveis de *controle* tanto pela doutrina especializada, quanto por cada um dos cidadãos jurisdicionados, dentro do contexto de um verdadeiro Estado de Direito. Afinal, como bem resumiu Mendes Moreira, “mesmo havendo *stare decisis*, é preciso avaliar se o posicionamento da Corte poderia (ou deveria) ter sido outro”⁷.

Finalmente, são expostas as conclusões alcançadas, a partir das quais é possível se responder, com propriedade científica, que *as disposições da CR/1988 que listaram nominalmente bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais não podem ser interpretadas como meramente exemplificativas, sendo, necessariamente, disposições taxativas.*

⁷ MOREIRA, André Mendes. ICMS, Guerra Fiscal e o Acerto do Min. Edson Fachin. In. TAKANO, Caio Augusto; BARRETO, Simone Rodrigues Costa (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 3-26, p. 7.

1 OS JULGAMENTOS DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL N. 325 E N. 495, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1.1 O julgamento do tema 325/RG, nos autos do RE n. 603.624/SC. Vigência da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI sobre folha de salários, após a Emenda Constitucional n. 33/2001.

1.1.1 Da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, como adicional às contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Posteriormente, também às contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP.

1.1.1.1 Breve histórico das contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC e da contribuição ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI.

No precedente analisado, o Supremo Tribunal Federal apreciou a constitucionalidade do *adicional de alíquotas* destinado ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil (APEX-BRASIL) e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), previsto no § 3º do art. 8º da Lei n. 8.029/1990⁸.

Referido adicional, desde a origem, incide sobre as preexistentes contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC).

Mantendo a ordem cronológica de instituição, neste subtópico serão traçadas considerações históricas sobre as contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Em seguida, será a vez da contribuição ao SEBRAE, posteriormente subdividida em contribuição (i) ao SEBRAE; (ii) à APEX-BRASIL; e (iii) à ABDI. É ver.

As contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC são os primeiros exemplos das chamadas “*contribuições ao Sistema S*”⁹. O chamado “Sistema S”, por sua vez, é formado por

⁸ BRASIL. Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18029cons.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁹ PEDERIVA, João Henrique. Parafiscalidade do Sistema S: Fontes para a atualização do debate. *Orçamento em discussão*. n. 51. Brasília: Senado Federal, 2023, 16 p. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/oed-51.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

entidades classificadas como *serviços sociais autônomos* – com a ressalva de que, *nem todo serviço social autônomo compõe o Sistema S*. Para tanto, necessário que, além de serviço social autônomo, a entidade cumpra alguns requisitos, tais como¹⁰: (i) exerça atividades privadas de interesse coletivo, cuja execução não seja privativa do Estado; (ii) atue em regime de mera colaboração com o poder público; (iii) tenha patrimônio e receita próprios, advindos das contribuições compulsórias criadas por lei; e (iv) mantenha autogerência de seus recursos¹¹.

Os *serviços sociais autônomos do Sistema S* foram criados por Getúlio Vargas¹² na década de 1940, no contexto do Estado Novo, com o objetivo de promover o ensino e aprendizagem em áreas estratégicas, como a indústria, o comércio, os transportes etc. Resultaram de iniciativa destinada a desenvolver a prestação de *serviços de elevado valor social* e de *amparo aos trabalhadores*¹³. São duas as principais frentes do “Sistema S”: (i) o *ensino fundamental profissionalizante* e (ii) a *prestação de serviços no âmbito social e econômico*¹⁴.

São também conhecidos por entidades ou entes *paraestatais*¹⁵. Isso porque, mesmo sendo pessoa jurídica de direito privado (não estatal, pois), em *paralelismo* com o Estado, concorrem para *objetivos sociais de interesse público*. Também por isso as contribuições a ele destinadas são, por vezes, classificadas como *contribuições sociais parafiscais*¹⁶.

O Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI), o primeiro do tipo, foi criado pelo Decreto-Lei n. 4.048/1942, com competência para organizar e administrar, em todo o País, escolas de aprendizagem para *industrialários* (art. 2º do Decreto-Lei n. 4.048/1942). No mesmo ano, passou a ter competência para organizar e administrar escolas de aprendizagem não somente para trabalhadores industriários, mas também para trabalhadores dos transportes, das comunicações e da pesca (art. 2º do Decreto-Lei n. 4.936/1942).

¹⁰ STF, RE n. 789.874/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, jul. 17.09.2014, DJe: 19.11.2014.

¹¹ Como restará consignado mais adiante, essa é a razão pela qual se conclui que a APEX-BRASIL e a ABDI não integram o Sistema S. Este é composto por apenas nove entidades, a saber: SENAI, SENAC, SESI, SESC, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP.

¹² Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/05/11/o-que-e-o-sistema-s-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-surgiu> Acesso: 25 out.2024.

¹³ STF, RE n. 789.874/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, jul. 17.09.2014, DJe: 19.11.2014.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 523.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. rev. e atual. até a EC n. 68, de 21.12.2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 161-163.

¹⁶ STF, RE n. 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, jul. 01.07.1992, DJ: 28.08.1992.

Os mesmos documentos legais trataram de prever as fontes de financiamento, instituindo *contribuição mensal* para montagem e custeio das escolas de aprendizagem. Inicialmente, a contribuição seria de *dois mil réis por operário e por mês* (§ 1º do art. 4º do Decreto-Lei n. 4.936/1942), *acrescido de 20% quando o estabelecimento tivesse mais de quinhentos operários* (art. 6º do Decreto-Lei n. 4.936/1942). A arrecadação ficava a cargo do Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do SENAI (§ 2º do art. 4º do Decreto-Lei n. 4.936/1942).

Alguns anos depois, já após a redemocratização de 1946, o Decreto-Lei n. 8.621/1946 atribuiu à Confederação Nacional do Comércio (CNC) a competência à organização e administração de escolas de aprendizagem comercial, prevendo, para tanto, fosse criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). Em paralelo, o art. 4º do mesmo Decreto-Lei n. 8.621/1946 instituiu *contribuição mensal* equivalente a um *1% sobre o montante da remuneração paga à totalidade dos seus empregados*, devida pelos estabelecimentos comerciais com atividades enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela CNC.

Do mesmo modo, a arrecadação das contribuições ficava a cargo das instituições de aposentadoria e pensões ou, sucessivamente, do Banco do Brasil, sendo seu produto posto à disposição do SENAC (§ 2º do art. 4º do Decreto-Lei n. 8.621/1946).

No mesmo ano de 1946, o Decreto-Lei n. 9.403/1946 atribuiu à Confederação Nacional da Indústria (CNI) competência à criação do Serviço Social da Indústria (SESI), com a finalidade de estudar planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuíssem para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas (art. 1º do Decreto-Lei n. 9.403/1946). Para tanto, deveria visar, especialmente, providências no sentido da defesa dos salários-reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação nutrição e higiene); da assistência em relação aos problemas de vida; das pesquisas socioeconômicas e atividades educativas e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade produtora (§ 1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 9.403/1946).

Como fonte de custeio, criou *contribuição mensal* ao SESI, devida pelos estabelecimentos industriais enquadrados na CNI, bem como pelos estabelecimentos referentes aos transportes, às comunicações e à pesca (art. 3º do Decreto-Lei n. 9.403/1946), no percentual de *2% sobre o montante da remuneração paga a todos os seus empregados* (§ 1º do art. 3º do

Decreto-Lei n. 9.403/1946). A arrecadação ficava a cargo do Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (§ 2º do art. 3º do Decreto-Lei n. 9.403/1946).

Também em 1946, de modo equivalente, o Decreto-Lei n. 9.853/1946 atribuiu à CNC competência à criação do Serviço Social do Comércio (SESC), com a finalidade de planejar e executar direta ou indiretamente, medidas que contribuíssem para o bem-estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias (art. 1º do Decreto-Lei n. 9.853/1946). Para tanto, deveria visar, especialmente, a assistência em relação aos problemas domésticos (nutrição, habitação, vestuário, saúde, educação e transporte); providências no sentido da defesa do salário real dos comerciários; incentivo à atividade produtora; realizações educativas e culturais, visando a valorização do homem e pesquisas sociais e econômicas (§ 1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 9.853/1946).

Como fonte de custeio, criou *contribuição mensal* ao SESC, devida pelos estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à CNC, e por demais empregadores que tivessem empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciários, no percentual de *2% sobre o montante da remuneração paga aos empregados* (§ 1º do art. 3º do Decreto-Lei n. 9.853/1946). A arrecadação ficava a cargo das instituições de previdência social a que estivessem vinculados os empregados (§ 2º do art. 3º do Decreto-Lei n. 9.853/1946).

As contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC são as mais antigas e tradicionais contribuições ao Sistema S, preexistindo à CR/1988, e sendo por esta recepcionadas, a teor de seu art. 240¹⁷. Também com a CR/1988, dissipou-se qualquer dúvida acerca do seu caráter tributário¹⁸, controvérsia que, como aponta Ayres Barreto, teria surgido com a Emenda Constitucional n. 8/1977, à Constituição de 1969¹⁹.

¹⁷ Conforme Misabel Derzi, nas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010 p. 159).

¹⁸ Novamente conforme Misabel Derzi, nas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010 p. 46 e ss.).

¹⁹ “A aludida Emenda incluiu no rol do art. 43 da Constituição então vigente – que referia a competência do Congresso Nacional para dispor sobre tributos, no inciso I – o inciso X, que versava especificamente sobre contribuições sociais. Em face dessa alteração, propugnava-se, à época, que tais contribuições não mais tinham feição tributária.” (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020, p. 86).

Exposto, assim, o histórico das *contribuições-base*, passa-se ao *adicional de alíquotas* destinado ao SEBRAE – e objeto do precedente aqui analisado.

Também após a CR/1988, a Lei n. 8.029/90 autorizou o Poder Executivo a desvincular o preexistente Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (CEBRAE) da Administração Pública Federal, *transformando-o em serviço social autônomo* (art. 8º). Em breve parênteses, a *entidade* CEBRAE remonta a 05 de julho de 1972, quando, por iniciativa do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) e do Ministério do Planejamento, foi criado o então Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa (CEBRAE)²⁰, na esteira dos chamados *núcleos de assistência industrial* (NAI). Estes, por sua vez, criados pela Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) em 1967, com o objetivo de prestar consultoria gerencial às empresas de pequeno porte²¹.

Referida autorização legislativa, enfim, foi levada a cabo pelo Decreto n. 99.570/1990, que desvinculou o CEBRAE da Administração Pública Federal (art. 1º, *caput*) e alterou sua denominação para Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), nome que ostenta até os dias atuais (art. 1º, parágrafo único).

Foi também a própria Lei n. 8.029/1990 que, em sua redação original, previa a possibilidade de *majoração das contribuições relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318/1986* – ou seja, das contribuições para o SENAI, SENAC, SESI e SESC – *em até três décimos por cento*, com o objetivo de financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas (§ 3º do art. 8º da Lei n. 8.029/1990). Eis, portanto, a origem do *adicional de alíquota*²² apreciado pelo Supremo Tribunal Federal.

Ainda em 1990, a redação do referido dispositivo foi alterada pela Medida Provisória n. 263/1990, posteriormente convertida na Lei n. 8.154/1990, para que, ao invés de mera *autorização*, dali constasse a efetiva instituição de adicional de alíquota às *contribuições do*

²⁰ Disponível em: https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos Acesso em: 15 nov.2024.

²¹ Disponível em: https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos Acesso em: 15 nov.2024.

²² Sobre a natureza do *adicional de alíquotas*, didática a explicação de Gomes de Sousa: “Em resumo, o *impôsto* e o seu *adicional* têm o mesmo fato gerador: apenas o *impôsto* tributa esse fato gerador imediatamente (porque se calcula sobre o seu valor em dinheiro), ao passo que o *adicional* o tributa mediatamente (porque se calcula sobre o *impôsto* devido). [...] O resumo é, portanto, que o tão falado “*adicional*” não passa de simples *majoração do impôsto principal* [...]” (SOUSA, Rubens Gomes. As modernas tendências do direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 74, out.-dez., p. 1-32, 1963, p. 25-26, grifo nosso)

Sistema S, nos percentuais de: (i) 0,1% no exercício de 1991; (ii) 0,2% no exercício de 1992; e (iii) 0,3% a partir do exercício de 1993.

Em 2003, o escopo do referido adicional de alíquota foi alterado pela Lei n. 10.668/2003, para abarcar, além do apoio às micro e pequenas empresas, a execução das políticas de promoção de exportações. Isso porque, referida Lei n. 10.668/2003 autorizava a instituição, pelo Poder Executivo, de Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – APEX-BRASIL, prevendo, ainda, que o produto arrecadado seria repartido na proporção de 87,5% ao SEBRAE e 12,5% à APEX-BRASIL.

No ano seguinte, em 2004, o escopo do referido adicional foi novamente alargado pela Lei n. 11.080/2004, para prever também como um dos seus objetivos, o desenvolvimento industrial. De modo semelhante, a referida Lei n. 11.080/2004 autorizava o Poder Executivo a instituir Serviço Social Autônomo com a finalidade de promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, denominando-o Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI. Em paralelo, a mesma Lei previu que o produto arrecadado seria repartido na proporção de 85,75% ao SEBRAE, 12,25% à APEX-BRASIL e 2% à ABDI.

Quanto à natureza jurídica das referidas contribuições, a jurisprudência do Supremo, por um lado, classifica as contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC como *contribuições parafiscais sociais gerais*²³; por outro lado, classifica a contribuição ao SEBRAE como *efetiva contribuição social de intervenção no domínio econômico*²⁴. Consequentemente, conclui-se que, pela atual jurisprudência, é possível que os Serviços Sociais Autônomos sejam financiados tanto por contribuições sociais gerais, quanto por CIDES²⁵.

Com isso, restou explicado, por um lado, como a contribuição ao SEBRAE configura adicional de alíquotas das preexistentes contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC; e, por outro lado, como a contribuição ao SEBRAE restou subdividida em (i) contribuição ao SEBRAE; (ii) contribuição à APEX-BRASIL e (iii) contribuição à ABDI.

²³ STF, RE n. 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, jul. 01.07.1992, DJ: 28.08.1992.

²⁴ STF, RE n. 635.682/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, jul. 25.04.2013, DJe: 24.05.2013 (tema 227 de repercussão geral). A natureza de CIDE foi estendida também às contribuições à APEX-BRASIL e ABDI em outros julgamentos do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido: STF, RE n. 1.250.049 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, jul. 08.04.2021, DJe: 15.04.2021.

²⁵ O regime jurídico próprio a cada uma destas contribuições explica a razão de o art. 240 da CR/1988 estar reservado às contribuições-base ao “Sistema S”, não sendo aplicável ao adicional de alíquota correlato, que tem natureza de CIDE. (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; TEIXEIRA, Tiago Conde; COELHO, Eduardo Junqueira. A revogação da contribuição ao SEBRAE-APEX-ABDI a partir da entrada em vigor da EC nº 33/2001. *Parecer*, 13.04.2020. RE n. 603.624/SC).

Ao longo do tempo, novas contribuições e serviços sociais foram criados. É ver.

1.1.1.2 Da criação das contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP em substituição às contribuições do SENAI, SENAC, SESI e SESC, para os respectivos setores.

Para além do SENAI, SENAC, SESI e SESC, posteriormente foram também criados o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR); o Serviço Social do Transporte (SEST); o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT); e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP). É ver cada um deles.

Com amparo no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a Lei n. 8.315/1991 criou o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural (art. 1º da Lei n. 8.315/1991). Sua organização e administração coube à Confederação Nacional da Agricultura (CNA).

Como fonte de custeio, criou-se *contribuição mensal* compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, no percentual de *2,5% sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados* pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exercessem atividades relacionadas à atividade rural (art. 3º, I, da Lei n. 8.315/1991), especificamente, das seguintes atividades: (a) agroindustriais; (b) agropecuárias; (c) extrativistas vegetais e animais; (d) cooperativistas rurais; e (e) sindicais patronais rurais.

Cuidou a própria lei de esclarecer que a contribuição ao SENAR *substituiria* as contribuições ao SENAI e SENAC daqueles setores (art. 3º, § 1º da Lei nº 8.315/1991). A arrecadação deveria ser feita juntamente com a Previdência Social, sendo seu produto posto de imediato à disposição do SENAR (§ 3º do art. 3º da Lei n. 8.315/1991).

Em seguida, a Lei n. 8.706/1993 atribuiu à Confederação Nacional do Transporte (CNT) competência à criação:

- a) do Serviço Social do Transporte (SEST), destinado a, em cooperação com os órgãos do Poder Público e com a iniciativa privada, gerenciar, desenvolver, executar, direta ou indiretamente, e apoiar programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos da alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança no trabalho (art. 2º da Lei n. 8.706/1993); e

- b) do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), destinado a, em cooperação com os órgãos do Poder Público e com a iniciativa privada, gerenciar, desenvolver, executar, direta ou indiretamente, e apoiar programas voltados à aprendizagem do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de preparação, treinamento, aperfeiçoamento e formação profissional (art. 3º da Lei n. 8.706/1993).

Como fonte de financiamento, previu:

- a) para as empresas de transporte rodoviário: a substituição das contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário em favor do SESI e SENAI, pelas contribuições em favor do SEST e SENAT, respectivamente (art. 7º, I e art. 12 da Lei nº 8.706/1993); e
- b) para transportadores autônomos: contribuição mensal no percentual de 1,5% ao SEST e no percentual de 1,0% ao SENAT, sobre o *salário de contribuição* (art. 7º, II e art. 12 da Lei nº 8.706/1993).

A arrecadação deveria ser feita pela Previdência Social, podendo, ainda, ser recolhidas diretamente ao SEST e ao SENAT, através de convênios (§ 1º do art. 7º da Lei n. 8.706/1993).

Por fim, mais recentemente, a Medida Provisória n. 1.781-7/1999, substituída pela Medida Provisória n. 2.168-40/2001, atualmente em vigor, autorizou o Poder Executivo a:

- a) implementar o Programa de Revitalização de Cooperativas de Produção Agropecuária (RECOOP); e
- b) criar o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), composto por entidades vinculadas ao sistema sindical, com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados (art. 7º da Medida Provisória n. 1.781-7/1999 e art. 8º da Medida Provisória n. 2.168-40/2001).

Como fonte de financiamento, previu *contribuição mensal compulsória de 2,5% sobre o montante da remuneração paga* a todos os empregados pelas cooperativas, em substituição às contribuições compulsórias das cooperativas em favor do SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST e SENAR, para a SESCOP (art. 9º, I e § 2º da Medida Provisória n. 1.781-

7/1999 e art. 10, I e §1º da Medida Provisória n. 2.168-40/2001). A arrecadação deveria ser feita pela Previdência Social, devendo seu produto ser posto à disposição do SESCOOP (§ 1º do art. 9º da Medida Provisória n. 1.781-7/1999 e § 1º do art. 10 da Medida Provisória n. 2.168-40/2001).

Mais recentemente – e a título de registro histórico –, no contexto da pandemia causada pelo Covid-19, a Lei n. 14.592/2023 (resultado da Conversão da Medida Provisória n. 1.147/2022), previa, originariamente, a destinação de parte dos recursos do SESC e do SENAC para a Agência Brasileira de Promoção Internacional do Turismo (Embratur), para custeio e promoção internacional do turismo no Brasil. Em sua redação original, previa a Lei n. 14.592/2023 caber à Embratur o valor equivalente a: (i) 5% das importâncias arrecadadas para o SESC (art. 11) e (ii) 5% das importâncias arrecadadas para o SENAC.

Tal destinação, por certo, não fazia com que a Embratur fosse *incorporada* ao chamado “Sistema S”. Apenas retirava recursos do “Sistema S” e os destinava a finalidade diversa, relacionada à promoção internacional do turismo no Brasil. Não havia espaço, pois, para se falar em uma *nova fonte de custeio* do “Sistema S”²⁶.

De modo coerente, assim como a Embratur não restaria incorporada ao “Sistema S” apenas por identidade de financiamento, tampouco se pode dizer que a APEX-BRASIL e a ABDI dele façam parte – apesar de serviços autônomos. Essa, inclusive, a conclusão da Suprema Corte²⁷. Logo, são nove²⁸ as entidades que compõem o “Sistema S”, a saber:

Contribuições ao "Sistema S" existentes no Brasil					
Entidade	Sigla	Finalidade Principal	Ano de Instituição	Fonte Legislativa	Forma de custeio originária
Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários	SENAI	Organização e administração de escolas de aprendizagem para trabalhadores industriários, dos transportes ²⁹ , das comunicações e da pesca.	1942	Decreto-Lei n. 4.048/42; Decreto-Lei n. 4.936/42	Contribuição mensal de dois mil réis por operário, acrescida de 20% acima de 500 operários.

²⁶ Após acordo entre o Governo e o Senado Federal, a Presidência da República vetou os dispositivos legais que previam a destinação dos recursos do “Sistema S” à Embratur (art. 11 e 12 da Lei n. 14.592/23). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/05/24/governo-faz-acordo-no-senado-aprova-mp-e-promete-veto-em-recursos-para-embratur#:~:text=Aprovada%20por%20unanimidade%2C%20a%20Medida,para%20empresas%20do%20setor%2C%20que> Acesso em: 13 nov.2024.

²⁷ STF, RE n. 789.874/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, jul. 17.09.2014, DJe: 19.11.2014.

²⁸ Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/agencia-brasil-explica-o-que-e-o-sistema-s> Acesso em: 15 nov.2024.

²⁹ O setor de transporte contribuía ao SENAI e SESI até a criação do SEST e SENAT, pela Lei n. 8.706/93.

Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial	SENAC	Organização e administração de escolas de aprendizagem para trabalhadores do comércio.	1946	Decreto-Lei n. 8.621/46	Contribuição mensal de 1% sobre o montante da remuneração paga aos empregados de estabelecimentos comerciais.
Serviço Social da Indústria	SESI	Promoção do bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas.	1946	Decreto-Lei n. 9.403/46	Contribuição mensal de 2% sobre a remuneração paga aos empregados de estabelecimentos industriais, bem como referentes aos transportes, às comunicações e à pesca.
Serviço Social do Comércio	SESC	Promoção do bem-estar social dos trabalhadores comerciários e de suas famílias.	1946	Decreto-Lei n. 9.853/46	Contribuição mensal de 2% sobre o montante da remuneração paga aos empregados de estabelecimentos comerciais.
Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas	SEBRAE	Coordenar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas.	1990	Lei n. 8.029/90 e Decreto n. 99.570/90	Adicional de 0,1% (exercício de 1991), 0,2% (exercício de 1992) e 0,3% (exercício de 1993 e seguintes) às alíquotas das contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC.
Serviço Nacional de Aprendizagem Rural	SENAR	Formação profissional rural e promoção social do trabalhador rural.	1991	Lei n. 8.315/91	Contribuição mensal de 2,5% sobre o montante da remuneração paga aos empregados de pessoas jurídicas de direito privado, que exerçam atividades relacionadas à atividade rural, em substituição às contribuições ao SENAI e SENAC para aqueles setores.
Serviço Social do Transporte	SEST	Promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo.	1993	Lei n. 8.706/93	Substituição das contribuições devidas pelas empresas de transporte rodoviário ao SESI para o SEST. Para os trabalhadores autônomos, contribuição de 1,5% sobre o salário de contribuição previdenciária.
Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte	SENAT	Organização e administração da aprendizagem do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo.	1993	Lei n. 8.706/93	Substituição das contribuições devidas pelas empresas de transporte rodoviário ao SENAI para o SENAT. Para os transportadores autônomos, contribuição de 1,0% sobre o salário de contribuição previdenciária.
Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo	SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo.	1999	Medida Provisória n. 1.781-7/99; Medida Provisória n. 2.168-40/01	Contribuição mensal de 2,5% sobre o montante da remuneração paga aos empregados por cooperativas, em substituição às contribuições ao SENAI, SESI, SENAC, SESC, SENAT, SEST e SENAR.

Avançando no estudo, considerando que o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/1986, citado pelo art. 8º da Lei n. 8.029/1990 – que, por sua vez, havia criado o adicional de alíquotas ao SEBRAE –, falava apenas nas contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC, surgiu dúvida objetiva se o adicional de alíquotas seria devido também sobre as posteriores contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP. É o que se analisará no próximo tópico.

1.1.1.3 Da incidência do adicional de alíquotas ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI inclusive sobre as contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP, apesar de não listadas no art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/86.

O art. 8º da Lei n. 8.029/1990 instituiu adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/1986³⁰. Este artigo, por sua vez, limitava-se a mencionar as contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC, é ver:

Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados: [...]

Surgiu dúvida, portanto, se o adicional de alíquotas ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, após a criação do SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP, poderia incidir inclusive sobre as contribuições destinadas a tais entidades, ou deveria se limitar às contribuições originalmente previstas no art. 1º do Decreto-Lei no 2.318/1986 (SENAI, SENAC, SESI e SESC).

O Superior Tribunal de Justiça³¹, acompanhado pelos Tribunais Regionais Federais³², entendeu que o adicional poderia ser cobrado inclusive sobre as contribuições destinadas às novas entidades, não listadas nominalmente. Para tanto, fundamentou que teria havido apenas alteração da destinação do tributo.

³⁰ Referido Decreto-Lei n. 2.318/1986 também foi o responsável por revogar a norma que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, em 20 vezes o maior salário-mínimo vigente (art. 4º, parágrafo único da Lei n. 6.950/1981). A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema 1079 de recursos repetitivos, no bojo do REsp n. 1.898.532/CE e do REsp n. 1.950.870/PR, entendeu que, mesmo a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

³¹ A título de exemplo: STJ, AgRg no REsp 740.430/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, jul. 22/04/2008, DJe: 09/02/2009.

³² Por todos: TRF-3, Apelação / reexame necessário n. 0031028-92.2003.4.03.6100, Rel. Des. Federal Marcelo Saraiva, 4ª Turma, jul. 10.10.2019, DJe: 28.10.2019.

Esclarecido tal ponto, é ver como a legislação caminhou à unificação da base de cálculo das contribuições ao Sistema S à *folha de salários*, o que remete à Lei n. 4.863/1965.

1.1.1.4 Unificação da base de cálculo das contribuições ao “sistema S” pela Lei n. 4.863/1965. Mesma base das contribuições de previdência: *folha de salários*.

Apesar das contribuições a entidades diversas, por vezes com distintas bases de cálculo, o art. 35 da Lei n. 4.863/1965 tentou *unificar a base de cálculo* das contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas e destinadas a outras entidades ou fundos, *à base de cálculo das contribuições de previdência*. É ver:

Art. 35. A partir da vigência da presente Lei as contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas que lhe são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos, serão calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, estarão sujeitas aos mesmos limites, prazos, condições e sanções e gozarão dos mesmos privilégios a elas atribuídos, inclusive no tocante à cobrança judicial, a cargo do respectivo instituto.

[...]

§ 2º As contribuições a que se refere este artigo integrarão, com as contribuições de previdência, uma taxa única de 28% (vinte e oito por cento) incidente, mensalmente sobre o salário de contribuição definido na legislação social e assim distribuída:

CONTRIBUIÇÕES	Dos segurados	Das empresas
I - geral de previdência	8,0%	8,0%
II - 13º salário		1,2%
III - salário-família		4,3%
IV - salário-educação		1,4%
V - Legião Brasileira de Assistência		0,5%
VI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou Comercial (SENAC)		1,0%
VII - Serviço Social da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC)		2,0%

VIII - Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA)		0,4%
IX - Banco Nacional de Habitação		1,2%
TOTAL	8,0%	20,0%
	28,0%	

Conseqüentemente, tanto (i) as contribuições previdenciárias quanto as (ii) contribuições ao “sistema S” passaram a incidir sobre o chamado *salário de contribuição*, àquela ocasião já positivamente conceituado pela Lei Orgânica da Previdência Social então vigente (Lei n. 3.807/1960). Dali se depreende ser o salário de contribuição a *remuneração mensal efetivamente percebida pelos empregados* (art. 76, I, da Lei n. 3.807/1960), sendo composto por todas as *importâncias recebidas*, a qualquer título, pelo segurado, em *pagamento dos serviços prestados* (§ 2º do art. 69 da Lei n. 3.807/1960).

É dessa época, portanto, a consolidação da base de cálculo tanto das contribuições ao “sistema S” e, conseqüentemente, das contribuições ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, bem como de contribuições afins, ou seja: a *folha de salários*.

Contextualizadas historicamente as contribuições ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, passa-se à exposição da controvérsia jurídica efetivamente apreciada pelo Supremo.

1.1.2 Exposição introdutória do processo julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

O recurso extraordinário n. 603.624/SC teve origem em ação ordinária ajuizada perante a Justiça Federal de Santa Catarina, distribuída sob n. 2008.72.14.000311-8/SC, pela qual o contribuinte (Fiação São Bento S/A) pleiteava o reconhecimento da inexigibilidade das contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX-BRASIL e à ABDI, nos termos do art. 8º da Lei n. 8.029/1990 (e alterações), após 12 de dezembro de 2001, data de entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Em linha com o histórico acima, é ver a redação legislativa consolidada, e que estava sendo desafiada perante o Poder Judiciário naqueles autos:

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

[...]

§ 3º *Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:*

- a) um décimo por cento no exercício de 1991;
- b) dois décimos por cento em 1992; e
- c) três décimos por cento a partir de 1993.

§ 4º O adicional de contribuição a que se refere o § 3º deste artigo será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da Administração Pública Federal ao Cebrae, ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – APEX-BRASIL e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, na proporção de 85,75% (oitenta e cinco inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) ao Cebrae, 12,25% (doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) à APEX-BRASIL e 2% (dois inteiros por cento) à ABDI. (grifo nosso)

Como visto³³, as contribuições ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI consubstanciam *adicional de alíquota*, no percentual de 0,3%, sobre a alíquota das preexistentes contribuições ao “Sistema S”. Tem natureza de CIDE, conforme jurisprudência da Suprema Corte³⁴.

Ocorre que, a base de cálculo das contribuições ao “Sistema S” – em consonância com o art. 35 da Lei n. 4.863/1965, também já analisado³⁵ – é a *folha de salários*, materialidade não prevista no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, após a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 33/2001. Tal fato será mais bem analisado oportunamente³⁶. Por ora, basta saber ser este o principal fundamento jurídico analisado pelo Supremo Tribunal Federal.

O pedido foi julgado improcedente em primeira instância. Para tanto, a sentença entendeu ser possível a adoção de bases de cálculo não previstas no texto constitucional, já que a expressão “poderão” teria o *sentido de facultar a adoção de base de cálculo diversa*.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), mantendo a sentença, valeu-se dos seguintes fundamentos:

- a) as CIDES se caracterizariam por sua *teleologia*, no sentido de concretizar os princípios da ordem econômica a que alude o art. 170 da CR/1988;

³³ Vide tópico 1.1.1.1.

³⁴ STF, RE n. 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, jul. 26.11.2003, DJ: 27.02.2004.

³⁵ Vide item 1.1.1.3.

³⁶ Vide item 2.3.1 e item 3.1 e 3.2.

- b) a limitação das bases possíveis às CIDES àquelas previstas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, restringiria por demais a possibilidade de atuação concreta do Estado para a consecução daqueles princípios;
- c) logo, *as bases ali previstas não seriam taxativas*.

A ementa do acórdão do TRF-4 cuidou de tornar expressa a controvérsia acerca da taxatividade das bases de cálculo das contribuições, é ver:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE - APEX - ABDI. ART. 149 DA CF. ALTERAÇÃO PELA EC Nº 33/2001. FUNDAMENTO DE VALIDADE MANTIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. *A EC nº 33/2001, ao incluir o inciso III no § 2º do artigo 149 da CF e explicitar determinadas bases de cálculo para as contribuições de intervenção no domínio econômico, não o fez de forma taxativa, não retirando o fundamento de validade da contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI, a qual, para a consecução de desígnios constitucionais estabelecidos no art. 170 da CF, utiliza como base econômica a folha de pagamento das empresas.*

2. *Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa, distribuídos, pro rata, em favor das rés.*³⁷

Contra esse acórdão, limitou-se o contribuinte à interposição de recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal. Em suas razões recursais, alegava que:

- a) as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 33/2001 teriam revogado a legislação instituidora das contribuições, ao especificar as bases de cálculo possíveis;
- b) a palavra “poderão”, constante do art. 149, § 2º, III, da CR/1988, não poderia ser lida no sentido de faculdade, já que teria, em verdade, caráter limitador; e
- c) a incidência de contribuições sociais sobre folha de pagamento ficou limitada àquelas para seguridade social, previstas no art. 195 da CR/1988.

Em suas contrarrazões recursais, a Fazenda Nacional sustentou que:

- a) em se tratando de CIDE, seria plena a aplicação do princípio da solidariedade social;
- b) visando o incremento de determinado segmento da economia, a partir do fomento e amparo às micro e pequenas empresas (art. 170 e 179 da CR/1988), seria permitido à União instituir contribuição adicional a pessoas que têm o dever/responsabilidade de assegurar o progresso da coletividade, o bem comum, o interesse nacional, como medida de plena aplicação do princípio da solidariedade social;

³⁷ TRF-4, apelação cível n. 2008.72.14.000311-8/SC, Rel. Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, 2ª Turma, jul. 17.02.2009, DJe: 11.03.2009.

- c) seria possível a cobrança da CIDE-SEBRAE tanto das micro e pequenas empresas, como das empresas de grande porte.

O SEBRAE, em suas contrarrazões, sustentou que:

- a) a CIDE-SEBRAE já teria sido julgada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) o inciso III, do § 2º do art. 149 da CR/1988 não teria invalidado a contribuição sobre a folha de salários, já que estabelecería alternativas de bases de cálculo para algumas contribuições, não se caracterizando como imposição à adoção de uma base de cálculo. Isso ficaria evidente pela expressão “poderão” no lugar de “deverão”;
- c) a argumentação do contribuinte se estendería às contribuições sociais, o que seria incompatível com o art. 195 da CR/1988;
- d) a Emenda Constitucional n. 33/2001 teria objetivado estabelecer certas regras para determinadas CIDES e contribuições sociais. Teria vindo para possibilitar a criação de CIDE sobre importação de combustíveis, devendo se limitar a ela;
- e) a CIDE-SEBRAE seria modalidade de contribuição prevista no art. 149 da CR/1988, sendo seu produto destinado ao atendimento da atuação estatal definida em lei;
- f) a contribuição ao SEBRAE seria contribuição social fundada no art. 195, I, da CR/1988.

A ABDI, em suas contrarrazões, sustentou que:

- a) a CIDE-SEBRAE seria CIDE, não sendo aplicável, pois, o princípio da referibilidade;
- b) as bases de cálculo do art. 149, § 2º, III, “a” seriam apenas alternativas, criando faculdade em favor do legislador, o que seria demonstrado pelo verbo “poderão”;
- c) inexistiria, no artigo constitucional, expressões limitantes, tais como “somente”, só, ou outra em sentido negativo;
- d) a alíquota da contribuição seria específica – e não *ad valorem* –, tendo por base uma unidade de medida adotada pela lei, ou seja, a folha de salários dos sujeitos passivos;
- e) a Emenda Constitucional n. 33/2001 não teria objetivado estabelecer rol taxativo e obrigatório de bases de cálculo de CIDES ou de contribuições sociais. Trouxe regras para situações específicas, sem esgotar a matéria em sua integralidade.

A APEX-BRASIL, em suas contrarrazões, limitou-se a reiterar suas manifestações anteriores, requerendo a manutenção da sentença.

Na Suprema Corte, o processo foi distribuído originalmente à Ministra Ellen Gracie, em outubro de 2009, tendo sido naquele mesmo mês reconhecida a repercussão geral da matéria. O Ministério Público Federal, em parecer de agosto de 2011, opinou pelo provimento do recurso extraordinário do contribuinte³⁸. Para tanto, entendeu que:

- a) a Emenda Constitucional n. 33/2001 teria alterado a sistemática das contribuições previstas no art. 149, prevendo apenas o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, como bases para o cálculo da exação quando se tratar de alíquota *ad valorem*;
- b) logo, a base de cálculo da exação teria alcançado nível constitucional, não podendo, por isso, ser acrescentada outra base de cálculo ao elenco previsto constitucionalmente, estando a matéria exaustivamente disciplinada pela CR/1988.

Por sucessão, a relatoria passou a ser da Ministra Rosa Weber, que, em dezembro de 2016, pediu dia para julgamento perante o Tribunal Pleno. Em março de 2017, sobreveio requerimento da Fazenda Nacional pela modulação dos efeitos de uma eventual decisão de provimento do recurso extraordinário. O pedido foi reafirmado pela APEX-BRASIL, com requerimento expresso para que seus efeitos tenham eficácia prospectiva, pelo menos de 12 (doze) meses contados a partir de seu trânsito em julgado.

O julgamento teve início na sessão virtual ocorrida entre os dias 19.06.2020 e 26.06.2020. Após voto da Ministra Relatora Rosa Weber dando provimento ao recurso do contribuinte e reconhecendo a inexigibilidade das contribuições a partir de 12.12.2001, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli.

Remarcada a retomada do julgamento virtual, em 12.08.2020 houve pedido de destaque pelo Ministro Gilmar Mendes. Com isso, o julgamento presencial em sessão por videoconferência foi pautado para dia 17.09.2020, com o reinício da contagem de votos. Após voto da Ministra Relatora, proferido em exatos termos, o julgamento foi novamente suspenso.

³⁸ O posicionamento do Ministério Público, todavia, foi alterado em sede de sustentação oral. Da Tribuna do Supremo Tribunal Federal, o Vice-Procurador-Geral da República, Humberto Jacques de Medeiros, manifestou-se pelo desprovimento do recurso extraordinário do contribuinte. Seu principal fundamento foi a distinção entre contribuições e impostos *stricto sensu*. Além disso, sustentou que normas antigas seriam presumidamente constitucionais (STF. *Sessão Plenária – 17.09.2020*. YouTube, 21.09.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKqypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025).

Incluído na pauta do dia 23.09.2020, o tema, por fim, foi julgado. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria de seis votos a quatro, negou provimento ao recurso extraordinário do contribuinte, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, redator para o acórdão, vencidos os Ministros Rosa Weber (Relatora), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Acompanharam a divergência os Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Roberto Barroso.

Do inteiro teor do acórdão, percebe-se que a discussão acerca do caráter taxativo ou não do rol de base de cálculo previsto no art. 149, § 2º, III, “a”, da CR/1988, perpassou toda a discussão. Sendo esse ponto central à presente pesquisa, é ver com maior detalhamento.

1.1.3 Do inteiro teor dos votos.

1.1.3.1 Voto da Ministra Relatora Rosa Weber.

O voto inaugural foi proferido pela Ministra Relatora Rosa Weber. Por este, manteve-se, linhas gerais, o modo de apreciação adotado em primeira e segunda instâncias, tendo sido a controvérsia jurídica acerca da subsistência da CIDE-SEBRAE apreciada a partir da *taxatividade ou não do rol das bases de cálculo* constitucionalmente previstas. É o que a seguinte passagem deixa evidenciado:

O cerne da discussão diz, precisamente, com o caráter taxativo ou não do rol de bases de cálculo previsto no art. 149, § 2º, III, “a”, da Lei Maior, preceito que estabelece que “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: [...] poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.”³⁹

Fixada a controvérsia jurídica, a Ministra Rosa Weber entendeu que a Emenda Constitucional n. 33/2001 teria constitucionalizado as bases de cálculo das CIDES, ao inserir o § 2º, III, “a”, no art. 149 da CR/1988. Com isso, o rol não seria meramente exemplificativo (*numerus apertus*), mas sim taxativo (*numerus clausus*).

Em seu favor, a Ministra se valeu do precedente do Supremo Tribunal Federal firmado no recurso extraordinário n. 559.937 (“caso PIS/Cofins-importação”)⁴⁰, no qual a Corte, ao

³⁹ STF, RE 603.624/SC, Rel. Min. Rosa Weber, Red. para acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, jul. 23.09.2020, DJe: 13.01.2021.

⁴⁰ Para análise aprofundada deste precedente, vide item 3.3.7.

analisar o PIS/Cofins-importação, teria declarado a inconstitucionalidade do art. 7º, I, da Lei n. 10.865/2004, na parte em que extrapolaria a base de cálculo preconizada pelo art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988. Isso porque, além do *valor aduaneiro*, o referido dispositivo legal determinava a inclusão de outros valores, a saber: (i) o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro; e (ii) o valor das próprias contribuições – determinação que acabou invalidada pela Suprema Corte.

Além disso, acerca do argumento de que a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) originária da Emenda Constitucional n. 33/2001 se destinaria apenas à delimitação da base de cálculo da CIDE-combustíveis (e não das CIDES em geral)⁴¹, entendeu a Ministra que os motivos vários, ainda que relevantes, sopesados no âmbito de debates parlamentares, não contaminariam o texto constitucional. Em sua visão, o regramento constitucional seria dotado de generalidade e abstração, a desvincular a norma jurídico-constitucional para fins de interpretação e aplicação, da intenção suposta do legislador.

Ainda, ao fazer um paralelo entre o Direito Tributário e o Direito Penal, a Ministra ressalta o princípio da estrita legalidade na imposição de penas e tributos.

Consigna também que, com o advento de emenda constitucional, ter-se-ia nova ordem quanto à matéria, tornando inconstitucional, de imediato, a legislação anterior com ela incompatível. Logo, a palavra “poderão” não poderia ser interpretada como se somente valesse às CIDES que viessem a ser instituídas no futuro, ressaltando as até então existentes.

Por fim, ressalta que a Emenda Constitucional n. 33/2001 seria consoante com a tendência evolutiva do sistema tributário nacional – positiva, na visão da Ministra –, de substituir a tributação da folha de salários por aquela incidente sobre a receita ou o faturamento, de modo a contribuir ao combate ao desemprego e à informalidade.

1.1.3.2 Voto do Ministro Alexandre de Moraes.

Votando em seguida, o Ministro Alexandre de Moraes inaugurou a divergência. Seu voto partiu da análise se, a partir da Emenda Constitucional n. 33/2001, teria havido a criação de uma restrição genérica ao exercício da competência impositiva da União, fixando-se, taxativamente, as bases econômicas ali previstas. Nesse ponto, entendeu que a alteração realizada no artigo 149, § 2º, III, da CR/1988 não teria estabelecido uma delimitação exaustiva

⁴¹ Sobre tal argumento, é ver o item 3.3.2.

das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. É ver o elucidativo trecho:

A taxatividade pretendida por uma interpretação meramente literal aplica-se tão somente, nos termos da EC 33/2001 e em conjunto com o artigo 177, § 4º da CF, em relação às contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados. Porém, para as CIDEs e as contribuições em geral, entre as quais as contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI, manteve a mera exemplificação, não esgotando todas as possibilidades legislativas. Em outras palavras, nessas hipóteses, o elenco não é taxativo.⁴²

Ao fundamentar suas conclusões, o voto afirma que as contribuições teriam sido criadas com amparo do art. 149 da Constituição. Em seguida, defende que a decisão tomada no recurso extraordinário n. 559.937 (“caso PIS-Cofins-importação”) não serviria de precedente em relação à controvérsia ali julgada, por revelar apenas posicionamento individual do voto condutor da Ministra Ellen Gracie, não tendo sido analisada pelos demais Ministros. Em sua visão, inexistiria precedente do Supremo Tribunal Federal sobre a controvérsia em voga.

Defende que a Emenda Constitucional n. 33/2001 teria motivação muito específica⁴³, ou seja, possibilitar a tributação, pelo Estado brasileiro, da venda de petróleo, gás natural e biocombustíveis após a extinção do modelo de controle de preços que teria existido até dezembro de 2001 (art. 69 da Lei n. 9.478/1997, com redação dada pela Lei n. 9.990/2000).

Ademais, sustenta que as alterações no art. 149 da CR/1988 teriam por escopo, na verdade, “oferecer certa plasticidade impositiva” para as futuras legislações destinadas à tributação dos combustíveis – o que seria evidenciado, inclusive, pela utilização da expressão *poderão* ter alíquotas. Por outro lado, no art. 149 da CR/1988, a facultatividade seria diferente da facultatividade restrita do art. 195, que trata das disposições para a seguridade social⁴⁴.

Ainda, defende o voto que, tendo por intuito a tributação da indústria de petróleo e derivados, a Emenda Constitucional n. 33/2001 acabou veiculando enunciado mais genérico do

⁴² STF, RE 603.624/SC, Rel. Min. Rosa Weber, Red. para acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, jul. 23/09/2020, DJe: 13.01.2021.

⁴³ Sobre tal argumento, é ver o item 3.3.2.

⁴⁴ Ayres Britto parece não concordar sequer com a taxatividade do art. 195 da CR/88, sustentando que “contribuição social de intervenção no domínio econômico ou então de interesse de categorias sociais e econômicas não obedece ao regime fechado dos impostos quanto aos respectivos fatos geradores”. (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional das empresas de pequeno porte e das microempresas na esfera temática da contribuição social de intervenção no domínio econômico. *Parecer*, 03.08.2020, p. 13. RE n. 603.624/SC).

que deveria. Assim, “aspirações pontuais” da Emenda Constitucional seria motivo para que o rol fosse lido com “tônica exemplificativa, e não exaustiva”.

Também defende que as CIDES seriam destinadas a concretizar os princípios da ordem econômica (art. 170 a 181 da CR/1988), dentre os quais o fomento à micro e pequena empresa. Logo, a conclusão pela taxatividade das bases de cálculo não seria a melhor exegese para a promoção das micro e pequenas empresas – o que seria um princípio constitucional, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal (ADI 4.033⁴⁵).

1.1.3.3 Voto do Ministro Dias Toffoli.

O voto do Ministro Dias Toffoli também se pautou pela análise de ser o rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 taxativo ou não. A partir daí, adotou as seguintes conclusões:

- a) o rol não seria taxativo; e
- b) ainda que considerado como taxativo, *orientaria* o legislador apenas para o futuro. Com isso, não teria havido a revogação das contribuições até então vigentes.

Para tanto, distinguiu a questão ali em julgamento da que havia sido decidida nos autos do recurso extraordinário n. 559.937/RS (caso PIS/Cofins-importação). Argumenta que, naquele voto, teria entendido que a referência a “valor aduaneiro” não poderia ser considerada como mero indicativo de base econômica⁴⁶.

Sem maiores esclarecimentos, afirma que a tributação da folha de salários seria escolha político-tributária utilizada globalmente. No Brasil, haveria uma multiplicidade de incidências sobre essa mesma base econômica, tais como as contribuições relativas ao salário-educação (FNDE), ao INCRA, ao FGTS, ao SEBRAE, à APEX, à ABDI, ao FDEPM, ao Fundo Aeroviário e ao Sistema S (SESC/SESI/SENAC/SENAR, SEST, SENAT, SESCOOP).

⁴⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade na qual se afirmou a constitucionalidade da norma que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, das demais contribuições instituídas pela União (art. 13, § 3º da Lei Complementar n. 123/2006). A ação foi julgada improcedente.

⁴⁶ Nesse ponto, a alegação do voto se mostra nitidamente contraditória. Para tanto, bastaria se dizer: no voto em voga, o contribuinte defende que a referência a faturamento, a receita bruta, a valor da operação e a valor aduaneiro, não poderia ser considerada como mero indicativos de base econômica. A *quaestio iuris* do caso PIS/Cofins-importação, portanto, ao contrário do que afirma o voto ora analisado, é sim de todo semelhante à controvérsia constitucional das bases de cálculo da CIDE-SEBRAE. Sobre o tema, é ver o tópico 3.3.7.

Em seguida, consigna que as emendas constitucionais n. 33/2001 e n. 42/2003 deveriam ser interpretadas como uma clara política de se utilizar a base econômica folha de salário de modo mais contido, sinalizando uma política de desoneração da folha de salário.

A redação constitucional levaria à conclusão de que, ao se adotar o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro, nesses casos poderia ser adotada a alíquota *ad valorem*. Fora isso, inexistiria no âmbito constitucional restrição da base de cálculo às CIDES, a qual poderia ser, inclusive, a folha de salários.

Ademais, a palavra “poderão” teria sido utilizada com o objetivo de facultar ao legislador dispor sobre as bases de cálculo das contribuições sociais e das CIDES lá enumeradas, criando abertura para o legislador ordinário.

Além disso, a intenção única da PEC formulada pelo Poder Executivo seria viabilizar a instituição de CIDE sobre as atividades de comercialização e importação de petróleo e seus derivados, bem como de gás natural e de álcool carburante. Somente durante a tramitação legislativa da proposta é que teria se chegado à redação, por fim, promulgada.

Ainda, o traço característico das CIDES seria a sua teleologia. Com isso, uma interpretação restritiva das bases de cálculo possíveis não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas, considerada a possibilidade de atuação do Estado para a consecução dos princípios da ordem econômica (art. 170 da CR/1988).

Em seguida, afirma que o debate envolveria, de um lado, o financiamento de encargos do Estado Social – que, ao cabo, concretizariam os valores e os interesses por ele tutelados – e, de outro, a força normativa da regra de competência introduzida pela Emenda Constitucional n. 33/2001. Ainda, argumentou que, interpretação que considerasse a Constituição como um todo unitário, não deveria aumentar encargos sem a respectiva fonte de custeio ou retirar fontes de custeio sem eliminar encargos. Em decorrência, seria notório o prejuízo às entidades que exercem atividades de interesse de toda a sociedade.

São trazidos precedentes de Tribunais Regionais Federais sobre a possibilidade de outras bases econômicas para além das previstas no dispositivo constitucional em voga. São citadas também duas decisões que corroborariam tal entendimento: (i) voto do Ministro Joaquim Barbosa, no agravo regimental em agravo de instrumento n. 733.170/SC; e (ii) decisão da Ministra Cármen Lúcia no agravo de instrumento n. 766.759/SC.

Por fim, afirmou que a constitucionalidade das contribuições seria aferida pela necessidade pública do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade, indicando a ADI nº 2.556/DF⁴⁷ como precedente.

1.1.3.4 Voto do Ministro Edson Fachin.

O voto do Ministro Edson Fachin, após cotejo de compatibilidade material entre o texto constitucional e a legislação ordinária, concluiu pela inconstitucionalidade superveniente da legislação que elegeu a folha de salário das empresas como base de cálculo da CIDE-SEBRAE. Isso porque, em sua visão, o poder constituinte derivado teria restringido a liberdade de conformação do legislador, ao constitucionalizar o rol de possíveis bases de cálculo nas expressões *faturamento, receita bruta e valor da operação*.

Afirmou que, a despeito do elemento finalístico ser o principal critério de validação constitucional das contribuições, o Poder Constituinte teria se valido de enunciação de bases econômicas e materialidades dessas exações tributárias, de modo a limitar a competência tributária dos entes federativos. Como precedente, trouxe votos da Ministra Ellen Gracie e do Ministro Dias Toffoli, proferidos no recurso extraordinário n. 559.937 (caso PIS/Cofins-Importação).

1.1.3.5 Voto do Ministro Roberto Barroso.

O Ministro Roberto Barroso acompanhou a divergência, entendendo ser exemplificativo o rol de materialidades econômicas. Para tanto, trouxe argumento que, em sua visão, seria “talvez uma razão metajurídica”, porém, importante. Ou seja, para alteração tão substancial, que afetaria de maneira tão drástica órgãos e entidades relevantes, seria exigível *manifestação inequívoca e explícita*, o que não teria ocorrido com a Emenda Constitucional n. 33/2001.

⁴⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade que considerou constitucional a contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades.

Afirma que, se o Congresso desejasse, poderia sim optar pela interpretação adotada pela Ministra Relatora Rosa Weber. Porém, havendo algum grau de ambiguidade, seria um impacto excessivamente dramático sobre o *status quo*.

Entende que a melhor interpretação da expressão “poderão ter alíquotas *ad valorem*” seria aquela em que se lê “poderão ter como base”. Tal conclusão seria reforçada pela exposição de motivos das Emenda Constitucional n. 33/2001, que pretendia apenas possibilitar a cobrança da CIDE-combustíveis quando da importação de derivados do petróleo e gás natural.

A interpretação teleológica e sistemática do dispositivo constitucional, bem como da finalidade da Emenda Constitucional, demonstraria que a intenção do constituinte derivado não teria sido a de criar rol taxativo e, muito menos, a de excluir a folha de salários como base de cálculo das contribuições.

1.1.3.6 Voto da Ministra Cármen Lúcia.

O voto da Ministra Cármen Lúcia também acompanhou a divergência e igualmente se pautou pela análise da possibilidade ou não de se tomar como exemplificativo ou taxativo o rol constitucional, após a Emenda Constitucional n. 33/2001.

Traz, novamente, os precedentes já citados pelo Ministro Dias Toffoli e esclarece que, ao analisar o PIS/Cofins-Importação, apesar de acompanhar a Ministra Relatora Ellen Gracie, não teria analisado a questão no sentido da taxatividade ou exemplificação daquele rol, mas sim, naquele caso específico, sobre o valor aduaneiro.

1.1.3.7 Voto do Ministro Ricardo Lewandowski.

O voto do Ministro Ricardo Lewandowski acompanha o voto da Relatora. Também parte da questão de se verificar a natureza taxativa (*numerus clausus*) ou não, do rol das bases de cálculo previsto no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988.

Ressalta que, ao analisar o PIS/Cofins-Importação, teria acompanhado a Ministra Ellen Gracie pela taxatividade do rol previsto em referido dispositivo constitucional.

Defende que, a partir da Emenda Constitucional n. 33/2001, as alíquotas e bases de cálculo das contribuições já não poderiam levar em conta fatores outros que não os específicos

critérios de ordem material fixados pelo legislador constituinte derivado. Traz o primado da lei como pedra angular da CR/1988, trazendo o descabimento de interpretação extensiva às bases materiais de incidência das contribuições no Texto Constitucional.

Esclarece, a respeito das considerações sobre o processo legislativo, que, ainda que se pudesse investigar os propósitos do legislador na atividade de elaboração das leis, os possíveis motivos não seriam fenômenos normativos suficientes a dirimir a controvérsia hermenêutica, servindo, quando muito, como um dos vetores para a interpretação e aplicação da norma.

1.1.3.8 Voto do Ministro Gilmar Mendes.

O voto do Ministro Gilmar Mendes acompanhou a divergência. Inicia o voto defendendo que deveriam ser auferidas as consequências (“que viriam depois, mas que viriam”).

Após, afirma que o Ministro da Economia, Paulo Guedes – com quem teria “um diálogo bastante fluido” –, estaria defendendo a criação de um novo tributo, e, por isso, acenaria com a possibilidade de fazer algum tipo de alívio⁴⁸. Lembra de uma máxima que orienta a Alemanha e que deveria servir de orientação: *o voto de desconfiança construtivo*.

A partir daí, questiona: “O que fica no lugar?”. Esclarece, em seguida: “Quer dizer, como vão subsistir essas instituições, que prestam um importante serviço, a partir do desaparecimento do fundamento que lhes dá lastro, que lhes permite viver?”.

Defende, ainda, que a determinação pela repetição do indébito teria repercussão enorme sobre todo o sistema, produzindo “um desmanche, um dismantelo, de parte daquilo que consideramos estado social”.

Sustenta que, prevalecendo o posicionamento da Relatora, as contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI seriam inconstitucionais antes mesmo da Emenda Constitucional n. 33/2001, já que não teria sido indicado no texto constitucional original base de incidência para as contribuições.

⁴⁸ Esta passagem do voto do Ministro Gilmar Mendes se deu em continuidade a manifestação constante do voto proferido oralmente pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de que o Ministro da Economia estaria buscando formas de desonerar a folha de salários. Esta manifestação, todavia, não foi transcrita, tendo ficado restrita à sessão de julgamento (STF. *Sessão Plenária – 23.09.2020*. YouTube, 27.09.2020, 1:48 e ss. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=yn7eo00V1PI&t=2408s> Acesso em: 14 jan.2025).

Sustenta que, havendo fundada dúvida quanto ao alcance a ser dado a determinado dispositivo, o intérprete não poderia prescindir de nenhuma técnica hermenêutica, de modo que os propósitos almejados pelo legislador assumem papel de extrema relevância (critério teleológico), a ser conjugado com a própria literalidade do texto.

Defende que palavra “poderão”, tal como utilizada pelo dispositivo constitucional, evidenciaria faculdade e não imposição. Em reforço, argumenta que, sempre que o legislador constituinte pretendeu retirar do campo de incidência de um tributo determinada grandeza, situação jurídica, valor, base de cálculo etc., teria se utilizado de locuções muito peculiares, tais como “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo”.

Em paralelo, sustenta que o inciso III, § 2º, do art. 149, versaria sobre *alíquota* e não sobre *base de cálculo*. Cita artigos constitucionais que afirmam a promoção e o incentivo às micro e pequenas empresas, o fortalecimento da indústria nacional e o fomento às exportações.

Ainda, retoma o processo legislativo, constatando inexistir qualquer pretensão de formulação das CIDE ali discutida. Evidenciaria tal ponto a ausência de participação de representantes de entidades como SEBRAE, APEX e ABDI em audiências públicas na tramitação da PEC originária da Emenda Constitucional n. 33/2001.

1.1.3.9 Voto do Ministro Marco Aurélio.

O voto do Ministro Marco Aurélio acompanhou a Relatora. Inicia defendendo a desoneração dos empregadores, das empresas.

Defende que não estaria em jogo a contribuição para a seguridade social prevista no art. 195 da CR/1988, porém, CIDE prevista no art. 149 da CR/1988. Afirma não ser papel da Corte potencializar argumentos metajurídicos, ou fechar os olhos à Constituição e ser estritamente consequencialista. Sustenta que a legalidade estrita se extrairia da Constituição.

Ao refutar a concepção exemplificativa das bases de incidência, sustenta inexistir possibilidade de se inserir no texto constitucional base nele não prevista. Complementa: “A menos que se possam – porque se tem a última palavra – reescrever a Constituição Federal, o Supremo deve cingir-se, como guarda, ao que está no texto.”.

1.1.3.10 Voto do Ministro Luiz Fux.

O voto do Ministro Luiz Fux acompanhou a divergência. Defendeu que a Constituição seria um ordenamento que deveria ser interpretado à luz do seu tempo.

Argumentou que se estaria vivendo um momento que seria preciso manter o *status quo* do desenvolvimento econômico. Defende que, mais do que nunca, seria preciso “que se fizesse uma interpretação contextualista, consequencialista”. Traz, novamente, a indagação: “o que é que vai ficar no lugar?”.

Sustentou que o precedente do PIS/Cofins-Importação não seria aplicável ao caso, já que, no caso em voga, se estaria discutindo a exigibilidade da CIDE-SEBRAE.

Defende que a análise literal da constituição, o significado verbal não seria o mais adequado para a hermenêutica constitucional, já que “a complexidade de pensamento do legislador no presente caso ultrapassa as bases da literalidade de sua transcrição”.

A partir daí, faz breve histórico do contexto legislativo da PEC n. 277/2000, donde se extrairia nunca ter sido a intenção da Emenda Constitucional n. 33/2001 limitar o rol das bases. A taxatividade pretendida pelo legislador se referiria apenas ao art. 177, § 4º da CR/1988, em relação às contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados.

1.1.4 O que, objetivamente, decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 603.624/SC?

Constata-se que o Supremo Tribunal Federal, ao negar provimento ao recurso extraordinário do contribuinte, manteve acórdão do TRF-4 que, tal qual a sentença de primeira instância, havia entendido pela constitucionalidade da cobrança da CIDE-SEBRAE após a Emenda Constitucional n. 33/2001. O principal fundamento a tanto foi o de que o rol e, portanto, as bases de cálculo previstas no art. 149, § 2º, III, “a”, da CR/1988, incluídos pela Emenda Constitucional n. 33/2001, não seriam *taxativos*, sendo meramente *exemplificativos*.

Ao fixar a tese de repercussão geral decorrente deste julgamento, a Corte se limitou a afirmar que a CIDE-SEBRAE teria sido recepcionada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, adotando tese proposta pelo Ministro Alexandre de Moraes. Deixou a Corte, portanto, de

incluir, na *tese de julgamento* ali firmada, a conclusão pela qual as bases constitucionais tributárias seriam meramente exemplificativas. É ver a tese firmada:

Tese: As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001.

As seguintes palavras do Ministro Ricardo Lewandowski sobre a tese proposta suscitam importantes reflexões. Ressalta o Ministro que não foi levada para a *tese firmada* a questão se o rol é taxativo ou exemplificativo. É ver:

Acredito que a tese do Ministro Alexandre de Moraes tem essa vantagem, como Sua Excelência colocou, de ser minimalista. Sua Excelência não entrou na questão se o rol é taxativo ou exemplificativo ou se a contribuição pode ou não incidir sobre o faturamento. Simplesmente se referiu ao fato concreto que se está examinando. (grifo nosso)

Tais considerações abrem caminho à compreensão da efetiva controvérsia analisada – e dirimida – pela Suprema Corte e, portanto, do alcance do precedente ali firmado. A *quaestio iuris* objetivamente enfrentada pela Corte foi: a subsistência ou não da CIDE-SEBRAE.

Para tanto, precisou definir se as bases de cálculo do art. 149, § 2º, III, “a”, da CR/1988, seriam ou não taxativas. Entretanto, apesar de perpassar todos os votos, a questão da *taxatividade* das bases de cálculo constitucionais foi *incidental* à controvérsia jurídica efetivamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja: se a União poderia ou não cobrar a CIDE-SEBRAE a partir da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Dos votos dos Ministros que votaram pela divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes, na parte em que analisam a controvérsia jurídica principal, extrai-se elevada preocupação com o fato de a União não poder cobrar a CIDE-SEBRAE – e outras correlatas – desde a edição da Emenda Constitucional n. 33/2001. Importava, portanto, aos votos divergentes mais as *consequências* que adviriam daquele julgado em relação à arrecadação tributária, do que saber se as bases de cálculo constitucionais-tributárias poderiam ou não ser interpretadas como meramente exemplificativas⁴⁹.

A superação do argumento de que bases de cálculo constitucionais precisam, necessariamente, ser interpretadas como taxativas – tal como sustentavam os votos vencidos àquela ocasião – era *obstáculo* que precisaria ser superado, para que indesejada consequência fosse prevenida pela Corte.

⁴⁹ Vide item 3.3.1.

Nesse sentido, a mitigação do caráter *taxativo* das disposições constitucionais sobre competência tributária serviu de *meio* para que se evitasse a consequência indesejada à maioria da Corte, ou seja: a preservação da cobrança da CIDE-SEBRAE. Importantes consequências advêm de tal constatação, como restará evidenciado ao longo do presente trabalho.

Por ora, passa-se ao precedente da CIDE-INCRA, que seguiu pelo mesmo caminho.

1.2 O julgamento do tema 495/RG, nos autos do RE n. 630.898/RS. Vigência da contribuição ao INCRA incidente sobre folha de salários, após a Emenda Constitucional n. 33/2001.

1.2.1 Breve contextualização da contribuição ao INCRA. Do adicional de alíquota à contribuição previdenciária devida pelos empregadores, destinado originalmente ao Serviço Social Rural. A Lei n. 2.613/1955.

De modo análogo aos serviços sociais analisados acima⁵⁰, a Lei n. 2.613/1955 criou o Serviço Social Rural (SSR), subordinado ao Ministério da Agricultura, tendo por finalidade a prestação de serviços sociais no meio rural, visando a melhoria das condições de vida da população rural, além de promover a aprendizagem e aperfeiçoamento das técnicas de trabalho adequadas ao meio rural, dentre outras (art. 3º, I a VI da Lei n. 2.613/1955).

As fontes de receita do SSR também foram previstas naquela própria Lei, especialmente em seu art. 6º, 7º e 8º. Para além da contribuição ao SSR sobre a folha de salário de produtores ou empresas do ramo agroindustrial e agropecuário (art. 6º, *caput*; art. 7º e art. 8º), o art. 6º, § 4º da Lei n. 2.613/1955, previu a instituição de adicional de 0,3% sobre a *contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões*, em favor SSR.

Ocorre que o SRR restou incorporado à Superintendência de Política Agrária (SUPRA) pela Lei Delegada n. 11/1962 (art. 1º). Em seguida, a própria SUPRA restou extinta, tendo sido suas atribuições distribuídas entre o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) e o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário (INDA), conforme art.116 da Lei n. 6.504/1964. Por fim, o Decreto-Lei n. 1.110/1970 criou o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), que assumiu os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do IBRA e INDA, extintos a partir de então.

⁵⁰ Vide item 1.1.1.1. e 1.1.1.2.

Eis, portanto, a explicação de como as contribuições devidas originariamente ao SSR passaram ao INCRA, em sistemática vigente desde a edição do Decreto-Lei n. 1.110/1970.

Ressalta-se que, com a edição da Lei n. 4.863/1965, o adicional sobre a contribuição previdenciária das empresas passou a ser de 0,4 (art. 35, § 2º, item VIII). Tempos depois, a Lei Complementar n. 11/1971, elevou o referido adicional para 2,6%, destinando, todavia, 2,4% ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural (FUNRURAL), o qual se voltava à execução do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), ambos ali então instituídos.

Os 0,2% remanescentes, pois, correspondem à contribuição destinada ao INCRA, desde a Lei Complementar n. 11/1971. Precisamente tal verba estava sendo questionada no bojo do processo judicial ora examinado.

Contextualizada historicamente a contribuição ao INCRA, passa-se à exposição da controvérsia jurídica efetivamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

1.2.2 Exposição introdutória do processo julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

O recurso extraordinário n. 630.898/RS teve origem em ação ordinária ajuizada perante a Justiça Federal do Rio Grande do Sul, distribuída sob n. 2005.71.00.024449-3/RS, pela qual o contribuinte (Rol Mar Metalúrgica LTDA.) pleiteava o reconhecimento da inexigibilidade de contribuição devida ao INCRA, correspondente à alíquota de 0,2% sobre a folha de salário de seus empregados, a partir da entrada em vigor da própria CR/1988.

Em sua petição inicial, alegava que a contribuição para o INCRA, instituída pela Lei nº 2.613/1955, não teria sido recepcionada. Isso porque a CR/1988 teria permitido que incidisse sobre a folha de salários somente: (i) a contribuição para a seguridade social, nos termos do art. 195, I, da CR/1988; e (ii) as contribuições ressalvadas pelo art. 240 da CR/1988.

Ademais, com a edição da CR/1988, as funções do INCRA teriam sido parcialmente assumidas pelo SENAR. Com isso, seu fundamento de validade teria deixado de existir, pela necessidade de vinculação da receita. Por fim, alegava o contribuinte que seus empregados eram de atividades urbanas, não tendo nenhum vínculo com a atividade rural. Com isso, seus empregados não seriam beneficiados por nenhuma atividade relacionada com o INCRA.

O pedido foi julgado parcialmente procedente em primeira instância. Para tanto, a sentença se pautou em aspecto muito peculiar da discussão travada nos autos, apenas

indiretamente suscitado pela argumentação inicial, ou seja, o de que a base de cálculo da contribuição ao INCRA ofenderia o disposto no referido art. 149, § 2º, III, da CR/1988.

Precisamente nessa parte o pedido foi julgado procedente, por se entender que a interpretação constitucional não autorizaria negar eficácia aos termos utilizados pela Constituição, o que ocorreria se se concluísse pelo caráter meramente exemplificativo das bases de cálculo ali previstas. Entendeu-se, pois, que o contribuinte derivado teria passado a disciplinar os limites materiais da competência para a instituição de CIDE, delimitando, no inciso III, do § 2º do art. 149, as bases de cálculo possíveis para essa espécie de tributo.

Entendeu-se, assim, pela revogação, pela Emenda Constitucional n. 33/2001, da base de cálculo da contribuição ao INCRA.

Em paralelo, o juízo também entendeu que, naquele caso, deveria ser observada a referibilidade das contribuições, de modo que, sendo a contribuição ao INCRA destinada a viabilizar a reforma agrária, a exação só poderia ser cobrada de contribuintes vinculados ao meio rural. Como o contribuinte era empresa urbana, não possuiria vínculo próprio com o setor primário, não devendo, pois, arcar com a exação.

Contra a sentença, o contribuinte apresentou apelação, reafirmando sua pretensão no sentido de que fosse reconhecida a não recepção da contribuição ao INCRA pela própria redação original da CR/1988 – e não somente após a Emenda Constitucional n. 33/2001. Defendia-se que a contribuição ao INCRA não poderia ser CIDE, por não atender aos requisitos do art. 173 da CR/1988.

O INCRA, em sua apelação, defendeu a constitucionalidade da contribuição. Argumentou que a expressão “poderão” constante do art. 149, III, da CR/1988 indicaria faculdade a cargo do legislador ordinário, de forma que as hipóteses ali previstas seriam meramente exemplificativas, na medida em que o legislador ordinário poderia estabelecer outras bases de cálculo para além das ali indicadas.

A Fazenda Nacional também apresentou apelação autônoma. Defendeu estar-se diante de CIDE, que, pelo “princípio da continuidade da[s] leis”, teria sido recepcionada pelo art. 149 da CR/1988. Não enfrenta, pois, a questão do caráter taxativo ou exemplificativo das bases de cálculo das CIDE.

Apresentadas as correspondentes contrarrazões, o TRF-4, por unanimidade, reforma a sentença, para julgar improcedente a ação ordinária. Para tanto, entende que:

- a) a contribuição ao INCRA seria CIDE, inexistindo óbice que sua base de cálculo seja a mesma da contribuição à seguridade social prevista no art. 195, I, da CR/1988. Além disso, seria desnecessária sua instituição por lei complementar;
- b) inexistiria violação à referibilidade, não havendo que se falar em cumulação de contribuições à previdência. Além disso, seu objetivo maior seria promover a justiça social, bem como reequilibrar a ordem econômica;
- c) não se tratando de contribuição à seguridade social, as Leis n. 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91 não revogaram os diplomas legais instituidores da CIDE-INCRA; e
- d) a interpretação restritiva do § 2º, inciso III, “a” da CR/1988, após a Emenda Constitucional n. 33/2001, destoaria da inteligência do *caput* do art. 149 da CR/1988.

Contra o acórdão do TRF-4, o contribuinte apresentou recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça e recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal.

Em seu recurso especial, limitava-se a discutir a regra de prescrição aplicável ao caso. Em seu recurso extraordinário, no mérito, seguiu defendendo que a contribuição ao INCRA não teria sido recepcionada pela CR/1988. Afirma, também, que a folha de salários não seria base de cálculo prevista no art. 149, § 2º, III, da CR/1988.

Em suas contrarrazões ao recurso especial e ao recurso extraordinário, a União Federal, no mérito, argumentava que seria remansosa a jurisprudência pela constitucionalidade da contribuição ao INCRA, a qual poderia ser cobrada indistintamente de todos os contribuintes, estivessem ou não relacionados à atividade rural.

Ante a inadmissão do recurso especial e admissão do recurso extraordinário, o feito subiu ao Supremo Tribunal Federal, tendo sido distribuído à relatoria do Ministro Dias Toffoli, em outubro de 2010. Em novembro de 2011, o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da controvérsia acerca da recepção, pela CR/1988, da contribuição de 0,2% ao INCRA, devida inclusive por contribuintes de empresas urbanas.

O Ministério Público Federal, em parecer de abril de 2013, opinou pelo provimento parcial do recurso extraordinário do contribuinte, baseando-se precisamente na novel redação do art. 149, § 2º, III da CR/1988. Para tanto, entendeu que:

- a) a contribuição ao INCRA teria sido recepcionada pela CR/1988, com natureza de CIDE, como instrumento da nova política agrária brasileira;

- b) a partir da edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, teria havido significativa modificação na sistemática das CIDE, de forma que o rol do art. 149, § 2º, III da CR/1988 seria exaustivo;
- c) conseqüentemente, embora a contribuição ao INCRA tivesse sido recepcionada pela CR/1988, acabou revogada pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

Inicialmente, o processo foi incluído na pauta de julgamento do Pleno para o dia 29.03.2017. Em 28.03.2017, a União Federal requereu a modulação de efeitos de uma eventual decisão de provimento do recurso extraordinário do contribuinte.

Tendo sido o feito retirado da pauta da data originalmente prevista, foi incluído na pauta de julgamento virtual do dia 07.08.2020. Sobreveio pedido de destaque do Ministro Gilmar Mendes, em 12.08.2020, o que levaria ao reinício do julgamento.

Mesmo assim, o feito restou novamente incluído na pauta da sessão virtual de julgamento, que ocorreu entre os dias 26.03.2021 e 08.04.2021.

Em sessão virtual, o Pleno, por maioria de sete votos a quatro, negou provimento ao recurso extraordinário do contribuinte, nos termos do voto do Ministro Relator Dias Toffoli, vencidos os Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Edson Fachin. Acompanharam o voto vencedor os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes e Luiz Fux.

Sendo o caráter taxativo ou não do rol do art. 149, a parte relevante ao presente estudo, é ver, brevemente, como restou abordada pelos votos escritos ali então proferidos.

1.2.3 Do inteiro teor dos votos.

1.2.3.1 Voto do Ministro Relator Dias Toffoli.

Na parte em que analisa a CIDE-INCRA à luz do rol de bases de cálculo trazido pela Emenda Constitucional n. 33/2001, o voto se baseia no caso CIDE-SEBRAE, firmado no Tema n. 325 de repercussão geral, julgado no RE n. 603.624/SC⁵¹. O voto, pois, acaba reproduzindo a mesma fundamentação do que havia sido proferido pelo Ministro no referido precedente⁵².

⁵¹ Vide item 1.1.

⁵² Vide item 1.1.3.3.

1.2.3.2 Voto do Ministro Alexandre de Moraes.

Na parte em que analisa a controvérsia em voga, o voto reafirma a fundamentação do voto-vencedor proferido no supracitado precedente⁵³.

1.2.3.3 Voto do Ministro Edson Fachin.

Na parte em que analisa a controvérsia em voga, o voto reafirma a fundamentação do voto proferido no supracitado precedente⁵⁴.

1.2.3.4 Voto do Ministro Marco Aurélio.

Na parte em que analisa a controvérsia em voga, é reafirmada a fundamentação do voto proferido no supracitado precedente⁵⁵. Propõe, por fim, a seguinte tese, formulada com base no teor das razões constantes de seu voto: “A contribuição ao Inbra não foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, considerada a disciplina taxativa⁵⁶ das bases de cálculo previstas no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal.”.

1.2.4 O que, objetivamente, decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 630.898/RS?

De modo muito semelhante ao que já havia sido feito no caso CIDE-SEBRAE⁵⁷, ao fixar a tese de repercussão geral firmada neste segundo julgamento, o Supremo Tribunal Federal se limitou a afirmar a constitucionalidade das contribuições ao INCRA, inclusive após o advento da Emenda Constitucional n. 33/2001. É ver:

⁵³ Vide item 1.1.3.2.

⁵⁴ Vide item 1.1.3.4.

⁵⁵ Vide item 1.1.3.9.

⁵⁶ De relevo notar que, ao contrário do que fez a Corte no tema 325 – e nos termos em que apontado à ocasião pelo Ministro Ricardo Lewandowski – bem como viria a fazer com o tema 495, a redação proposta pelo Ministro Marco Aurélio nesse segundo julgamento, trazia para a *tese* ali firmada a afirmação expressa da *taxatividade* do rol constitucional. O entendimento, e a própria proposta de tese, todavia, restaram superados pela Corte.

⁵⁷ Vide item 1.1.4.

Tese: É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Ressalta-se que, após estes dois julgamentos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria foi novamente reafirmada nos autos do recurso extraordinário n. 1.317.786/PE, em cujos autos se apreciou o tema 1193 de repercussão geral⁵⁸. Em sessão ocorrida em 03.02.2022, o Tribunal Pleno firmou a seguinte tese de repercussão geral, vencidos, novamente, os Ministros Ricardo Lewandowski e Edson Fachin:

Tese: A contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 foi recepcionada pela Emenda Constitucional 33/2001.

Neste julgado, a Suprema Corte se limitou a invocar os precedentes da Corte sobre a matéria – notadamente os casos CIDE-SEBRAE e CIDE-INCRA – e, com isso, reafirmou a jurisprudência acerca da constitucionalidade de contribuições incidentes sobre bases distintas daquelas mencionadas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988.

Por não trazer qualquer elemento novo, desnecessárias maiores considerações a respeito deste terceiro caso, permanecendo o trabalho focado nos dois julgamentos que o precederam.

Todo esse histórico, por fim, permitiu delimitar o que todos estes precedentes têm em comum. Com isso, torna-se possível o tratamento unitário da questão jurídica a que se dedica a presente pesquisa, ou seja: a possibilidade de se interpretar as bases de cálculo tributárias previstas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 como meramente exemplificativas.

É precisamente a compatibilidade desta conclusão com a própria CR/1988 o objeto central da presente pesquisa. Com isso, e em sede conclusiva dessa parte, passa-se à consolidação objetiva dos *fundamentos* que ampararam a conclusão adotada pela Corte.

1.3 Em sede conclusiva: resumo analítico dos fundamentos da posição do Supremo Tribunal Federal pelo caráter exemplificativo das bases de cálculo da CIDE-SEBRAE e da CIDE-INCRA.

A exposição pormenorizada destes dois precedentes consubstancia tentativa de se melhor perceber como as decisões foram proferidas pela Suprema Corte. Buscou-se maior

⁵⁸ Tema 1193 – Recepção da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 pela Emenda Constitucional 33/2001.

compreensão a respeito do *caminho* entre (i) a submissão da *quaestio* à Corte; (ii) sua deliberação; e, finalmente, (iii) a tomada de decisão pelo Tribunal.

Percebeu-se, de início, que os votos pela taxatividade das bases de cálculo se pautaram, principalmente, por argumentos (i) linguístico-textuais e (ii) sistemáticos. Nesse sentido:

- a) o voto da Ministra Rosa Weber distingue o texto constitucional dos debates parlamentares que o antecederam, valendo-se, ainda, da estrita legalidade na imposição de tributos⁵⁹;
- b) o voto do Ministro Edson Fachin afirma que o Poder Constituinte teria limitado a competência dos entes federativos mediante a enunciação de bases econômicas e materialidades⁶⁰;
- c) o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, invocando a legalidade, sustenta que outros fatores não poderiam ser levados em conta além dos específicos critérios de ordem material fixados pelo legislador constituinte derivado. Afirma que os motivos não seriam fenômenos normativos suficientes a dirimir a controvérsia hermenêutica, servindo, se muito, como um dos vetores para interpretação e aplicação⁶¹;
- d) o voto do Ministro Marco Aurélio manifesta-se pela importância de o Supremo Tribunal Federal guardar o texto constitucional, não sendo papel da Corte potencializar argumentos metajurídicos ou consequencialistas⁶².

Para essa corrente, que acabou vencida, a interpretação do texto constitucional advindo da Emenda Constitucional n. 33/2001 acabaria por determinar a norma incidente à hipótese, em contraponto a outros argumentos. Pautaram-se pela deferência à norma extraível do texto produzido pelo legislador, interpretada à luz da sistemática constitucional tributária.

Por outro lado, pela análise dos votos vencedores, percebe-se terem se pautado sobretudo por argumentos (i) finalísticos ou teleológicos; (ii) históricos; (iii) genéticos; (iv) pragmáticos ou consequencialistas. Houve, é fato, um argumento (v) literal, no sentido de que a expressão “poderão” denotaria mera *sugestão* posta à disposição do legislador ordinário, contrapondo-se à expressão “deverão”⁶³. Nesse sentido, é ver que:

⁵⁹ Vide item 1.1.3.1.

⁶⁰ Vide item 1.1.3.4 e item 1.2.3.3.

⁶¹ Vide item 1.1.3.7.

⁶² Vide item 1.1.3.9 e item 1.2.3.4.

⁶³ Este argumento, todavia, mostrou-se ser secundário, proferido em *obiter dictum*. Vide item 3.3.3.

- a) o voto do Ministro Alexandre de Moraes argumenta que a Emenda Constitucional n. 33/2001 teria motivação específica, relacionada com a tributação do petróleo e combustíveis. Com isso, a intenção da norma seria *oferecer certa plasticidade impositiva* para as futuras legislações destinadas à tributação dos combustíveis⁶⁴;
- b) o voto do Ministro Dias Toffoli pautou-se na intenção da PEC, entendendo que sua única intenção era viabilizar a CIDE-combustíveis. Ademais, defende que o traço característico das CIDES seria a sua teleologia, logo interpretação restritiva das bases de cálculo possíveis não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas⁶⁵;
- c) o voto do Ministro Roberto Barroso, afirmando se tratar de razão “metajurídica”, entende que, para alteração tão relevante na sistemática vigente, seria exigível *manifestação inequívoca e explícita* do constituinte derivado, o que não teria ocorrido com a Emenda Constitucional n. 33/2001⁶⁶;
- d) o voto do Ministro Gilmar Mendes defende que se deveria aferir as consequências (*que viriam depois, mas que viriam*). A partir daí, propõe questionamento no sentido de subsistência das instituições financiadas por referidas contribuições, defendendo que eventual restituição do indébito produziria um dismantelo do estado social⁶⁷;
- e) o voto do Ministro Luiz Fux defende que seria preciso manter o desenvolvimento econômico, sendo necessário *uma interpretação contextualista, consequencialista*⁶⁸.

Para a corrente vencedora, portanto, deveriam ser levados em conta, para a correta interpretação do mandamento constitucional, mais (i) os *motivos* que levaram à edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, bem como (ii) as *consequências* advindas de sua interpretação. Com isso, os argumentos linguístico-textuais e sistemáticos precisariam ser superados, quando confrontados com os motivos e consequências da novel legislação.

Especificamente quanto ao argumento linguístico-textual utilizado pela corrente vencedora, no sentido de que a expressão “poderão” deveria ser entendida como se estivesse concedendo uma *faculdade* ao legislador, percebe-se ter sido *condicionado* pelos argumentos *motivacionais* e *finalísticos* que o antecederam. Noutras palavras, após os votos terem

⁶⁴ Vide item 1.1.3.2 e item 1.2.3.2.

⁶⁵ Vide item 1.1.3.3 e item 1.2.3.1.

⁶⁶ Vide item 1.1.3.5.

⁶⁷ Vide item 1.1.3.8.

⁶⁸ Vide item 1.1.3.10.

concluído pela prevalência dos argumentos motivacionais e finalísticos, passaram a construir argumento linguístico-textual que corroborasse conclusão previamente adotada.

Várias são as análises que poderiam ser feitas dos argumentos aqui reproduzidos. A presente pesquisa, dentre essas várias possibilidades, enfoca uma em específico, relacionada à estrutura do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

Isso porque, do exposto, nota-se que a Suprema Corte deixou de analisar se a conclusão pelo caráter exemplificativo das bases de cálculo tributárias listadas em dispositivo constitucional seria compatível com o próprio Sistema Tributário brasileiro. Noutras palavras, os precedentes deixaram sem resposta a seguinte pergunta: *a estrutura normativa do Direito Constitucional Tributário brasileiro permite que as bases de cálculo arroladas pela CR/1988 para CIDES e contribuições sociais sejam interpretadas como meramente exemplificativas?*

A presente pesquisa se propõe precisamente à investigação desse tema. Para tanto, irá traçar as características fundamentais do Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Em um segundo momento, examinará a compatibilidade entre (i) aquelas características e (ii) a concepção de bases de cálculo meramente exemplificativas. É ver.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

2.1 Palavras introdutórias.

O sistema tributário insculpido na CR/1988 é o resultado de um curso histórico de sistemas constitucionais que o precederam. Não surge, portanto, no vazio, do nada, *ex nihilo*, mas sim como mais um capítulo de uma continuidade histórica, que remonta ao menos à primeira Constituição do Brasil.

A Constituição Política do Império do Brasil de 1824⁶⁹, outorgada pelo Imperador Dom Pedro I logo após a Independência em 1822, previa ser privativa à Câmara dos Deputados da Assembleia Geral a iniciativa sobre impostos (art. 36, I), cabendo-lhe anualmente fixar as despesas públicas e *repartir a contribuição direta* (art. 15, X). Tal determinação era reforçada pela expressa proibição de os Conselhos Gerais das Províncias deliberarem sobre *imposições*, já que sua iniciativa era da competência particular da Câmara dos Deputados (art. 83, III).

Se na Constituição de 1824 a competência tributária restou inteiramente concentrada na Assembleia Geral, já com o Ato Adicional de 1834⁷⁰ – como ficou conhecida a Lei n. 16 de 12 de agosto de 1834, materialmente verdadeira emenda constitucional –, inaugura-se no Brasil esboço do que viria a ser a repartição constitucional de competências tributárias⁷¹.

Referido Ato Adicional de 1834, além de transformar os Conselhos Gerais das Províncias em Assembleias Legislativas Provinciais (art. 1), estabelecia sua competência para legislar sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para elas necessários, *contanto que estes não prejudicassem as imposições gerais do Estado* (art. 10, 5º).

Assim, após fixar as despesas municipais e provinciais, caberia às Assembleias Legislativas Provinciais fixar os impostos necessários a seu custeio, desde que estes não prejudicassem os impostos do governo central – à época já exercido pela Regência Trina Permanente (1831-1835), composta pelo senador e brigadeiro Francisco Lima e Silva (pai do

⁶⁹ BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁷⁰ BRASIL. Lei n. 16, de 12 de agosto de 1834. Faz algumas alterações e adições à Constituição Política do Império, nos termos da Lei de 12 de Outubro de 1832. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim16.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.; SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. *Revista de Direito Administrativo*. v. 72, p. 1–22, 1963. DOI: 10.12660/rda.v72.1963.24824. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/24824>. Acesso em: 6 jan.2025.

Duque de Caxias) e dos deputados João Bráulio Muniz e José da Costa Carvalho (que viria a ser diretor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, por curto período⁷²), ante a abdicação de Pedro I ao trono, em 07 de abril de 1831.

Proclamada a República em 15 de novembro de 1889, iniciou-se o período conhecido por Primeira República (1889-1930), sobrevivendo a primeira Constituição republicana, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891⁷³. Nesse momento histórico, para além da transformação das Províncias em Estados, é instituída a forma federativa de Estado no Brasil – a despeito da pertinente observação de Mendes Moreira, no sentido de que “um Estado que foi unitário durante 389 anos não se transforma por ato legislativo em uma federação”.⁷⁴ Implanta-se um federalismo dualista, com ampla autonomia para os Estados, ignorando-se o unitarismo e a centralização clássica da administração brasileira⁷⁵.

Tais argutas observações acerca da interação entre o *direito* e o *mundo real*⁷⁶ demonstram ser natural a necessidade de algum tempo para que o *mundo real* se adapte ao *direito*⁷⁷. Coube ao direito prescrever que, dali em diante, o Brasil seria uma federação⁷⁸. Na prática, o que isso significava foi tomando forma e significado com o passar dos anos.

De modo coerente à forma federativa, previa o texto constitucional de 1891 os impostos de competência exclusiva da União (art. 7º), bem como os impostos de competência exclusiva

⁷² Disponível em: <https://direito.usp.br/diretor/64fe718a2451-jose-da-costa-carvalho> Acesso: 20 jan.2024.

⁷³ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm Acesso: 20 jan.2024.

⁷⁴ MOREIRA, André Mendes. Federalismo, Constituição e Tributação. In. MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira*. Em homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 61-88, p. 88.

⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 131-132.

⁷⁶ “As normas criadas, os atos de administração e os judiciais provêm de relações e incidem sobre fatos, cujos efeitos são relações. A relação-de-imputação é uma relação de causalidade jurídica: sem as normas, os fatos não trariam estes ou aqueles efeitos.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015 [1985], p. 222).

⁷⁷ Sob determinado aspecto, tem razão Fernández-Armesto, quando prontifica: “O direito é um elo entre política e sociedade: são os meios pelos quais os governantes tentam influenciar o modo como as pessoas se comportam umas com as outras.” (FERNÁNDEZ-ARMESTO, Felipe. *Uma história da imaginação: Como e porque pensamos o que pensamos*. trad. Carlos Afonso Malferrari. 1. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2023 [2019], p. 130).

⁷⁸ Está-se no campo do “dever-ser”, diferencial das proposições normativas, como apontou Vilanova. Bem ilustrando a ideia, é dele o seguinte exemplo: “Houve fases em que homens não eram juridicamente pessoas. Eram juridicamente coisas, ainda que psicologicamente e eticamente fossem pessoas. Há um aspecto psicológico do ser-pessoa; outro, sociológico; outro, ético; outro, religioso e outro, ainda, jurídico. Não se confundem, ainda que, no interior do processo social, mantenham interdependência”. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010 [1976], p. 34).

dos Estados (art. 9º)⁷⁹. Ademais, previa-se competência residual tanto da União como dos Estados para a criação de novos tributos, desde que preservados os impostos preexistentes e observadas vedações da própria Constituição (art. 12).

Em paralelo, constava da primeira Constituição republicana a competência da União à decretação de (i) taxas de selo (ressalvados os atos estaduais) e (ii) taxas dos correios e telégrafos federais (art. 7º, itens 3º e 4º). Aos Estados, eram asseguradas as taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia (art. 9º, § 1º, item 1º), bem como contribuições aos correios e telégrafos estaduais (art. 9º, § 1º, item 2º).

Chama atenção como já constavam da primeira Constituição republicana disposições que se desenvolveram em importantes princípios em proteção à forma federativa de Estado. Por exemplo: (i) os impostos da União deveriam ser uniformes para todos os Estados (art. 7º, §2º), sendo vedado ao governo federal criar distinções e preferências em favor dos portos de uns Estados contra outros (art. 8º); (ii) a produção dos outros Estados era isenta de impostos no Estado por onde viesse a ser exportada, (art. 9º, §2º); (iii) havia previsão da imunidade recíproca (art. 10); (iv) havia vedação aos tributos por mero trânsito territorial (art. 11, §1º).

Em paralelo, havia também disposições fundamentais ao atual sistema constitucional, tais como: (i) o resguardo, inclusive tributário, aos cultos religiosos (art. 11, 2º); (ii) a irretroatividade das leis (art. 11, 3º); o princípio da legalidade tributária (art. 72, § 30).

Tempos depois, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934⁸⁰ é promulgada a reboque da Revolução de 1930 – cujo desfecho havia levado à tomada do poder central por Getúlio Vargas, no contexto da chamada Segunda República (1930-1937). Mantida a forma federativa – com atenuação, todavia, do federalismo dualista e extremado⁸¹ –, estabelecia o texto constitucional (i) os impostos de competência privativa da União (art. 6º, I) e os impostos privativos dos Estados (art. 8º, I).

⁷⁹ “A Constituição republicana representa o primeiro esforço sério para resolver-se, real e não apenas formalmente, o problema da repartição das receitas tributárias.” (SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. *Revista de Direito Administrativo*. v. 72, p. 1–22, p. 3, 1963. DOI: 10.12660/rda.v72.1963.24824. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/24824>. Acesso em: 6 jan.2025)

⁸⁰ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 138.

Em paralelo, previa competir *concorrentemente* à União e aos Estados a criação de outros impostos, além dos que lhe haviam sido atribuídos privativamente (art. 10, VII). Entretanto, a arrecadação de tais impostos deveria ser feita pelos Estados, cabendo-lhes entregar 30% à União e 20% aos Municípios (art. 10, parágrafo único). Na hipótese de o Estado não repassar os valores à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passariam à competência do governo federal, cabendo-lhe repassar 30% ao Estado e 20% aos Municípios.

Ademais, à União restou assegurada a competência à decretação de taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, bem como taxas sobre a entrada, saída e estadia de navios e aeronaves (art. 6º, II). Aos Estados, manteve-se a competência à decretação de taxas de serviços estaduais (art. 8º, II).

A grande novidade da Constituição de 1934, porém, consistiu em assegurar aos Municípios impostos próprios (art. 13, § 2º, I, II, III e IV), bem como taxas sobre serviços municipais (art. 13, § 2º, V). Remonta, portanto, ao texto constitucional de 1934 a competência tributária *municipal*⁸².

Outras três importantes inovações ainda precisam ser creditadas ao texto de 1934:

- a) a previsão em nível constitucional da *contribuição de melhoria* (art. 124)⁸³;
- b) a previsão da previdência em favor do trabalhador, bem como das correspondentes contribuições a cargo do empregador e do empregado (art. 121, h); e
- c) a concentração, no Distrito Federal, das mesmas fontes de receitas e despesas locais de Estados e Municípios (art. 15).

Ainda a respeito da Constituição de 1934, dela se extraem dispositivos que, àquela ocasião, faziam com que o próprio direito positivo desse a solução a importantes controvérsias, a respeito das quais ainda hoje se ocupa nossa jurisprudência. Nesse sentido, destacam-se:

- a) a proibição de que o produto das multas pudesse ser atribuído, no todo ou em parte, aos funcionários que as impusessem ou confirmassem (art. 184, *caput*);

⁸² Aponta Bercovici, todavia, que a autonomia municipal efetiva, como ente federado autônomo, surge apenas com a CR/1988. Nesse sentido: BERCOVICI, Gilberto. Direito econômico e repartição de competências federativas no Brasil. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021 p. 303-316, p. 306.

⁸³ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020 [2006], p. 85.

- b) o limite de 10% do valor do débito para multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados (art. 184, *parágrafo único*);
- c) a proibição de elevação de carga tributária para além de 20% da carga tributária então em vigor (art. 185);
- d) a proibição expressa da tredestinação de impostos, taxas ou quaisquer tributos finalísticos (art. 186).

Um último ponto a respeito da Constituição de 1934: o art. 8º de suas Disposições Transitórias previa a elaboração, pelo Senado Federal, de anteprojeto de emenda constitucional dos dispositivos concernentes à *divisão das rendas*, que deveria ser elaborado dentro de dois anos. Aqui parece ter início o movimento que acabaria por culminar na Emenda Constitucional n. 18 à Constituição de 1946, nos termos que serão expostos mais adiante.

Voltando ao excursão histórico, a curta vigência da Carta de 1934 é interrompida pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937⁸⁴, decretada autoritariamente por Getúlio Vargas, em regime político ditatorial, em 10 de novembro de 1937, dando origem à Terceira República ou Estado Novo (1937-1946). Dentre as justificativas ao novo texto constitucional, constava expressamente o “estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista”, que estaria “exigindo remédios, de caráter radical e permanente”, ante “a decomposição das nossas instituições civis e políticas”.

Em termos de organização, o Brasil permaneceu formalmente⁸⁵ como um Estado federal, bem como restou mantida a repartição da competência tributária entre a União (art. 20, I e II); os Estados (art. 23, I e II); e os Municípios (art. 28, I a IV e art. 26, “b”). Houve inovação, todavia, ao se reservar aos Estados a competência tributária residual, proibindo expressamente a existência de bitributação – que, reconhecida pelo Conselho Federal, levava à suspensão do imposto estadual (art. 24).

Chama atenção a supressão, no texto de 1937, de disposições relacionadas à previdência e seu financiamento por meio de contribuições, constantes do texto de 1934, como visto.

Com a deposição de Getúlio Vargas em 1945, tendo renunciado à Presidência da República após forte pressão dos militares, é instaurada nova Assembleia Constituinte, tendo

⁸⁴ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁸⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 142.

sido decretada e promulgada no dia 18 de setembro de 1946 a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946⁸⁶ (manteve-se, assim, a supressão à *República* no título constitucional, mantendo opção inaugurada por Vargas em 1937, o que restaria revertido já em 1967).

O texto constitucional de 1946 visava retomar o sistema constitucional democrático da Constituição de 1934, alijando as disposições autoritárias decretadas por Vargas com a Constituição de 1937. Em matéria de repartição de competência tributária⁸⁷, manteve-a segregada entre União (art. 15, I a VII), Estados (art. 19, I a IV) e Municípios (art. 29, I a VII), além do Distrito Federal (art. 26, § 4º).

Em paralelo, previa competir à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

- a) contribuição de melhoria (art. 30, I);
- b) taxas (art. 30, II); e, ainda,
- c) quaisquer outras rendas que pudessem provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços (art. 30, III).

Quanto ao disposto no item “c”, em princípio não há atribuição de competência apenas tributária em sentido estrito, já que (i) exercício de atribuições e (ii) utilização de bens e serviços podem ser remunerados de modo diverso do estritamente tributário, como se dá com preços públicos e demais receitas originárias governamentais⁸⁸. A competência ali prevista, então, foi em sentido amplo, não estritamente tributária.

Em termos de competência residual, esta restou reservada à União e aos Estados (art. 21, primeira parte), prevalecendo a competência federal em caso de imposto idêntico. A arrecadação, por sua vez, caberia aos Estados, que deveriam repassar 20% do produto à União e 40% aos Municípios onde tivesse sido realizada a cobrança (art. 21).

Foi na vigência da Constituição de 1946 que o Sistema Constitucional Tributário passou por sua mais profunda ordenação e consolidação, determinando sobremodo o regime ainda hoje vigente no Brasil⁸⁹. Pouco após o Golpe de 1964, que novamente rompeu com o regime democrático no País, restou promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado

⁸⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária. *Revista de Direito Administrativo*. v. 47, 1957, p. 1-12.

⁸⁸ MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 76. Belo Horizonte, jul./ago. 2015, pp. 71- 90.

⁸⁹ PISCITELLI, Tathiane. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2024.

Federal, a Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965⁹⁰, promovendo a reforma do Sistema Tributário.

A edição da Emenda Constitucional n. 18 em 1965 foi determinante para que, logo no ano seguinte, fosse editada a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966⁹¹, denominada “Código Tributário Nacional” (CTN)⁹². O CTN cuidou de consolidar a regulação do sistema tributário nacional, além de declaradamente estabelecer normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal⁹³.

Com a edição do CTN, as Constituições posteriores, em matéria tributária, acabaram por manter as linhas gerais do Sistema Constitucional Tributário que viabilizou a sua edição.

Nesse sentido, ainda no contexto do Regime Militar, foi promulgada pelo Congresso Nacional a Constituição da República do Brasil de 1967⁹⁴, cujo texto restou reformulado pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969⁹⁵, promulgada, por sua vez, pelos Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar.

Por fim, encerrado o período ditatorial em 1985 e já no contexto de redemocratização, em 05 de outubro de 1988 é promulgada, pela Assembleia Nacional Constituinte, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/1988)⁹⁶. Voltando a pesquisa às suas disposições e à sistematização que promove, suas características fundamentais, em matéria de competência tributária, serão traçadas a seguir, especificamente no tópico 2.2.

⁹⁰ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁹¹ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁹² Conforme art. 7º do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967.

⁹³ A instituição de normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória por todos os entes federados, não restou imune à crítica doutrinária. Destaca-se a forte oposição de Geraldo Ataliba, fundada na proteção ao federalismo, como se extrai da Nota Prévia do seu *Sistema Tributário*. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. XI-XXVI). Interessante imaginar o que diria Ataliba sobre a chamada Reforma Tributária do Consumo, levada a cabo pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

⁹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁹⁵ BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm Acesso em: 25 out.2024.

⁹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 25 out.2024.

Oportunamente, cabe ainda mencionar que a maior inovação em relação ao Sistema Tributário vigente desde a edição do CTN veio com a Emenda Constitucional n. 132/23 à CR/1988, promovendo a chamada Reforma Tributária do Consumo. A grande inovação residiu sobretudo na previsão de instituição, por lei complementar, de imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, da CR/1988, incluído pela EC n. 132/23)⁹⁷.

Tal inovação acaba por alterar o próprio conceito corrente de competência tributária como aptidão à instituição de tributos, mediante a edição de lei. Afinal, se o imposto será instituído por lei complementar, percebe-se estar a competência mais próxima do poder central do que reservadas aos Estados, os Municípios ou o Distrito Federal, como corrente até então⁹⁸. Sob certo aspecto, pois, a *competência compartilhada* por todos os Estados e Municípios acabou por restar *consolidada e concentrada* nas mãos do governo central, em Brasília.

Tais palavras introdutórias foram necessárias para que, em resumidas linhas, restasse demonstrado o percurso histórico que acabou por resultar no atual Sistema Tributário. Passasse, então, às suas características fundamentais, à luz da atual Constituição da República.

2.2 Características fundamentais do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

2.2.1 O Direito Tributário brasileiro é, antes de tudo, um Direito Constitucional Tributário brasileiro.

O conceito mínimo de constituição envolve, por um lado, regras sobre o exercício do poder e, por outro, a proteção de direitos fundamentais⁹⁹. Em conjunto com a ideia de Estado de Direito (*the rule of law*), voltam-se à proteção contra o exercício arbitrário do poder¹⁰⁰.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 701–730, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542>. Acesso em: 7 jan. 2025.

⁹⁸ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 681–700, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 7 jan. 2025.

⁹⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 2. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 31.

¹⁰⁰ POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022.

Tem o texto constitucional¹⁰¹ função central no tema das competências estatais e das competências tributárias, sobretudo porque em nenhum país do mundo as normas que garantem direitos e regulam o exercício do poder político são expressas de forma oral¹⁰². No Brasil, tal constatação é ainda mais relevante, na medida em que, diferentemente do que se observa em outros países¹⁰³, o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido¹⁰⁴ e exaustivo¹⁰⁵, características que decorrem de dois fundamentos principais¹⁰⁶: (i) as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição, de modo que todos os impostos da União, dos Estados e dos Municípios estão previstos na própria constituição; e (ii) tais regras de competência são constitucionais, não podendo ser modificadas por lei ordinária.

Ademais, o princípio federativo “oferece lastro para a rigidez na repartição de competências tributárias que visa coibir a bitributação e a possibilidade de invasão de competência de um ente por outro”¹⁰⁷. Machado Derzi, lembrando Cordeiro Machado, prontifica que: “No Brasil, a questão da discriminação de competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”¹⁰⁸.

¹⁰¹ Nos dizeres de Roberto Barroso, a Constituição desempenha papel decisivo no mundo moderno “de transportar o fenômeno político para o mundo jurídico, *convertendo o poder em Direito*.” (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 75-75, grifo nosso).

¹⁰² SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 2. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 36.

¹⁰³ Ataliba analisou a diferença do sistema tributário nacional, com os sistemas constitucionais norte-americano, argentino, alemão, mexicano, francês e italiano. A partir daí, com fundamento em doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, confrontou o conceito de *plasticidade* com o de *rigidez* constitucional, demonstrando, por fim, a rigidez privilegiada pelo Sistema Constitucional Tributário brasileiro. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968).

¹⁰⁴ É o que aponta Araújo Falcão, ainda sob a ótica da CR/1946: “[...] o que caracteriza a discriminação constitucional de rendas é a sua rigidez: a indicação dos impostos é feita de modo preciso, de tal forma que só se legitima a competência impositiva de cada uma das entidades federadas (União, Estados e Municípios) quando estiverem em presença os fatos geradores típicos peculiares aos tributos a que a Constituição alude como pressuposto para o seu exercício.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imposto de consumo – Fato gerador – Obrigação tributária e sua extinção. *Revista de Direito Administrativo*. v. 51, 1958, p. 460-478, p. 471-472.).

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 243.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁰⁷ BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 220.

¹⁰⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1986], p. 137.

A CR/1988 é, no Brasil, o texto fundante da ordem jurídico-tributária¹⁰⁹, sendo a forma em que o sistema se fecha¹¹⁰, de modo que o Direito Tributário é um Direito Constitucional Tributário¹¹¹. Assim tem sido historicamente ao longo da história constitucional brasileira, sendo tradição a *sistematização constitucional* da tributação, bem como estarem os sistemas tributários federal, estaduais e municipais debaixo de um ordenamento geral e comum¹¹². É corrente a afirmação de ser o Brasil o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação¹¹³.

Sobre o tema, é ver as palavras de Gomes de Sousa chamando atenção para o critério *nominalístico*, adotado no Brasil já pela primeira Constituição republicana. Em suas palavras:

Ao passo que as outras Constituições que se ocupam dêste problema – e nem todas o fazem – procuram conceituar os tributos mais por suas características econômicas que jurídicas, a brasileira é a única que os designa especificamente por seus nomes. Ter-se-á obtido, dessa forma, maior precisão; *porém, pagando-se o preço da rigidez do sistema. [...] e os problemas que v[e]mos aflorar provêm, em igual medida, de resistência contra a rigidez e de controvérsias de conceituação.* (grifo nosso)¹¹⁴

Tudo isso aponta, por fim, aos princípios da segurança jurídica¹¹⁵ e da proteção da confiança¹¹⁶, que emanam da CR/1988, de modo especial em matéria de tributação¹¹⁷.

¹⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 44.

¹¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 37.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 642.

¹¹² NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974 [1965], p. 13.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 157-158; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. *Revista de Direito Administrativo*. v. 72, 1963, p. 1-22, p. 3, grifo nosso. DOI: 10.12660/rda.v72.1963.24824. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/24824>. Acesso em: 6 jan.2025.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodium, 2025.

¹¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

¹¹⁷ “A Constituição aprimorou a função certa do Sistema Tributário Nacional em múltiplos aspectos que concorrem para a conformação de típica Constituição (material) tributária, dada a especificação dos regimes e dos diversos critérios de determinação de competências ou de garantias a direitos fundamentais previstos. Tem-se aqui uma das notas marcantes do nosso sistema constitucional, que é a especificação da função certa da segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional.” (TORRES, Heleno Taveira. Modo de pensar por conceitos e legalidade como conteúdos da segurança jurídica do direito tributário. In. BUSTAMANTE, Thomas;

Do exposto, é possível se extrair uma primeira conclusão: a delimitação da competência tributária se inicia pelo processo interpretativo do *texto* das disposições jurídicas constitucionais que repartem a competência tributária e sobre elas dispõem¹¹⁸. As disposições constitucionais, portanto, são o *ponto de partida* à fixação das competências tributárias.

2.2.2 Atribuição de competência tributária por meio de regras: a CR/1988 predetermina materialmente a competência tributária de cada ente federado.

Competência tributária é instituto jurídico-positivo¹¹⁹, e pode ser entendida como o poder¹²⁰, a aptidão jurídica¹²¹ ou a faculdade¹²², de cada um dos entes federados, à instituição de tributos, mediante a edição de lei. Traduz, portanto, o poder¹²³ de legislar acerca da instituição de tributos¹²⁴. Tal faculdade / aptidão / poder¹²⁵ é algo atribuído a cada ente tributante mediante a *reconstrução de regras*¹²⁶ extraíveis de dispositivos específicos da CR/1988.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 454).

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Também Misabel Derzi, nas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010 p. 188). Ainda: ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

¹²¹ CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 439.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 269;

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 36.

¹²³ Carrazza prefere falar em faculdade ou, mais especificamente, em aptidão jurídica, já que, em sua visão, pela boa técnica jurídica, somente teria o poder tributário (i) a Assembleia Nacional Constituinte; ou, após a promulgação da Constituição, (ii) o próprio povo, que seria o detentor da soberania (CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 439). Como observa Lacerda Gama, corroboram essa visão: Gomes de Sousa, Ataliba e Barros Carvalho (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 214).

¹²⁴ BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 230.

¹²⁵ O *poder* aqui será sempre jurídico, já que “é hoje indisputável a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e o contribuinte na cobrança de tributos”. (COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária. Tese de Doutorado (USP)*, 1972, p. 5)

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo, Malheiros, 2021.

Sob tal ótica, é pertinente a conceituação fornecida por Ávila, para quem uma regra de competência tributária, reconstituída com base na CR/1988, é “o significado de um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”¹²⁷. Em breve síntese, segundo tal classificação¹²⁸:

- a) o enunciado é *prescritivo* na medida em que a norma constitucional fixou limites ao exercício da competência, ao dirigir o comportamento do destinatário da norma. Assim, não se volta à mera *descrição* de como tal competência vem sendo exercida;
- b) tem *eficácia direta* na medida em que estabelece critérios materiais de validade, ao prever de modo expresso ou implícito/implicado, aspectos das hipóteses de incidência tributária (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos);
- c) tem *eficácia indireta* na medida em que, ao prescrever determinados aspectos das hipóteses de incidência tributária, acaba por proibir que o destinatário da norma exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles expressamente previstos;
- d) é *abstrato* na medida em que se volta a uma classe de fatos e atos futuros;
- e) é *heterônoma* na medida em que a autoridade que instituiu a regra de competência (poder constituinte) não se cofunde com seu destinatário (ente Federado); e
- f) é *coativa* porque a instituição de tributos sem a observância das proibições e comandos previstos na regra de competência leva à invalidade formal do ato normativo que instituiu o tributo.

Será, portanto, a interpretação¹²⁹ e, por fim, a aplicação dessa regra de competência que determinará a possibilidade de que determinado tributo venha a ser legitimamente exigido. Não há, no direito brasileiro, poder tributário fora da regra de competência reconstruída a partir das disposições constitucionais que cuidaram de repartir o poder tributante¹³⁰.

¹²⁷ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 21.

¹²⁹ DINIZ, Guilherme Soares. *Interpretação das competências tributárias*: um modelo de limite semântico. São Paulo: Noeses, 2024, p. 186 e ss.

¹³⁰ FOLLONI, André. Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 57, p. 617–642, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2606>. Acesso em: 7 jan. 2025.

2.3 Análise da regra de competência tributária reconstruída pelo art. 149 da CR/1988.

2.3.1 O que diz o art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988?

As considerações acima foram necessárias vez que “não há norma jurídica que não pertença a um determinado sistema”¹³¹. Logo, dispositivos constitucionais específicos precisam ser interpretados à luz do sistema a que pertencem.

O art. 149 da CR/1988, desde sua redação original, atribuiu competência à União para instituir (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, cada uma delas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Em paralelo, determinou também fossem observados:

- a) o art. 146, III, da CR/1988, que atribui à *lei complementar* estabelecer normas gerais de matéria tributária;
- b) o art. 150, I e III, da CR/1988, que preveem, respectivamente, a *legalidade* e *anterioridade* tributárias; e
- c) o art. 195, § 6º, da CR/1988, que, especificamente em relação às contribuições sociais destinadas à *seguridade social*, previstas nos incisos do art. 195, *excepciona a anterioridade anual*, exigindo apenas a observância da anterioridade nonagesimal.

Sabe-se que os artigos poderão ser desdobrados em parágrafos (art. 10, II, da Lei Complementar n. 95/1998), cabendo aos parágrafos expressarem *aspectos complementares à norma* enunciada no caput do artigo e *as exceções à regra* por este estabelecida (art. 11, III, “c” da Lei Complementar n. 95/1998). Com isso, os parágrafos (i) complementam ou (ii) excepcionam as regras do *caput*.

O § 2º do art. 149 da CR/1988, incluído por emenda constitucional, podendo, portanto, *complementar* ou *excepcionar* os mandamentos acima analisados, dispõe, em cada um de seus incisos, que *as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico* de que trata o *caput* do artigo:

¹³¹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015 [1985], p. 28.

- a) não incidirão sobre receita decorrente de exportação¹³². Logo, o alcance da competência é reduzido, excluindo-se, de sua abrangência, as exportações;
- b) incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços¹³³. Logo, o alcance da competência é alargado, deixando expressa a tributação das importações;
- c) *poderão* ter alíquota *ad valorem*, *tendo por*¹³⁴ base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Logo, o alcance da competência é especificado, mediante a complementação da norma do *caput* com a indicação da alíquota e bases possíveis; e
- d) *poderão* ter alíquota específica, *tendo por* base a unidade de medida adotada. Igualmente, o alcance da competência é especificado, mediante a complementação da norma do *caput* com a indicação da alíquota e base possível (*unidade de medida*).

Na parte relevante ao presente estudo, a literalidade do texto constitucional diz que: (i) as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (ii) *poderão ter* alíquota *ad valorem*, (iii) *tendo por* base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, especificamente no caso de importação, o valor aduaneiro; ou (iv) *poderão ter* alíquota específica, (v) hipótese em que *terão por* base de cálculo a unidade de medida adotada.

A locução latina *ad valorem* é traduzida para o português com o significado de *segundo o valor*, sendo “expressão usada para indicar a cobrança ou incidência de imposto tendo como base o valor da própria mercadoria ou do objeto sobre que recairá a tributação”¹³⁵.

Trata-se, portanto, da sistemática clássica de tributação, pela qual aplica-se (i) a alíquota legal sobre a (ii) base de cálculo fixada pela legislação. A título de exemplo: 18% sobre o valor

¹³² Está pendente de julgamento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n. 1.310.691/SC, o tema 1320 de repercussão geral, a saber: “Imunidade da contribuição devida pelo empregador rural ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) incidentes sobre as receitas decorrentes de exportações.”.

¹³³ Conclusão que vale para a importação de qualquer tipo de produto ou serviço – e não apenas produtos relacionados a petróleo e combustíveis. Vide tópico 3.3.2.

¹³⁴ A função da expressão “tendo por”, em contraste com a expressão “poderão”, restou bem demonstrada por Ávila, em texto específico ao assunto ora abordado (ÁVILA, Humberto. As bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico. In. TAKANO, Caio Augusto; BARRETO, Simone Rodrigues Costa (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 211-241, p. 213-217). Vide item 3.3.3.

Idêntica argumentação foi exposta, da Tribuna, aos Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sustentação oral proferida por ocasião do julgamento do RE n. 603.624/SC (STF. *Sessão Plenária – 17.09.2020*. YouTube, 21.09.2020, 46:14 e ss. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKqypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025).

¹³⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005 [1963], p. 70.

de venda da mercadoria no caso do ICMS-mercadoria; 27,5% sobre o montante da renda auferida pela pessoa física no exercício, no caso do IRPF; 9,25% sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, no caso das contribuições ao PIS/Cofins.

Alternativamente, na alíquota específica (ou *ad mensuram*), adota-se um valor fixo sobre a unidade de medida prevista em lei. A base de cálculo não será o *valor da operação*, mas sim a *unidade de medida* adotada pelo legislador. A título de exemplo: alíquota específica do IPI para cigarros, no valor de R\$ 2,25 a cada 20 cigarros; alíquota específica de ICMS para a gasolina, Diesel e GLP (gás de cozinha), nos valores de R\$ 1,37 por litro, R\$ 1,06 por litro e R\$ 1,41 por quilo, respectivamente.

Sobre o tema, Navarro Coêlho¹³⁶ ensina que, em se tratando de impostos, a *extração do quantum debeat* pode ser feita por três modos¹³⁷:

- a) modo fixo (imposto de captação). Modelo que, por ferir a capacidade contributiva, anda em desuso (por morador, por cabeça, mil reais);
- b) modo *ad valorem*. Elege-se uma base de cálculo monetária, e sobre ela faz-se incidir um percentual (alíquota ou quota-parte). É o caso comum: o valor da importação ou da exportação, da circulação, do serviço, da renda etc.; e
- c) modo por medida. A base de cálculo é uma grandeza não monetária: um maço de cigarros; um quilo; um metro; um barril. A base de cálculo é que é específica, não monetária. A alíquota ou a quota-parte incide já monetarizada: 10 reais por metro; mil reais o barril; por maço de cigarros da marca X, tantos reais.

O art. 149, § 2º, III, da CR/1988, portanto, previa duas sistemáticas alternativas, determinadas pelo modo de apuração do *quantum* eleito pelo legislador, ou seja:

- a) se o montante tributário fosse apurado percentualmente sobre os valores monetários envolvidos, poderiam servir de base de cálculo: (i) o faturamento, (ii) a receita bruta ou (iii) o valor da operação e, no caso de importação, (iv) o valor aduaneiro; ou
- b) se o montante tributário fosse apurado independentemente dos valores monetários envolvidos – estando ligados a ele apenas indiretamente –, seria base de cálculo a *unidade de medida* prevista na legislação.

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 298.

¹³⁷ Orientação reproduzida pelo constituinte derivado, ao prever as alíquotas possíveis ao chamado “Imposto Seletivo”, como consta da atual redação do art. 153, § 6º, VI, da CR/88, após a Reforma Tributária do Consumo.

A tal conclusão se chega pela literalidade do dispositivo¹³⁸; não há indeterminação, obscuridade ou dúvida razoável¹³⁹; o mandamento constitucional é de nítida clareza¹⁴⁰. Não por outra razão, Batista Jr. sustenta que, *apenas se* as contribuições ao sistema S fossem consideradas *contribuições corporativas* – e não CIDES ou contribuições sociais –, poderiam escapar das limitações às materialidades previstas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988¹⁴¹.

Em conclusão semelhante, Paulsen e Pitten Velloso há muito sustentaram que “a incidência de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a folha de salários (que não é faturamento, não é receita bruta nem valor da operação) não foi recepcionada”¹⁴². Lobato avaliou como positiva tal inovação, “sobretudo ao se verificar terem sido frágeis os laços que amarraram a competência impositiva prevista no art. 149, em sua redação original”¹⁴³.

Não foi essa, todavia, a norma jurídica reconstruída pela maioria do Supremo Tribunal Federal, nos precedentes em voga. Acabou prevalecendo o entendimento esposado por Barros Carvalho que, sem maiores justificações, mantém firme sua posição de que *o elenco não é taxativo*¹⁴⁴. É ver:

¹³⁸ Normativamente, não havia ambiguidade; ou polissemia; ou indeterminação. O comando normativo era perfeitamente compreensível, inclusive por recém iniciados na pesquisa jurídica: GOULART, Dennys Rosa. *As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001*. 2019. 66 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia. Uberlândia, 2019.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

¹⁴⁰ “[...] a Emenda Constitucional n 33/2001 retrçou o perfil constitucional das *contribuições interventivas*, que, agora, devem obedecer a regras mais específicas que aquelas que vigoravam desde a promulgação da Carta de 1988. Assim, por exemplo, apontou-lhes tanto as *bases de cálculo possíveis* como as *alíquotas possíveis*, restringindo a liberdade de ação do legislador federal (que, nesse campo, era ampla) e expulsando do sistema normativo as leis que dispunham de forma contrária.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 109/2021. São Paulo: Malheiros, 2021 [1986], p. 523). No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021, p. 240.

¹⁴¹ BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 192, destaques nossos.

¹⁴² PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/01 e os seus reflexos tributários. *Revista dialética de direito tributário*, n. 149, fev./2008, p. 16-26, p. 25.

¹⁴³ LOBATO, Valter de Souza. O Regime jurídico constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. *Tese de Doutorado* (UFMG), 2014, p. 232.

¹⁴⁴ No mesmo sentido: BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *Revista dialética de direito tributário*, n. 78, mar./2002, p. 15-34. Também no mesmo sentido: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade da manutenção da Contribuição para o FGTS – Art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 (Exames das cogitadas alterações do contexto fático e da norma constitucional da alínea “a”, inciso III, §2º, do art. 149 – EC nº 33/2001). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 66, ano 11, nov./dez./2013. Ainda, mais recentemente: ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Constitucionalidade das

A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, *não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos; o elenco não é taxativo.*

[...]

Apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º). (grifo nosso)¹⁴⁵

Conforme se verá no tópico seguinte, a reconstrução da norma do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/88, sob a ótica da estrutura do Sistema Constitucional brasileiro, deve observar determinado método interpretativo (caminho interpretativo). Por este, os argumentos textuais ou literais, em conjunto com os argumentos sistemáticos, terão prevalência sobre os demais tipos de argumentos, tais quais os argumentos finalísticos/teleológicos, históricos, genéticos etc. Tal constatação tem influência direta sobre a análise promovida pela Suprema Corte.

É precisamente o que se passa a investigar.

2.3.2 O caminho interpretativo. Do texto à norma. A reconstrução do significado de um enunciado prescritivo.

Texto e norma não se confundem¹⁴⁶; parte-se do primeiro para se chegar à segunda¹⁴⁷. Noutras palavras, o texto da CR/1988 (enunciado prescritivo) é o ponto de partida do caminho interpretativo que levará à reconstrução do sentido do texto (significado), a partir do qual será possível se chegar à *norma jurídica constitucional*¹⁴⁸.

contribuições destinadas ao custeio do Sebrae à luz das alterações promovidas pela emenda constitucional nº 33/2001 e dos termos do recurso extraordinário nº 603624. *Revista Direito UNIFACS*, v. 231, set./2019. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/6335> Acesso em: 04 jan.2025.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022 [1985], p. 47.

¹⁴⁶ “As normas em si mesmas são ‘entes teóricos’ derivados do sistema jurídico com um todo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da junção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis editados em épocas diferentes por corpos legislativos.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003 [1982], p. 74).

¹⁴⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

¹⁴⁸ “Enunciado normativo é o texto ainda por interpretar Já a *norma* é o produto da incidência do enunciado normativo sobre os fatos da causa, fruto da interação entre texto e realidade.” (BARROSO, Luís Roberto. *Curso*

Especialmente em termos de *regra de competência tributária*, à luz do exposto, refuta-se seja possível se adotar legitimamente fonte que não seja o texto constitucional¹⁴⁹. Será a interpretação¹⁵⁰ dada às disposições da CR/1988 que irá determinar a extensão e configuração da competência tributária de cada ente federado. Isso sem se esquecer não ser o direito um fim em si mesmo, sendo necessário que esteja em contato com a realidade, que esteja atrelado ao meio social que pretende regulamentar¹⁵¹.

Em assim sendo, elemento essencial ao tema é se saber se há um *método*, um *caminho*, correto – ou mais correto – de se interpretar as disposições constitucionais sobre competência tributária¹⁵². Nesse ponto, relevante saber se as regras de hermenêutica seriam diferentes para fins tributários¹⁵³, ou se, por outro lado, seriam essencialmente as mesmas, independentemente do ramo jurídico em discussão¹⁵⁴. Augusto Becker resume a questão nos seguintes termos:

Modernamente, para a tranquilidade de todos, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica *idênticas* às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos

de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 195)

¹⁴⁹ Alinhamo-nos à posição de Taveira Torres, para quem: “O poder de tributar, no Brasil, somente pode ser concebido como forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer ‘poder de tributar’ prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na forma de competências materiais típicas. Refuta-se, destarte, qualquer relação entre o Poder de Tributar como expressão de alguma forma de poder político, como ‘poder de império’ ou ‘soberania do Estado’ subordinada a ‘valor absoluto’ e externo à Constituição (por mais nobre que seja, como ‘liberdade’, ‘justiça’ ou ‘moral política’).” (TORRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. In. MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 355-376, p. 366).

¹⁵⁰ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação e aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. São Paulo: JusPodium; Malheiros, 2022 [2002], 192 p.

¹⁵¹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Revisitando a imperatividade da norma de tributação internacional a partir dos tratados de intercâmbio de informação fiscal. In. MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira*. Em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 47-81, p. 47.

¹⁵² Sobre o tema: RECHIA, Fernando Mariath. *Interpretação das competências tributárias: teorias da interpretação, técnicas de argumentação e critérios de preferência entre argumentos*. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2023. RB-2.22. E-book.

¹⁵³ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974 [1965], p. 125.

¹⁵⁴ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932; BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 578; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 178.

de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.¹⁵⁵

Em esboço do caminho interpretativo, Ávila, valendo-se de formulação de Guastini, expõe três acepções do que seria interpretar¹⁵⁶. Interpretar seria: (i) descobrir um significado; (ii) escolher um significado; ou (iii) criar um significado. Assim, a opção por cada uma de tais acepções levaria a três *teorias da interpretação*, descritas, objetivamente, nos seguintes termos:

- a) *teoria cognitivista da interpretação*: palavras e expressões constantes dos dispositivos constitucionais exprimiriam *único* significado, cabendo ao intérprete *descobrir* qual seria este. Interpretar seria, pois, *revelar* aquele significado único, não tendo o intérprete qualquer interferência em sua conformação;
- b) *teoria cognitivista moderada da interpretação* (ou *teoria cética moderada da interpretação*): palavras e expressões constantes dos dispositivos constitucionais conotariam potencialmente *alguns* significados. Interpretar seria, pois, identificar tais significados e escolher um deles como o adequado, sendo precisamente tal escolha a contribuição do intérprete ao significado resultante do processo interpretativo; e
- c) *teoria cética radical da interpretação*: palavras e expressões constantes dos dispositivos constitucionais não teriam nenhum significado preexistente à atividade interpretativa, podendo, justamente por isso, receber qualquer significado. Interpretar seria, pois, construir um significado, podendo o intérprete atribuir *qualquer* significado aos enunciados ao longo do processo interpretativo.

Ao interpretar o art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, a maioria do Supremo Tribunal Federal chegou a *normas jurídicas* diversas das expostas no tópico 2.3.1 acima, construídas a partir da literalidade e sistematização da CR/1988. Para tanto, a literalidade constitucional restou substituída pela análise finalística, teleológica e consequencialista, feita igualmente por argumentos finalísticos, teleológicos e consequencialistas.

Com isso, a norma jurídica segundo a qual *CIDES e contribuições sociais, quando apuradas por alíquota ad valorem*, terão por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro, passou a ser: *CIDES e contribuições sociais, quando apuradas por alíquota ad valorem*, poderão ter por base o faturamento, a

¹⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013 [1963], p. 117, destaques originais.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 33.

receita bruta ou o valor da operação, no caso de importação, o valor aduaneiro, bem como qualquer outra base eleita pela legislação, inclusive folha de salários.

Para chegar a tal conclusão, a maioria do Supremo Tribunal Federal não se limitou a *identificar significados extraíveis da norma e a escolher um deles* como o correto. A maioria vencedora, em verdade, *criou* o significado da norma, a partir de elementos não extraíveis da redação constitucional. Com isso, deu solução ao caso concreto, em controle de constitucionalidade, não *em razão* do que dispõe a CR/1988 – mas *apesar* do que dispõe a CR/1988. Ao assim proceder, pela classificação teórica acima exposta, teria a decisão se pautado pela teoria *cética radical da interpretação*.

É o próprio Ávila, nesse mesmo texto, quem aponta as razões ao equívoco, como teorias gerais da interpretação jurídica, tanto da teoria cognitivista (ou formalista) da interpretação quanto da teoria cética radical da interpretação. Em didática síntese, e respectivamente:

- a) os enunciados normativos serão potencialmente indeterminados – ainda que em diferentes graus; e
- b) os enunciados normativos – justamente para serem normativos – precisam exprimir *algum significado*, previamente à atividade do intérprete.

Na interpretação promovida pela maioria do Supremo Tribunal Federal, os possíveis *significados* dos extraíveis dos enunciados normativos foram superados em razão das possíveis *consequências* que deles decorreriam, bem como das prováveis *intenções do constituinte derivado* ao editar a novel norma constitucional. A maioria da Corte privilegiou, pois, determinados argumentos em detrimentos de outros.

Por isso, útil seria identificar e estabelecer regras de prevalência entre argumentos. Nessa tentativa, Ávila¹⁵⁷ segrega os *argumentos* em três classes principais, a saber:

- a) *argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico*: (a.1) argumentos semânticos (relacionados ao significado ordinário ou técnico da linguagem); (a.2) argumentos sintáticos (relacionados à estrutura da linguagem)¹⁵⁸; (a.3) argumentos teleológicos (relativos à finalidade que o legislador pretendeu atingir ou que o

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 41.

¹⁵⁸ “O aspecto linguístico não se limita apenas à análise de palavras. A pontuação importa. Também para o direito constitucional.” (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 2. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 55).

dispositivo pretende promover); e (a.4) argumentos sistemáticos (relativos ao contexto normativo no qual o dispositivo interpretado está inserido);

- b) *argumentos institucionais transcendentais ao ordenamento jurídico*: (b.1) argumentos históricos (relativos ao contexto histórico em que surgiu o dispositivo ou relativos ao contexto em que o dispositivo será aplicado); e (b.2) argumentos genéticos (relativos à origem do dispositivo interpretado); e
- c) *argumentos não institucionais ou meramente práticos*: (c.1) argumentos consequencialistas (relativos às consequências decorrentes da decisão acerca do significado do dispositivo interpretado).

Tais tipos de argumentos são os mesmos apresentados por Afonso da Silva¹⁵⁹, ao tratar da interpretação constitucional. Reconhece o autor sua origem no âmbito sobretudo do direito privado, sendo, porém, ferramentas imprescindíveis também aos constitucionalistas.

Segundo Ávila¹⁶⁰, seria o próprio ordenamento jurídico que estabeleceria – ainda que indiretamente – certa prevalência entre os argumentos, ao fixar seus princípios fundamentais gerais ou específicos¹⁶¹. Por isso afirma que, “os princípios constitucionais, se levados a sério, repercutem sobre os argumentos que o intérprete pode utilizar”¹⁶².

A primeira distinção relevante seria, assim, entre (a) disposições potencialmente restritivas de direitos fundamentais e (b) disposições potencialmente ampliativas do âmbito de proteção de direitos fundamentais¹⁶³.

Seguindo no raciocínio do autor, no primeiro caso (disposições potencialmente restritivas de direitos fundamentais), argumentos formulados a partir de manifestação expressa do legislador deveriam prevalecer sobre argumentos construídos a partir daquilo que não foi dito. Assim, argumentos semânticos e sintáticos deveriam prevalecer sobre argumentos históricos e genéticos, e mesmo sobre argumentos consequencialistas ou meramente práticos.

¹⁵⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 2. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 55-58.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 41.

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204.

¹⁶² ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 42.

¹⁶³ “Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 6)

No segundo caso (disposições potencialmente ampliativas do âmbito de proteção de direitos fundamentais), argumentos formulados a partir de manifestação expressa do legislador (argumentos semânticos, sintáticos) poderiam eventualmente ser superados por argumentos relacionados aos objetivos, intenções, do legislador, bem como ao momento histórico em que editado o dispositivo interpretado (argumentos teleológicos, históricos ou genéticos).

O ponto central à diferenciação entre ambos, na visão de Ávila, seria precisamente os impactos que o significado atribuído a determinado dispositivo poderia exercer sobre os direitos fundamentais – mais especificamente os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade¹⁶⁴.

Ainda, como a atividade interpretativa pode eventualmente envolver inclusive a criação de significados, tais como se dá nas hipóteses de preenchimento de lacunas pelo intérprete a partir da constatação de omissão legislativa, ressalta Ávila a necessidade de que tal atividade, para além de (a) excepcional, (b) seja realizada com base em critérios que reconduzam ao próprio ordenamento jurídico; e (c) não terá cabimento em qualquer caso. Será incabível sobretudo em campos nos quais o próprio direito, em reafirmação do princípio da legalidade¹⁶⁵, exige manifestação prévia do legislador (como o penal e o tributário)¹⁶⁶.

Assim, após (i) a identificação dos possíveis significados do dispositivo interpretado, bem como (ii) na organização sistemática e fundamentada da prevalência dos argumentos, é possível se entender finalizado o caminho interpretativo, sendo identificável a *norma jurídica* reconstruída a partir das disposições legislativas.

No exemplo jurisprudencial ora examinado, constata-se que a *norma jurídica* eleita pela maioria da Suprema Corte não teria seguido o procedimento interpretativo-argumentativo teoricamente traçado, para que (i) argumentos institucionais transcendentais ao ordenamento jurídico e (ii) argumentos não institucionais ou meramente práticos, tivessem prevalência sobre (iii) argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico.

Como já exposto, argumentos (i) linguístico-textuais e (ii) sistemáticos levavam à *taxatividade* das bases de cálculo constitucionais tributárias. Esta conclusão somente foi possível de ser superada pelo sopesamento de tais argumentos com os de outra natureza, como os argumentos (iii) finalísticos, (iv) históricos, (v) genéticos e (vi) consequencialistas.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 42.

¹⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 43.

Porém, se as normas não incidem por si, sendo imprescindível a atividade do aplicador do direito¹⁶⁷, ao invés de deturpar o Sistema Constitucional Tributário mediante interpretação imprópria, poderia o Supremo Tribunal Federal ter prevenido as consequências indesejadas de determinada norma constitucional no âmbito de sua aplicação – zelando, assim, pela preservação do texto constitucional e pela clareza e previsibilidade do processo interpretativo.

Ou seja, poderia – não sem esforço, é certo, já que também teria de se desincumbir de seu ônus argumentativo – ter excepcionado a regra para determinados casos, sem que, para isso, tivesse de negar normatividade a regramento constitucional expresso, sobre tema historicamente regulado em minúcias pela Constituição.

Assim, ultrapassada a interpretação do mandamento constitucional, restaria ainda analisar como se chega ao momento de aplicação das normas. Tal momento lógico envolve, necessariamente, uma decisão, tema que se passa a investigar.

2.3.3 Decisão e aplicação da norma jurídica.

Para além de reconstruir a norma aplicável – ou as normas aplicáveis –, precisou o Supremo Tribunal Federal também proferir uma *decisão*¹⁶⁸, aplicando a norma ao caso concreto. Nos precedentes analisados, a Corte (i) fixou tese pela validade das exações tributárias submetidas a julgamento e (ii) fundamentou tal conclusão sobretudo no caráter meramente *exemplificativo*, e não *taxativo*, das bases de cálculo do art. 149, § 2º, III, “a”, da CR/1988. Como visto, a *exemplificação* das bases de cálculo não foi incorporada à tese fixada, como bem ressaltado pelo Ministro Ricardo Lewandowski¹⁶⁹.

Ávila¹⁷⁰, valendo-se de formulação de Schauer, expõe quatro acepções de aplicação, assim entendido o modo pelo qual o intérprete enquadraria (i) o caso concreto (ii) na classe de casos previstas nas normas jurídicas. Em resumo, seriam modos de aplicação:

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁶⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

¹⁶⁹ Vide tópicos 1.1.4 e 1.3.

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 44.

- a) o *formalismo puro*, modelo de aplicação em que as regras são aplicadas de maneira rígida, sem exceções¹⁷¹. Atuaria, assim, em nome de uma previsibilidade absoluta, em busca de uma maximização da ideia de segurança jurídica;
- b) o *positivismo presumido* (ou *positivismo ético*), modelo de aplicação em que as regras deveriam ser aplicadas de maneira parcialmente rígida, abrindo-se exceções para poucos casos. As regras poderiam ser superadas ou derrotadas, quando presentes razões graves – mesmo assim, apenas em situações em que não se provoque efeito sistêmico de grave insegurança¹⁷²;
- c) o *particularismo sensível às regras*, modelo de aplicação em que as regras deveriam ser aplicadas de maneira parcialmente flexível, abrindo exceções para muitos casos. As regras devem ser consideradas pelo aplicador, podendo, todavia, serem por ele excepcionadas, desde que forneça qualquer justificativa a tanto¹⁷³; e
- d) o *particularismo puro*, modelo de aplicação em que as regras deveriam ser aplicadas de maneira totalmente flexível, podendo ser totalmente desconsideradas¹⁷⁴.

É ainda Ávila quem aponta as razões ao equívoco, como modelos gerais de aplicação de normas jurídicas, dos modelos do formalismo puro, do particularismo sensível às regras e do particularismo puro. Em didática síntese:

- a) quanto ao *formalismo puro*, o modelo seria equivocado por não levar em consideração os diferentes tipos de regras, as suas diferentes finalidades e os seus diferentes efeitos, impedindo que o aplicador considere elementos que seriam imprescindíveis à adequada aplicação da norma;
- b) quanto ao *particularismo sensível às regras*, o modelo seria equivocado por acabar transfigurando efetivas normas jurídicas em meros conselhos ou recomendações morais. Com isso, a regulação do tema seria transferida, quase que integralmente, do legislador para o aplicador; e

¹⁷¹ Na metáfora do autor, as regras funcionariam como muros de presídios de segurança máxima. (ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 44.)

¹⁷² Na metáfora do autor, as regras seriam representadas pelos marcos de “salto com vara”, somente passíveis de superação com muito esforço e com a utilização de equipamentos especiais. (ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 45.)

¹⁷³ Na metáfora do autor, as regras seriam representadas pelos marcos de uma “corrida com obstáculos”, passíveis de superação com algum esforço individual dos atletas, sem a necessidade de equipamentos especiais. (ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 45.)

¹⁷⁴ Apesar de não constar metáfora no texto original para tal hipótese, parece ser possível associar tal modelo a uma “corrida sem obstáculos”. As regras teriam sido eliminadas junto com os *obstáculos*.

- c) quanto ao *particularismo puro*, o modelo seria equivocado por acabar eliminando qualquer utilidade que as regras poderiam ter. O Direito deixaria de ser Direito pela perda de seu caráter prescritivo.

Ainda segundo o autor, o modelo de aplicação chamado de *positivismo presumido* ou *positivismo ético* seria o que melhor explica como deve ser a atividade interpretativa, ao preservar a forma normativa das regras jurídicas, permitindo a derrotabilidade das regras apenas mediante razão grave, devidamente comprovada e que não seja possível originar efeito sistêmico de grave insegurança.

Tal classificação teórica permite concluir que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar os casos concretos ora examinados, ao invés de flexibilizar o próprio *mandamento constitucional tributário*, no campo da *interpretação*, poderia ter atuado no campo da *aplicação*. Com isso, poderia, por exemplo, ter decidido que, apesar de o rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 ser taxativo, sob pena de contrariedade ao próprio sistema constitucional de competências tributárias, para aquelas situações específicas, considerando a necessidade de *preservação de coerência e segurança do próprio sistema jurídico*, tal regra deveria ser relativizada, mantendo-se, de algum modo, a cobrança.

Para tanto, poderia o Supremo Tribunal Federal, por exemplo – em qualquer caso cuidando de fundamentar juridicamente sua decisão:

- a) ter expressamente *excepcionado* da regra da taxatividade das bases de cálculo constitucionais tributárias tão somente às exações ali concretamente discutidas¹⁷⁵;
- b) ter *modulado temporalmente* os efeitos da decisão, determinando que a cobrança só valeria até o julgamento dos referidos temas¹⁷⁶; ou

¹⁷⁵ A excepcionalidade, como fator relevante à decisão judicial, restou adotada pelo Supremo Tribunal, por exemplo, para justificar sua atuação originária em ações discutindo a imunidade recíproca (STF, Questão de Ordem na ACO n. 515/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, jul. 04.09.2002, DJ: 27.09.2002). Foi também argumento utilizado ao convalidar a controvertida *desvinculação de receitas da União*, ou “DRU” (STF, ADPF n. 523/DF, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, jul. 08.02.2021, DJe: 17.02.2021).

¹⁷⁶ A modulação com efeitos *ex nunc* é técnica de julgamento corrente no Supremo Tribunal Federal. Foi utilizada pela Corte, por exemplo, no julgamento do tema 962 de repercussão geral, nos autos do RE n. 1.063.187/SC, no qual restou fixada a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Foi também utilizada no paradigmático precedente proferido no julgamento do tema 69 de repercussão geral, apreciado nos autos do RE n. 574.706/PR, no qual se fixou o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.

- c) ter *modulado temporalmente os efeitos da decisão para o futuro*, concedendo prazo ao Poder Legislativo para que, em período razoável, editasse nova lei instituindo contribuições sobre as bases de cálculo constitucionalmente permitidas¹⁷⁷.

Essa, todavia, não foi a postura adotada pela Suprema Corte. Temendo as consequências que poderiam advir do reconhecimento da inconstitucionalidade das exações – consequências, todavia, relacionadas quase que exclusivamente à subsistência dos órgãos por elas financiados¹⁷⁸ –, acabou por adotar interpretação que, subjungando a redação constitucional, flexibiliza (e, portanto, vulnera) suas disposições. Tudo isso em tema que se sabe caro ao constituinte brasileiro, como assim o é o tema das competências tributárias.

Naturalmente, certo é que novas considerações poderiam ser opostas a cada uma das soluções alternativas ora propostas, em tentativa de demonstrar o equívoco em se adotá-las. Entretanto, qualquer uma destas soluções alternativas promoveria uma deformação menor do Sistema Constitucional Tributário do que a promovida pela posição que acabou prevalecendo na Corte. Quanto à decisão efetivamente tomada, dois apontamentos sobrelevam-se:

- a) toda decisão judicial, mas, principalmente, decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, para além de solucionar um caso concreto, emite uma orientação para os casos futuros¹⁷⁹. Com isso, fecham alternativas possíveis de significado que, antes da decisão, seriam possíveis¹⁸⁰; e
- b) a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nesse exemplo concreto, analisou as consequências de modo *parcial*¹⁸¹, já que foram analisadas e privilegiadas apenas as consequências a que estariam sujeitas as entidades financiadas pelas exações *sub*

¹⁷⁷ A modulação de efeitos prospectiva – apesar de contestável e, de fato, contestada – não é realidade estranha à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Foi adotada pela Corte, por exemplo, no precedente em que analisou o selo de autenticidade do Fundo de Apoio ao Registro Civil de Pessoas Naturais (FUNAPREN), nos autos da ADI n. 5.288/PR, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, jul. 22.11.2021. Naqueles autos, a declaração de inconstitucionalidade teve eficácia prospectiva, produzindo efeitos somente após doze meses contados da data de publicação da ata de julgamento. Mesma técnica restou utilizada no julgamento da ADC n. 49, em cujos autos se analisou a incidência do ICMS sobre circulação física de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte.

¹⁷⁸ Vide tópico 3.3.1.

¹⁷⁹ Basta ver que o caso CIDE-SEBRAE serviu de precedente para o caso CIDE-INCRA; e ambos os casos, em conjunto, serviram de fundamento ao caso da contribuição da Lei Complementar n. 110/2001 (vide item 1.2.4).

¹⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁸¹ Vide item 3.3.1.

judice. Não consta dos votos vencedores qualquer análise de consequência em relação à própria *integridade e coerência* do Sistema Constitucional Tributário como um todo.

Quanto ao primeiro apontamento (orientação que o Supremo Tribunal Federal passa aos casos futuros), apesar de a questão da exemplificação das bases de cálculos tributárias não ter sido levada para a *tese* fixada, foi fundamento central dos votos vencedores. Com isso, há decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de repercussão geral, *flexibilizando* expressa enumeração constitucional, em matéria de fixação de competência tributária.

Logo, poder-se-ia se questionar: *caso o Poder Legislativo institua CIDE sobre apostas on-line, ou sobre pensões e vencimentos, ou, ainda, sobre doações* – ou seja, materialidades não abarcadas pelo rol constitucional –, *o mandamento do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 terá sido infringido?*

Ademais: *qual critério interpretativo-argumentativo permitiria, legitimamente, que fosse possível diferenciar o rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, do rol do art. 195, I, da CR/1988, no sentido deste ser taxativo e aquele ser exemplificativo?*

Questionar-se-ia, ainda: *previamente a futura decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal, seria possível saber quais enumerações constitucionais sobre competências tributárias são exemplificativas e quais são taxativas?*

A atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, construída a partir dos precedentes ora analisados, deixa todos esses questionamentos sem resposta¹⁸². A conclusão provisória é a de que a resposta a cada uma dessas indagações será positiva ou negativa a depender da decisão do Supremo Tribunal Federal que vier a ser proferida, *no futuro*, a respeito. A normatividade constitucional, construída a partir de argumentos linguístico-textuais e sistemáticos, tornou-se insuficiente para fornecer resposta a tais questões de fundamental importância¹⁸³.

¹⁸² Parece aqui ter cabimento as seguintes palavras de Greco – com as quais temos dificuldades em concordar, sobretudo por aceitar, com naturalidade, a *frequência dos desvios das decisões concretas como elemento natural do Direito*: “Realmente, na medida em que o ordenamento é permanentemente construído pelas decisões concretas, *antes delas não é possível afirmar categoricamente qual será o seu teor, embora se espere que elas não se desviem demasiadamente de determinado norte*. A possibilidade e a frequência dos desvios são incontestes e assumidas como elemento natural ao Direito.” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 48, grifo nosso).

¹⁸³ De modo, talvez, paradoxal, as seguintes palavras de André Rocha bem resumem o que disso decorre: “essa busca de refúgio na lei denota uma acentuada desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito.” (ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 127, p. 51-78, jan./fev. 2024, p. 59).

Quanto ao segundo apontamento (parcialidade na análise das consequências), os votos vencedores se esmeraram em analisar os prejuízos à subsistência das entidades financiadas pelas exações discutidas em juízo. Entretanto, qualquer outra consequência, para além da imprescindibilidade da arrecadação, não foi sopesada ou mesmo considerada¹⁸⁴.

Diante disso, ao menos um questionamento mereceria ter sido feito, ou seja: *qual a consequência desta decisão para o Direito Tributário brasileiro?*

Em complemento, poder-se-ia ainda se questionar: *a coerência e integridade do Sistema Constitucional Tributário brasileiro é, em maior medida, preservada ou, lado outro, enfraquecida, com a decisão pelo caráter exemplificativo das enumerações constitucionais de bases de cálculo tributárias?*

Ao deixar sem respostas tais indagações, o Supremo Tribunal Federal assume para si o *custo institucional*¹⁸⁵ de se privilegiar (i) argumentos institucionais transcendentais ao ordenamento jurídico e (ii) argumentos não institucionais ou meramente práticos, sobre (iii) argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico.

O enfretamento oportuno das considerações aqui levantadas, seja pelo Poder Judiciário ou mesmo pela doutrina, poderia, em alguma medida, contribuir para o fortalecimento institucional da legitimidade da Corte. Afinal, “[é] pela via das teorias da argumentação jurídica que o Judiciário, mesmo carente da representação democrática característica do Poder Legislativo, pode legitimar as normas jurídicas que ele deixa assentadas em suas decisões”¹⁸⁶. Noutras palavras, a legitimidade da decisão judicial está insculpida precisamente na fundamentação *jurídica* de suas decisões, não podendo dela prescindir.

¹⁸⁴ Vide item 3.3.1.

¹⁸⁵ O que é feito em um momento de indisfarçável questionamento popular da legitimidade da Corte Constitucional brasileira, como evidenciam os lastimáveis eventos ocorridos em 08 de janeiro de 2023. Em paralelo, não é escassa, hodiernamente, a literatura que resgata os deveres institucionais correlacionados às prerrogativas da Corte e de seus Ministros. A título meramente exemplificativo – sendo aqui a *exemplificação* técnica apropriada à finalidade pretendida: RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. *Os onze: o STF, seus bastidores e suas crises*. São Paulo: 2019; LUNARDI, Fabrício Castagna. *O STF na política e a política no STF: poderes, pactos e impactos para a democracia*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020; ARGUELHES, Diego Werneck. *O Supremo: entre o direito e a política*. Rio de Janeiro: História Real, 2023; RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. *O Tribunal: como o Supremo se uniu ante a ameaça autoritária*. São Paulo: Companhia das Letras, 2023; MENDES, Conrado Hübner. *O discreto charme da magistrocracia: vícios e disfarces do judiciário brasileiro*. São Paulo: Todavia, 2023.

¹⁸⁶ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 541.

Sobretudo porque, como demonstrou Bitar¹⁸⁷, não são óbvias as respostas às seguintes indagações: *Por que, se a Constituição é suprema, tal supremacia é decretada pelo Judiciário? Ainda: Por que foi investido no Judiciário o direito (ou o dever) de declarar inválidos os atos inconstitucionais?*

Acerca da temática especificamente apreciada neste trabalho, aumenta o encargo argumentativo do Supremo Tribunal Federal a constatação de serem incompatíveis com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro enumerações sobre competência tributária que nada enumerassem, como se passa a demonstrar.

¹⁸⁷ BITAR, Orlando. A lei e a constituição: alguns aspectos do controle jurisdicional de constitucionalidade. *In.* BITAR, Orlando. *Obras completas de Orlando Bitar: estudos de direito constitucional e direito do trabalho*. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1996 [1951], p. 446-666, p. 496 e ss.

3 O ROL DO ART. 149, § 2º, III, “A” DA CR/1988, DISPONDO SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PODERIA SER EXEMPLIFICATIVO?

3.1 Enumerações taxativas (*numerus clausus*) x exemplificativas (*numerus apertus*).

A expressão *numerus clausus* serve, atual e historicamente, para designar regime existente em universidades europeias, no sentido de *limitação* de vagas naquelas mesmas universidades¹⁸⁸. Há relatos, também, de se tratar de regime relacionado a políticas xenófobas, no sentido de *limitar o número* de determinadas categorias de alunos – como judeus¹⁸⁹.

Em contraposição, o termo *numerus apertus* serve para designar o sistema em que não há limite fixo ou preestabelecido para o número de vagas ofertadas, permitindo inclusão ampla, sem reservas. O número total de admissões, portanto, é aberto, sem prefixação de quantidade.

No contexto do direito, apesar de se tratar de concepção anterior, afirma-se que a expressão *numerus clausus* teria sido utilizada pela primeira vez em 1930 com Philipp Heck e, depois, por Franz Wieacker em 1938¹⁹⁰. É compreendida como sinônimo de *enumeração taxativa, lista fechada, rol exaustivo*. Por outro lado, a expressão *numerus apertus* é entendida como *enumeração exemplificativa, lista aberta, rol exemplificativo*.

Assim, por coerência metodológica, é correto supor que as enumerações taxativas têm prevalência nas partes rígidas ou inflexíveis do sistema jurídico¹⁹¹, ao passo que as enumerações exemplificativas terão maior espaço nas partes flexíveis, abertas, desse mesmo sistema¹⁹².

Por isso, ao exemplificar hipóteses de *numerus apertus*, cita a doutrina comumente exemplos relacionados com (i) a liberdade privada de contratação¹⁹³; (ii) garantias e direitos

¹⁸⁸ Nesse sentido, é ver: RIBEIRO, Darcy. *A Universidade Necessária*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1969.

¹⁸⁹ Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/Numerus_clausus Acesso em: 23 out.2024.

¹⁹⁰ STRUYCKEN, T.H.D. The Numerus Clausus and Party Autonomy in the Law of Property. In: WESTRIK, Roel; VAN DER WEIDE, Jeroen. *Party Autonomy in International Property Law*. Munich/Germany: European Law Publishers, 2011, pp. 59-60. *apud*. OLIVEIRA, Carlos E. Elias de. Numerus clausus e direitos reais: Origem, histórico e experiência da Holanda, do Reino Unido e de outros países - Parte I. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-de-direito-privado-estrangeiro/408136/numerus-clausus-experiencia-da-holanda-reino-unido-e-outros-paises> Acesso em: 20 dez.2024.

¹⁹¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

¹⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 17.

¹⁹³ MASCARENHAS, Débora de Carvalho; NEVES, Rúbia Carneiro. Sociedade limitada: o direito de recesso no Código Civil de 2002. *Meritum*: revista de direito da FHC/FUMEC, v. 3, n. 1, jan./jun. 2008. Disponível em: <https://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/779> Acesso em: 03 jan.2025.

constitucionais passíveis de reconhecimento, além daqueles expressamente previstos¹⁹⁴; (iii) direitos individuais¹⁹⁵; (iv) hipóteses de responsabilização civil¹⁹⁶ etc.

Já como exemplo de *numerus clausus* são trazidos exemplos como (i) *os direitos reais*¹⁹⁷, no âmbito do direito privado¹⁹⁸; (ii) as hipóteses de dispensa de licitação, no âmbito do direito administrativo¹⁹⁹; (iii) as hipóteses de dispensa por justa causa, no âmbito do direito do trabalho²⁰⁰; (iv) as imposições de penalidades ou de tributos, no âmbito do direito penal e tributário, respectivamente²⁰¹.

Nesse ponto, o paralelo que se pode estabelecer com a questão dos *tipos e conceitos* no direito parece evidente. Parece perfeitamente possível se dizer que, nos campos em que, por exigência metodológica²⁰², há a prevalência dos *conceitos*, haverá, de igual maneira, a presunção de que as enumerações, principalmente quando relacionadas àqueles conceitos,

¹⁹⁴ ASCENSÃO, José de Oliveira. *A Tipicidade dos Direitos Reais*. Lisboa: Petrony, 1968; MEIRELES, Rose Melo Vencelau. Em busca da nova família: uma família sem modelo. In: TEPEDINO, Gustavo; FACHIN, Luiz Edson. *Pensamento Crítico do Direito Civil Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 215-226.

¹⁹⁵ O pretenso caráter taxativo das hipóteses de cabimento de agravo de instrumento, previstas nos incisos I a XIII, e parágrafo único do art. 1.015 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), por envolver a preservação de direitos dos litigantes, que poderiam perecer quando do julgamento futuro da apelação, restou mitigado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp nº 1.704.520/MT, Rel. Min. Nancy Andrighi, Corte Especial, jul. 05.12.2018, DJe: 19.12.2018 – tema 988 de recursos repetitivos).

¹⁹⁶ A controvérsia acerca do caráter exemplificativo ou taxativo do rol de procedimentos e eventos em saúde elaborado pela Agência Nacional de Saúde (ANS), decorre da tentativa de responsabilização dos Planos e Seguros de Saúde na consecução dos contratos por eles mantidos. Se o rol for exemplificativo, as hipóteses de responsabilização são mais amplas; se for taxativo, responderão os Planos e Seguros de Saúde exclusivamente pelos procedimentos constantes do rol. Sobre o tema: STJ, EREsp n. 1.886.929/SP, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Segunda Seção, jul. 08.06.2022, DJe: 03.08.2022.

¹⁹⁷ MILAGRES, Marcelo de Oliviera. *Manual de Direito das Coisas*. 5. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2024; GONDINHO, André Pinto da Rocha Osório. *Direitos reais e autonomia da vontade: o princípio da tipicidade dos direitos reais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

¹⁹⁸ BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Coisas*. vol. I. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2003.

¹⁹⁹ ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Constitucionalidade das contribuições destinadas ao custeio do Sebrae à luz das alterações promovidas pela emenda constitucional nº 33/2001 e dos termos do recurso extraordinário nº 603624. *Revista Direito UNIFACS – Debate Virtual*, v. 231, set./2019. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/6335> Acesso em: 04 jan.2025.

²⁰⁰ Art. 482 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei n. 5.452/1943).

²⁰¹ “Os delitos são enumerados em rol classificatório, exaustivo. Não são objeto, então, de uma tipologia, a qual jamais extinguiria o conceito de crime. Ao contrário, *as espécies penais exaurem o conceito de ilícito penal*, de tal modo que uma espécie incriminadora não pode ser deduzida da totalidade do sistema jurídico, não pode ser descoberta ou “implícita” no ordenamento positivo, tampouco resultar de um arranjo ou fusão de notas diferenciadoras de uma e outra espécie (forma mista). A taxonomia penal é fundamentalmente legislativa, mas sua precisão é completada pela jurisprudência e pela ciência penal.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1986], p. 237.

²⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por “tipos” as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação de poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo e Salvador: Malheiros e JusPodivm, 2021, p. 176-200.

seriam taxativas. Por outro lado, nos campos jurídicos em que, por razões metodológicas, prevalecem os *tipos*, haverá maior abertura para que as enumerações possam ser tomadas por meramente exemplificativas, não exaustivas²⁰³.

Afinal, “[à] proporção em que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação, o tipo em conceito”²⁰⁴. E porque não dizer, as exemplificações em taxatividades; os *numerus apertus* em *numerus clausus*.

A presunção pelo caráter meramente exemplificativo se dá quando o intuito da enumeração é *esclarecer, especificar, completar o ensinamento com o auxílio de exemplos*. Por outro lado, *se os motivos e os fins do dispositivo se restringem aos casos expressos*, ou se há prevalência da *exegese estrita*, presume-se se tratar de enumeração taxativa²⁰⁵.

Possível se concluir, assim, ser o Direito Tributário mais relacionado à ideia de *numerus clausus* do que relacionado à abertura e flexibilidade presentes na ideia de *numerus apertus*. Dentro do Direito Tributário, ainda há campo em que há maior *rigidez e exaustividade* do sistema jurídico, que é precisamente a repartição constitucional de competências tributárias²⁰⁶. Com isso, tal campo, em específico, estaria ainda mais intimamente relacionado com os *numerus clausus*, havendo pouco ou quase nenhum espaço reservado aos *numerus apertus* na especificação das materialidades tributáveis.

Não deixa de ser sintomático desta característica do Sistema Constitucional brasileiro o caráter taxativo da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a despeito de se permitir a interpretação extensiva das atividades listadas²⁰⁷. Trata-se de exemplo em que a rigidez da repartição de competências tributárias é transplantada da Constituição para a legislação complementar – e, de certo modo, também para a legislação ordinária²⁰⁸.

²⁰³ BREYNER, Frederico Menezes. *Competência tributária e modelos de categorização: tipos, conceitos e protótipos*. São Paulo: Editora Dialética, 2022, p. 125.

²⁰⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1986], p. 138.

²⁰⁵ MAXIMILIANO, Calos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 23. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022, p. 88.

²⁰⁶ FERREIRA, Emanuel Melo. O positivismo presumido de Frederick Schauer e sua aplicação na interpretação judicial das regras de competência constitucionais. *Revista Brasileira de Filosofia do Direito*, v. 5, n. 1, p. 37-53, 2019. DOI: 10.26668/IndexLawJournals/2526-012X/2019.v5i1.5438. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/filosofiadireito/article/view/5438>. Acesso em: 25 out. 2024.

²⁰⁷ Tese 296 – É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

²⁰⁸ Seguindo a sistemática de *derivação e positivação*, como proposta por Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014).

3.2 A opção constitucional pela técnica da vinculação da competência tributária às materialidades especificadas tem caráter prescritivo, logo, precisa ser respeitada.

A CR/1988, ao dispor sobre competência tributária, determina como deve ser seu exercício. Nas palavras de Roberto Barroso²⁰⁹: “Não é próprio de uma norma jurídica sugerir, recomendar, aconselhar, alvitrar. Normas jurídicas e, *ipso facto*, normas constitucionais contém comandos, mandamentos, ordens, dotados de força jurídica e não apenas moral”.

Assim, por exemplo, são listados: (i) os entes tributantes; (ii) os tributos relativos a cada um deles; (iii) as hipóteses de imunidade; (iv) as materialidades tributáveis e, em alguns casos, (v) as bases de cálculo.

Ao assim proceder, a CR/1988 estabelece *a priori* como deve ser – e *pari passu*, como não deve ser²¹⁰ – a instituição e cobrança dos tributos. Há verdadeiro regramento da competência tributária, mediante sua rígida, exaustiva e indelegável repartição entre os entes federados²¹¹. A flexibilização desta repartição, para além de abrir espaço a possível extrapolação de competências alheias (ou seja, abre-se espaço para que a União adentre à competência de Estados; ou que os Estados acabem por usurpar a competência de Municípios etc.), contribui para o enfraquecimento da normatividade constitucional.

No caso das materialidades das CIDES e contribuições sociais, tendo o constituinte derivado se valido da técnica da *vinculação a uma materialidade específica*, consistente na especificação da base econômica²¹², “a Constituição restringe a competência conferida à tributação de um determinado fato-signo de capacidade contributiva”²¹³. Daí decorrer o

²⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 219.

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

²¹¹ Vide item 2.2.1 e item 2.2.2.

²¹² “Isso significa que o Congresso Nacional adotou, em tais hipóteses, o modelo de validação causal, prevendo a base de cálculo possível e, por conseguinte, a materialidade, à medida que aquela é uma dimensão desta. Sendo assim, após o advento da Emenda nº 33 foram combinadas as duas técnicas de validação para as contribuições interventivas, seguindo-se o modelo previsto para as contribuições de seguridade social (CF, art. 195).” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. *Revista dialética de direito tributário*, n. 81, jun./2002, p. 74-79, p. 76).

²¹³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/01 e os seus reflexos tributários. *Revista dialética de direito tributário*, n. 149, fev./2008, p. 16-26, p. 19.

conteúdo *restritivo* das disposições constitucionais que estabelecem bases de cálculo tributárias, estando o legislador ordinário jungido “à eleição de uma das bases de cálculo que indica de forma taxativa”²¹⁴.

A conclusão pela mera *exemplificação* das bases de cálculo, portanto, é ideia estranha ao regramento constitucional das competências tributárias. A conclusão certamente seria corroborada por Maximiliano que, ao tratar especificamente da interpretação de leis fiscais, consignou que, regra geral, devem ser interpretadas como disposições *taxativas*. É ver:

Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente *taxativas*; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de *ordem pública, imperativas* ou *proibitivas*, e afetam o livre-exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, *estrito. (destaques originais)*²¹⁵

Esclarecidos tais pontos, resta investigar se os principais fundamentos da corrente vencedora no Supremo Tribunal Federal teriam a força necessária para trazer a exemplificação das bases de cálculo ao regramento constitucional das competências tributárias, superando a taxatividade presumida das disposições constitucionais nesse tema. Examina-se, portanto, por outro ângulo, se a Suprema Corte se desincumbiu de seu ônus argumentativo, ao vulnerar característica tão essencial do Sistema Tributário brasileiro.

3.3 Análise crítica dos fundamentos apontados pelo Supremo Tribunal Federal para o caráter exemplificativo das bases de cálculo listadas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988.

3.3.1 Primeiro fundamento: as consequências advindas da inconstitucionalidade de outras bases de cálculo além das expressamente previstas seriam excessivamente gravosas às entidades financiadas, provocando o desmantelo do estado social.

O argumento pelas consequências, no sentido de que a inconstitucionalidade de outras bases de cálculo para além das expressamente previstas traria efeitos excessivamente gravosos às entidades financiadas²¹⁶, consolida *núcleo duro* da fundamentação vencedora no Supremo

²¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 108-109.

²¹⁵ MAXIMILIANO, Calos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 23. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022, p. 300.

²¹⁶ Nesse sentido: ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. O fim do Sistema Constitucional Tributário como conhecemos hoje? Não recepção da contribuição ao Sebrae a partir da EC 33/01? *Migalhas*, 15 setembro 2020. Disponível

Tribunal Federal. É argumento que perpassa todos os votos pela exemplificação do rol constitucional das bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais.

Acerca desse argumento, é necessário ressaltar um ponto de crucial importância: toda vez que um “tributo” for invalidado, em regra, se sucederá que: (i) sua arrecadação está proibida; e (ii) se arrecadado, o foi ilegitimamente, precisando ser devolvido.

Em primeira conclusão, portanto: a inconstitucionalidade tributária, essencialmente, é – e deve ser – desfavorável, prejudicial, custosa, ao poder tributante *arbitrário*.

Por isso, a necessidade de fazer frente à devolução de valor indevidamente recolhido não pode ser argumento para se afastar a inconstitucionalidade do tributo²¹⁷ – sob pena de se chegar à esdrúxula conclusão de que não seria possível o controle constitucional/judicial de tributo arrecadado, pelo risco que representaria a restituição do indébito ao poder tributante²¹⁸.

Analogamente, seria argumento equivalente aos extraíveis dos seguintes exemplos: (i) em ação de paternidade, esta não poderia ser reconhecida, ante o elevado ônus que representaria o pagamento retroativo de verba a título de pensão alimentícia; (ii) em ação de indenização, o dano não poderia ser reconhecido, ante o elevado prejuízo que representaria ao agente causador do dano; (iii) em ação de reintegração de posse, o esbulhador não poderia ser expulso, ante os prejuízos que daí adviriam à sua moradia; (iv) em ação criminal, o réu não poderia ser condenado, ante os prejuízos à sua liberdade ao cumprir pena em regime fechado.

A falácia por detrás de todas essas formulações hipotéticas é evidente. Claro que o pagamento indevido de tributo levará à sua restituição pelo erário. Justamente por isso é ilógico se argumentar que o impacto nas contas públicas, ou nos serviços financiados, para se fazer frente à restituição do indébito, seria, em alguma medida, impeditivo à invalidação de exigência tributária e, de algum modo, fundamento à manutenção de tributo inconstitucional²¹⁹.

em: [https://www.migalhas.com.br/depeso/333317/o-fim-do-sistema-constitucional-tributario-como-conhecemos-
hoje--nao-recepcao-da-contribuicao-ao-sebrae-a-partir-da-ec-33-01](https://www.migalhas.com.br/depeso/333317/o-fim-do-sistema-constitucional-tributario-como-conhecemos-
hoje--nao-recepcao-da-contribuicao-ao-sebrae-a-partir-da-ec-33-01) Acesso em: 04 jan.2025.

²¹⁷ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo Judicial no Direito Tributário Brasileiro*. Série doutrina tributária n. XXXV. São Paulo: IBDT, 2021.

²¹⁸ “[...] a preservação da segurança jurídica não se confunde com blindagem orçamentária, de modo que perdas arrecadatórias não constituiriam, em si, argumento válido ou suficiente para se conferir efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias.” (DOMINGUES, Paulo Sérgio. *Doutrina*: edição comemorativa, 35 anos Superior Tribunal de Justiça. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2024, p. 875-890, p. 886).

²¹⁹ Por isso afirma Ávila que “o emprego da arrecadação como finalidade/fim [...] serve apenas para provocar um único efeito: incrementar a arrecadação”. (ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. 3. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 95).

Assim, analisar a taxatividade das bases constitucionais a partir da lógica de eventual prejuízo ao erário, ou aos entes financiados, é método argumentativo-interpretativo impróprio²²⁰. Ao assim proceder, inaugura-se tendência de se admitir excrescências jurídicas, sob o pretexto dos prejuízos que adviriam de sua invalidação.

Ademais, ainda sob a ótica das consequências, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no caso concreto, analisou as possíveis consequências de sua decisão de modo *parcial*, já que foram analisadas – e, por fim, privilegiadas – apenas as consequências a que estariam sujeitas as entidades financiadas pelas exações *sub judice*. Todas as demais consequências, para além das arrecadatórias, não foram levadas em conta²²¹.

Exemplo importante de consequência desconsiderada foi a relativa aos impactos sobre o próprio Sistema Tributário brasileiro, da adoção, pela Suprema Corte, de entendimento pelo qual bases de cálculo tributárias constitucionais poderiam ser meramente exemplificativas²²².

Trata-se, como se pretendeu evidenciar ao longo deste trabalho, de conclusão inconciliável com o Sistema Tributário Nacional, tal como desenvolvido ao longo dos anos pela jurisprudência, pela doutrina – e pelo próprio texto constitucional.

O que este entendimento da Suprema Corte representou, portanto:

- a) *para a normatividade do direito? Para a integridade e coerência do Sistema Constitucional Tributário nacional?*
- b) *para os jurisdicionados? Para os contribuintes? Para os advogados? Será que todos eles interpretam – e confiam – na Constituição Federal do mesmo modo, após a manifestação do Supremo Tribunal Federal?*
- c) *para a doutrina especializada, que historicamente reafirmou a rigidez, o detalhamento, a exaustividade, do regramento tributário insculpido na Constituição?*
- d) *para os Entes tributantes? Será que o legislador tributário interpreta – e respeita – a Constituição Federal do mesmo modo, após a decisão da Suprema Corte?*

Esses exemplos representam importantes consequências que não foram analisadas nos julgamentos aqui analisados. Nota-se, em verdade, que a decisão judicial, quando baseada nas consequências, enseja movediço campo argumentativo-decisório, que aumenta o poder do

²²⁰ Em sentido contrário: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. Noeses: São Paulo, 2012.

²²¹ Vide item 2.3.3.

²²² Questionamento adiantado no item 2.2.3.

juiz, na medida em que se desvincula da normatividade constitucional para se imiscuir na apreciação de oportunidade e conveniência da decisão que virá a proferir. Altera-se o mandamento constitucional por conta dos efeitos indesejados – ou desejados – pelo juiz.

Em paralelo, apesar de constar do voto da Relatora no precedente CIDE-SEBRAE considerações pessoais sobre a temática, bem como a questão ter sido levantada no voto oral do Ministro Ricardo Lewandowski²²³, certo é que – corretamente, na visão deste trabalho – não foram relevantes à deliberação da Corte as consequências advindas da tributação da folha de salários. Noutras palavras, não foi determinante para a Corte, seja para a corrente vencedora ou vencida, o fato de ser positiva ou negativa a tributação da folha de salários.

Assim, hipotética argumentação no sentido de que a tributação da folha de salários seria atrasada, ultrapassada, ineficiente, desestimulante do trabalho formal, contrária à tendência mundial – e, portanto, causadora de consequências indesejadas –, não foi relevante à manutenção ou à extinção das CIDES ali analisadas.

Igualmente, também não foi relevante à deliberação da Suprema Corte, por exemplo, o fato de a Emenda Constitucional n. 33/2001 ter aberto espaço à criação da CIDE-combustíveis, levando para a competência da União Federal materialidade que, na redação original da CR/1988, estava na competência dos municípios²²⁴. Afinal, a competência para a instituição do chamado Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC) foi municipal até a Emenda Constitucional 3/1993²²⁵.

Argumentos com tais vieses não seriam meramente retóricos, hipotéticos. De certo modo, há sim consequências indesejáveis relacionadas à tributação da folha de salários²²⁶, como demonstra o recente embate em torno da prorrogação ou não da desoneração da folha de salários no Brasil, envolvendo a sociedade civil, o Poder Legislativo e o Poder Executivo²²⁷.

²²³ STF. *Sessão Plenária – 23.09.2020*. YouTube, 27.09.2020, 1:38 ss.. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=yn7eo00V1PI&t=2408s> Acesso em: 14 jan.2025

²²⁴ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusulas pétreas financeiras e tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019, p. 61.

²²⁵ STF, ARE n. 633.316/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, jul. 07.02.2012, DJe: 16.03.2012.

²²⁶ Alguns deles foram apontados por Lobato (LOBATO, Valter de Souza. O Regime jurídico constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. *Tese de Doutorado* (UFMG), 2014, p. 298 e ss.).

²²⁷ Após disputas entre o Governo Federal (com posição originária contrária à prorrogação) e o Congresso Nacional (majoritariamente favorável à prorrogação), restou, por fim, sancionada a Lei n. 14.973/2024, que manteve a desoneração da folha de empresas de dezessete setores até o final de 2024, com a retomada gradual da tributação a partir de 2025. Por referida sistemática, as empresas abrangidas poderiam optar pelo pagamento de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), em alíquotas que variavam de 1% a 4,5%, em

Ocorre que, ao se argumentar pelas consequências, *não seria necessário que, inclusive as consequências decorrentes da tributação da folha de salário, ou da concentração na União de base outrora tributada pelos municípios, fossem levadas em conta pela Corte? Por que apenas aquelas consequências – e não essas; ou mesmo outras – puderam ser levadas em conta pela Suprema Corte, ao apreciar a temática em voga?*

O que se nota, pois, é que as várias possíveis consequências da decisão que viria a ser produzida nos precedentes aqui analisados, restaram reduzidas às consequências arrecadatórias²²⁸, no sentido do prejuízo que eventual inconstitucionalidade imporá aos entes financiados, levando ao suposto *desmantelo do estado social*²²⁹.

Nesse ponto, emerge fator que, igualmente, deixou de ser apreciado pela Suprema Corte, a saber: a possibilidade de que novo tributo, seja imposto ou contribuição, pudesse vir a ser instituído pelo Congresso Nacional, para *substituir* a fonte de arrecadação representada pela folha de salários. Ou seja, tinha o poder tributante a prerrogativa de *reinstaurar* a fonte arrecadatória, caso viesse a ser invalidada pelo Poder Judiciário.

Os exemplos de inovações legislativas para *reintroduzir* na ordem jurídica tributação invalidada pelo Poder Judiciário são fartos. Permite-se sejam trazidos apenas três, de relevo:

- a) a Emenda Constitucional n. 20/1998, que *constitucionalizou* a incidência das contribuições à seguridade social inclusive sobre a receita²³⁰, após manifestações desfavoráveis do Supremo Tribunal Federal à exação²³¹;
- b) a Lei Complementar n. 110/2001, que criou contribuição social destinada a suprir necessidade de complementação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)²³², após o Supremo Tribunal Federal ter determinado a recomposição das perdas sofridas

substituição à contribuição previdenciária apurada à alíquota de 20% sobre a folha. Nesse sentido:

<https://www.jota.info/tributos/cprb-o-que-e-e-como-e-calculada> Acesso em: 04 jan.2025.

²²⁸ Para fins argumentativos, ainda que se alegasse que a Suprema Corte apenas estava observando o mandamento extraível dos art. 20 e 21 da Lei de Introdução às normas do direito brasileiro (LINDB – Decreto-Lei n. 4657/1942), o que ora se aponta é a necessidade de que sejam levadas em conta as consequências em espectro amplo, de modo que se observe, em alguma medida, as garantias processuais da paridade de armas, contraditório, não surpresa etc. As consequências de uma decisão tributária definitivamente não se limitam às consequências às entidades financiadas; há expectativas, direitos, confiança para além da arrecadação.

²²⁹ Argumentação notadamente dotada de elevado grau de emotivismo, caracterizado pela utilização da linguagem para convencer os demais com base na emoção, e não a partir da razão (ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: JusPodivm, 2025, p. 77-78).

²³⁰ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 425 e ss.

²³¹ STF, RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 09.11.2005, DJe: 15.08.2006.

²³² STF, RE n. 878.313/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, jul. 18.08.2020, DJe: 04.09.2020 (tema 846 de repercussão geral).

pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados “Verão” (1988) e “Collor” (1989)²³³;

- c) a Emenda Constitucional n. 39/2002, que *constitucionalizou* a chamada contribuição para custeio do serviço de iluminação pública em favor dos Municípios e no Distrito Federal, após posicionamento desfavorável do Supremo Tribunal Federal à exação²³⁴.

Em resumo: uma das consequências da invalidação de um tributo, não raras vezes, é a criação de outro tributo, ajustado ao escopo constitucional, tendente a fazer frente à necessidade arrecadatória que, ao cabo, era *causa* do tributo invalidado. Tem o *poder tributário*, portanto, observadas as prerrogativas e os limites constitucionais, condições de suprir a *necessidade arrecadatória*, garantindo a manutenção das funções estatais e o custeio dos encargos sociais.

3.3.2 Segundo fundamento: a intenção da PEC formulada pelo Poder Executivo e originária da Emenda Constitucional n. 33/2001 era exclusivamente viabilizar a instituição de CIDE sobre as atividades de comercialização e importação de petróleo e seus derivados, bem como de gás natural e de álcool carburante (CIDE-combustíveis).

A corrente vencedora também argumentou que a intenção da PEC originária da Emenda Constitucional n. 33/2001, não era dispor sobre as bases de cálculo possíveis às CIDES e contribuições sociais²³⁵. Sua motivação era muito específica, destinada a possibilitar a tributação, pelo Estado brasileiro, da venda de petróleo, gás natural e biocombustíveis após a extinção do modelo de controle de preços que teria existido até dezembro de 2001.

Com isso, a intenção única da PEC formulada pelo Poder Executivo era viabilizar a instituição de CIDE sobre as atividades de comercialização e importação de petróleo e seus derivados, bem como de gás natural e de álcool carburante²³⁶.

²³³ STF, RE n. 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, jul. 31.08.2000, DJ: 13.10.2000.

²³⁴ STF, RE n. 233.332/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, jul. 10.03.1999, DJ: 14.05.1999.

²³⁵ Nesse sentido: AFONSO, José Roberto Rodrigues; CORREIA NETO, Celso de Barros. O caso da EC 33/2001, uma contribuição para a incerteza jurídica e fiscal. *Consultor Jurídico*, 10 agosto 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-10/emenda-332011-contribuicao-incerteza-juridica-fiscal/> Acesso em: 04 jan.2025.

²³⁶ De fato, a estratégia foi frutífera, tendo sido a chamada CIDE-combustíveis instituída pela Lei n. 10.336/2001, de 19 de dezembro de 2001, com efeitos a partir de janeiro de 2002. A redação legal evidencia a estreita relação entre a CIDE-Combustíveis e a Emenda Constitucional n. 33/2001, é ver: “Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere

Ocorre que, tal como reconhece a própria corrente vencedora, durante a tramitação legislativa da proposta perante o Congresso Nacional se chegou à redação, por fim, promulgada.

Nesse momento, nova questão teórica emana e precisa ser respondida: *a normatividade do direito advém da intenção da iniciativa legislativa; de sua tramitação, ou, lado outro, viria da proposição normativa aprovada pelo Congresso Nacional e que, por fim, restou transformada em “lei” (lato sensu, já que in casu norma constitucional derivada)?*

A corrente vencida enfrentou diretamente este problema, defendendo que os motivos vários, ainda que relevantes, sopesados no âmbito de debates parlamentares, não contaminariam o texto constitucional. Para o voto da Ministra Relatora Rosa Weber, por exemplo, o regramento constitucional seria dotado de generalidade e abstração, a desvincular a norma jurídico-constitucional, para fins de interpretação e aplicação, da intenção suposta do legislador²³⁷.

Pelo mesmo caminho, argumentou o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de que, ainda que se pudesse investigar os propósitos do legislador na atividade de elaboração das leis, os possíveis motivos não seriam fenômenos normativos suficientes a dirimir a controvérsia hermenêutica, servindo, quando muito, como um dos vetores para a interpretação e aplicação da norma²³⁸.

Apesar disso, a corrente vencedora defendeu que a intenção, o motivo da proposição de Emenda à Constituição seriam elementos determinantes à interpretação normativa, sendo imprescindíveis à correta apreensão do comando constitucional²³⁹.

Para bem se analisar essa questão, retoma-se o histórico da Emenda Constitucional n. 33/2001, em breve relato do percurso entre (i) a apresentação da Proposta de Emenda à Constituição pelo Poder Executivo e (ii) o texto constitucional dali resultante, por fim promulgado pelo Congresso Nacional. Como restará evidenciado, trata-se do *punctum dolens* do tema-problema ao qual se dedicou esta pesquisa, revelado em toda sua complexidade precisamente quando se constata que a revogação das preexistentes CIDES e contribuições sociais sobre folha de salários não é, em momento algum, mencionada nos documentos legislativos preparatórios à Emenda Constitucional n. 33/2001, que acabou promulgada. É ver.

os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.”.

²³⁷ Vide item 1.1.3.1.

²³⁸ Vide item 1.1.3.7.

²³⁹ Vide item 1.1.3.2; item 1.1.3.3; item 1.1.3.8.

Na Exposição de Motivos n. 509 do Ministério da Fazenda²⁴⁰, de 27.08.2000, o Ministro da Fazenda submete à apreciação do Presidente da República, PEC destinada a alterar os artigos 149 e 177 da CR/1988. Justifica que, com a proximidade da liberação do mercado nacional relativo a petróleo e seus derivados e ao gás natural, as alterações seriam necessárias como única forma de se evitar distorções tributárias entre o produto interno e o importado. A neutralidade tributária²⁴¹, portanto, entre (i) petróleo, derivados e gás natural nacionais e (ii) petróleo, derivados e gás natural importados, era a justificativa da PEC.

Em breve contextualização, falava-se em liberação do mercado nacional de petróleo (e afins) porque, até então, a interferência do Estado brasileiro na distribuição e na revenda de combustíveis automotivos contemplava o controle de preços, margens de comercialização e fretes²⁴². Havia, portanto, efetivo controle de preços pelo Estado, em política que viria a vigorar até 31.12.2001, tal como previsto no art. 69 da Lei n. 9.478/1997 (“Lei do Petróleo”), com redação dada pela Lei n. 9.990/2000. Assim, somente a partir de 01.01.2002 passaria a vigorar o regime de liberdade de preços no mercado de combustíveis automotivos.

A Presidência da República, ato contínuo, por meio da Mensagem n. 1.093, de 09.08.2000, encaminhou a PEC ao Congresso Nacional. O texto original limitava-se a alterar os art. 149 e 177 da CR/1988. Em relação ao art. 149, acrescentava o § 2º, renumerando para § 1º o parágrafo único então existente.

Ao assim proceder, previa originariamente que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput*:

- a) não incidiriam sobre as receitas decorrentes de exportação (inciso I); e
- b) poderiam incidir sobre a importação de bens ou serviços recebidos do exterior, inclusive energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis, ainda que o destinatário fosse pessoa natural (inciso II).

É ver a redação originalmente proposta ao §2º do art. 149 da CR/1988 pela PEC nº 277/2000:

²⁴⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos n. 509, de 27 de julho de 2000. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html> Acesso em: 05 jan.2025.

²⁴¹ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

²⁴² Nesse sentido: <https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/precos-e-defesa-da-concorrenca/historico-da-liberacao-dos-precos-de-combustiveis-no-mercado-brasileiro> Acesso em: 05 jan.2025.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de bens ou serviços recebidos do exterior, inclusive energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis, ainda que o destinatário seja pessoa natural, que, no caso, poderá, na forma da lei, ser equiparada a pessoa jurídica.

Já em relação ao art. 177, acrescentava o § 4º, que tratava especificamente da instituição de CIDE relativa às atividades de comercialização e de importação de petróleo e seus derivados, de gás natural e álcool carburante. Em paralelo, previa que deveriam ser observados os seguintes requisitos:

- a) a alíquota da contribuição seria *ad valorem* ou específica;
- b) a alíquota poderia ser diferenciada ou reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo; e
- c) os recursos arrecadados teriam destinação específica, na forma da lei do orçamento.

A técnica de especificação das bases a determinadas alíquotas estava na origem, portanto, limitada à CIDE sobre as atividades de comercialização e de importação de petróleo e seus derivados, bem assim de gás natural e álcool carburante. É ver a redação originalmente proposta ao §4º do art. 177 da CR/1988 pela PEC nº 277/2000:

Art. 177[...] §4º A Lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de comercialização, decorrente de revenda ou refino, e de importação de petróleo e seus derivados, bem assim de gás natural e álcool carburante, deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição será:

a) ad valorem, incidindo sobre o faturamento ou a receita bruta, no caso de comercialização e, no caso de importação, sobre o respectivo valor aduaneiro; ou

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada;

II - a alíquota poderá ser:

a) diferenciada por produto ou destinação; [...] (grifo nosso)

Iniciada a tramitação da apreciação da PEC pela Câmara dos Deputados, em 07.11.2000 a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania admitiu seu processamento. Ato contínuo, em 24.11.2000 foi criada comissão especial para apreciação da PEC, e, em 16.05.2001, foi designado como Relator da Comissão Especial – PEC 277/2000 o Deputado Basílio Villani.

Ocorre que, já durante a apreciação da PEC pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, é apresentado substitutivo à PEC originária, *alterando o escopo e a redação das*

*proposições iniciais*²⁴³. Na parte relevante ao presente caso, foram trazidas para o § 2º do art. 149 as disposições que, no princípio, constavam do § 4º do art. 177. É ver:

Art. 149 [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

[...]

III – poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, incidindo sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Para justificar a alteração topográfica do inciso I do § 4º do art. 177, para o inciso III do § 2º do art. 149, argumentou o Relator que a referência apenas à contribuição de intervenção no domínio econômico feita pelo § 4º do art. 177 poderia ensejar o entendimento de que as alíquotas *ad valorem* ou específicas *não se aplicariam a outros tributos e contribuições*, o que não seria conveniente²⁴⁴.

Ainda em sua visão, para além das CIDES, seria indispensável que se pudesse instituir alíquotas *ad valorem* ou *ad rem* também para as contribuições sociais²⁴⁵, dentre as quais as contribuições ao PIS/Cofins, a fim de alcançar plenamente os objetivos almejados com a Emenda Constitucional – que, nas palavras do próprio substituto, seria equiparar as cargas tributárias incidentes sobre os combustíveis nacionais e os importados²⁴⁶. É ver, *ipsis litteris*:

O texto do Substitutivo proposto, ao trazer esses dispositivos para o art. 149 da Constituição, procura solucionar esse problema, *reafirmando a faculdade de o legislador infraconstitucional escolher livremente, ao deliberar sobre as contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico, entre ambas as espécies de alíquotas*. (grifo nosso)²⁴⁷

²⁴³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório da Comissão Especial à PEC n. 277-A, de 2000. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=24437&filename=Tramitacao-PEC%20277/2000 Acesso: 05 jan.2025.

²⁴⁴ Repare que, nessa parte, o Relator, Deputado Basílio Villani, limita-se a afirmar, genericamente, que não seria conveniente o entendimento de que as alíquotas *ad valorem* ou específicas não se aplicariam a outros tributos e contribuições. Não há, portanto, nesse momento, restrição do entendimento do Relator a outros tributos e contribuições *incidentes exclusivamente sobre o petróleo e derivados*. Ao menos nessa parte, o mandamento é amplo, ou seja: *outros tributos e contribuições (lato sensu)*.

²⁴⁵ Ressalta-se que, para chegar a esse mesmo objetivo, poderia ter o constituinte derivado se limitado a incluir a expressão “e contribuições sociais”, ao lado das CIDES previstas no § 4º do art. 177 da CR/1988. Essa, todavia, não foi a sua escolha. Optou-se por incluir o novo regramento a todo o art. 149 da CR/1988 – e, consequentemente, às contribuições ali indicadas.

²⁴⁶ Nessa passagem, por outro lado, o Relator deixa expresso que o objetivo almejado com a Emenda Constitucional seria *equiparar as cargas tributárias incidentes sobre os combustíveis nacionais e os importados*.

²⁴⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório da Comissão Especial à PEC n. 277-A, de 2000, p. 14, grifo nosso. Disponível em:

É essa redação, por fim, que é aprovada pela Comissão Especial, pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania e, em seguida, pelo Plenário da Câmara dos Deputados, em dois turnos. Remetido o feito à apreciação ao Senado Federal, a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania aprovou o Parecer n. 1.350/2001, de relatoria do Senador Romero Jucá, favorável à PEC. Em seguida, também o Plenário do Senado Federal aprovou o texto da PEC em dois turnos, tendo sido, por fim, promulgada a Emenda Constitucional n. 33/2001, em sessão conjunta e solene do Congresso Nacional, ocorrida em 11.12.2001.

A questão, portanto, que ora se apresenta é: *a ausência de debate ou de expressa deliberação acerca dos impactos da novel redação constitucional às preexistentes contribuições sobre folha de salários, reduz o alcance da norma constitucional tal qual promulgada?*

Para a corrente vencedora no Supremo Tribunal Federal, a resposta é positiva. Fundada (i) no processo de elaboração legislativa da Emenda Constitucional n. 33/2001; (ii) na justificativa do Poder Executivo à PEC n. 227/2000; (iii) na intenção da PEC n. 227/2000 de permitir a tributação das atividades de comercialização ou importação de combustíveis, defende que a taxatividade seria aplicável apenas a tais atividades.

Ao assim proceder, a corrente vencedora no Supremo Tribunal Federal, ao fim e ao cabo, confere à norma promulgada sentido mais próximo daquele que se extraía da redação original da PEC n. 227/2000, quando a especificação das bases de cálculo a determinadas alíquotas, de fato, estava restrita a eventual CIDE sobre atividades de comercialização e de importação de combustíveis. A única diferença seria que o regramento não estava limitado à CIDE, estendendo-se também às contribuições sociais – porém, ainda assim, incidentes especificamente sobre atividades de comercialização e de importação de combustíveis.

O Supremo Tribunal Federal, portanto, decifrando a *mens legislatoris*, (i) afasta-se da redação promulgada pelo Congresso Nacional; e (ii) “corrige” a atividade legislativa, adequando-a à hermenêutica que, em sua visão, seria a adequada à situação concreta. Com isso, acaba por limitar o alcance semântico da norma constitucional – o que faz, todavia, valendo-se de conclusão estranha ao regramento das competências tributárias (ou seja, o caráter exemplificativo de bases constitucionais tributárias), como demonstra esta pesquisa.

Entretanto, nota-se que, ao longo da tramitação legislativa, novas disposições foram incluídas na redação da Emenda Constitucional n. 33/2001, por fim, promulgada. Por exemplo:

- a) a Emenda Constitucional passou a alterar também a redação do art. 155 da CR/1988 – e não mais somente a redação dos art. 149 e 177, como originariamente previsto;
- b) a Emenda Constitucional alterou a redação da alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da CR/1988, para prever que o ICMS também incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”;
- c) a Emenda Constitucional incluiu a alínea “i” ao inciso XII do § 2º do art. 155, atribuindo à lei complementar competência para “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”²⁴⁸;

Nesse ponto, nova questão emerge: *seria correto o entendimento segundo o qual, ante a intenção da PEC originária da Emenda Constitucional n. 33/2001, a regra da alínea “a” do inciso IX, ou a regra da alínea “i” do inciso XII, ambos do § 2º do art. 155 CR/1988, estariam limitadas exclusivamente às atividades de comercialização e de importação de combustíveis?*

Melhor explicando, seria correto se afirmar que:

- a) *a determinação pela qual o ICMS também incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, somente valeria para bem ou mercadoria que fosse petróleo e seus derivados, gás natural ou álcool carburante?*
- b) *ou ainda: a determinação pela qual cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço, somente valeria para bem, mercadoria ou serviço que fosse petróleo e seus derivados, gás natural ou álcool carburante?*

²⁴⁸ Esta inovação promovida pela Emenda Constitucional n. 33/2001, inclusive, serviu de fundamento para que o Supremo Tribunal Federal declarasse a constitucionalidade de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, em relação a *todas as operações internas*. Nesse sentido: STF, RE n. 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, jul. 18.05.2011, DJe: 18.08.2011 (tema 214, “a”, de repercussão geral).

A resposta é negativa. Tais mandamentos incorporados à CR/1988 pela Emenda Constitucional n. 33/2001 valem a qualquer bem, mercadoria ou serviço, não se limitando a atividades relacionadas a petróleo ou combustíveis. Deverão ser observados em toda situação em que haja a importação do exterior de qualquer bem, mercadoria ou serviço, seja por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Foi inclusive o que reafirmou o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema 171 de repercussão geral²⁴⁹, nos autos do RE n. 439/796/PR²⁵⁰. A tese ali firmada confirmava a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre importações de bens não relacionados com petróleo ou combustíveis. No caso concreto, inclusive, discutia-se a importação de *equipamento médico* por sociedade civil não contribuinte.

Em conclusão: apesar da intenção da PEC originária da Emenda Constitucional n. 33/2001, todos estes mandamentos constitucionais não estão restritos apenas à importação de combustível, mas à importação de qualquer outro bem.

De modo semelhante, a Emenda Constitucional em voga também incluiu o § 4º ao art. 149, prevendo caber à lei definir as *hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez*. Ora, pelo racional da corrente majoritária do Supremo, esta disposição seria aplicável exclusivamente a operações com combustíveis, ante a necessidade de interpretar a novel redação do art. 149 em conjunto com o art. 177, §4º da CR/1988.

Não é isso, todavia, o que se observa. Basta ver os exemplos diversos de tributação em sistemática monofásica²⁵¹ – de contribuições ao PIS/Cofins, é certo, porém ainda assim em sistemática monofásica. Nesse sentido, para além dos combustíveis, há regime monofásico a medicamentos, cosméticos, produtos de higiene pessoal, bebidas etc. Caso a Emenda Constitucional n. 33/2001 restasse restrita a combustíveis, a incidência das contribuições uma única vez sobre esses outros produtos não estaria amparada pelo § 4º do art. 149 da CR/1988.

²⁴⁹ Tema 171 – Incidência de ICMS na importação de equipamento médico por sociedade civil não contribuinte do referido imposto.

²⁵⁰ STF, RE n. 439.796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, jul. 06.11.2013, DJe: 17.03.2014 (tema 171 de repercussão geral). Tese: Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços.

²⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 341.

Por idêntico racional, incorreto se limitar o mandamento promulgado do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 exclusivamente às atividades de comercialização e de importação de combustíveis, apesar de a Constituição nada dizer a respeito.

Ademais, ainda a respeito da intenção do legislador, não ficou claro nos anais parlamentares se, efetivamente, *não* era intenção do legislador também estender as bases de cálculo ali indicadas a todas as CIDES e contribuições sociais. Noutras palavras, não se está diante de consequência negada peremptoriamente pelo poder constituinte derivado – apesar de, por outro lado, se estar diante de decorrência evidente da novel redação constitucional, incluída precisamente no art. 149 da CR/1988 – ou seja, dispositivo que contém *regras gerais* comuns a todas as CIDES, contribuições sociais e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a cargo da União Federal.

A revogação das contribuições preexistentes sobre bases ali não indicadas, não se tratava, portanto, de conclusão inimaginável ou mesmo pouco provável. Tratava-se, lado outro, de decorrência direta, imediata, imperativa, a partir da emenda constitucional promulgada. Com isso, a presunção deve ser de que as duas Casas legislativas – e suas respectivas Comissões de Constituição e Justiça – tinham consciência do que estavam prestes a legislar.

Há, por fim, fator indevidamente desconsiderado, porém, igualmente de relevo: fosse a intenção do constituinte derivado estender o tratamento dado às CIDES pelo § 4º do art. 177 às contribuições sociais, bastaria ter incluído a menção às *contribuições sociais* no próprio § 4º do art. 177. Não seria necessário ter trasladado todo o mandamento legal para o art. 149.

Em vista do exposto, é possível afirmar que a Suprema Corte decidiu a questão como se não tivesse existido, durante a tramitação parlamentar, a alteração topográfica do mandamento constitucional em voga, do § 4º do art. 177 da CR/1988 para o § 2º do art. 149 da mesma CR/1988. Com isso, acabou por tomar como inexistente, ou irrelevante, algo que efetivamente existiu – e era sim muito relevante.

Não tivesse existido tal migração, a corrente vencedora no Supremo Tribunal Federal estaria correta. Há, entretanto, um pequeno *detalhe*: a migração topográfica existiu – e foi propositalmente levada a termo pelo *constituente derivado*²⁵². Ao desconsiderá-la, a Suprema Corte acaba tomando para si deliberação já decidida pelo *constituente*.

²⁵² De relevo a quarta regra hermenêutica proposta por Maximiliano, específica à relevância dos *trabalhos preparatórios* à hermenêutica jurídica: “d) Se um preceito figurava no Projeto primitivo e foi eliminado, não

Ademais, deve-se considerar que, ainda que fosse a limitação das bases constitucionais aos combustíveis a vontade declarada do constituinte (*mens legislatoris*), a imperatividade do direito não decorre daquilo que se desejava fazer, mas sim do que restou concretamente feito (*mens legis*). Essa, inclusive, foi a postura do Supremo Tribunal Federal, quando (i) manteve a contribuição instituída pela Lei Complementar n. 110/2001, (ii) apesar do esgotamento da finalidade para a qual instituída – esta sim, expressamente declarada pelo legislador, ou seja, a recomposição das perdas das contas do FGTS sofridas ante expurgos inflacionários, considerados os planos econômicos Verão (1988) e Collor (1989)²⁵³.

Logo, ainda que a escolha do constituinte derivado seja, de certo modo, obscura e, portanto, criticável²⁵⁴, não havia dúvidas de que uma decisão havia sido tomada: a inclusão do inciso III ao § 2º do art. 149 – e não ao § 4º do art. 177²⁵⁵. Entretanto, somente este dispositivo estava restrito à CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de combustíveis; aquele, por sua vez, é aplicável a toda e qualquer CIDE, além das contribuições sociais.

3.3.3 Terceiro fundamento: a expressão “poderão” denotaria mera *sugestão* posta à disposição do legislador ordinário, contrapondo-se à expressão “deverão”. Ambiguidade do termo.

Argumento literal de que se valeu a corrente vencedora – ainda que em *obiter dictum* – foi no sentido de que a utilização, pelo texto constitucional, da expressão “poderão ter

pode ser deduzido, nem sequer por analogia, de outras disposições que prevaleceram, salvo quando a supressão se haja verificado apenas por considerarem-no desnecessário ou incluído implicitamente no texto final.”

(MAXIMILIANO, Calos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 23. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022, p. 130)

²⁵³ Foi o que reconheceu inclusive a corrente vencedora àquela ocasião. Extrai-se do voto condutor, proferido pelo Min. Alexandre de Moraes: “Indiscutível, também, que o fato motivador da criação das contribuições das contribuições instituídas pela Lei Complementar 110/2001 foi a necessidade de complementação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, diante da determinação desta SUPREMA CORTE de recomposição das perdas sofridas pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados “Verão” (1988) e “Collor” (1989) no julgamento do RE 226.855.” (STF, RE n. 878.313/SC, Rel. Marco Aurélio, red. p./ acórdão Min. Alexandre de Moraes, jul. 18/08/2020, DJe: 04.09.2020).

²⁵⁴ Da crítica não se furtou Helena Costa, sustentando que o inciso III passou a dispor sobre o regime das alíquotas das contribuições, o que, em sua visão “parece pouco apropriado em se tratando de texto constitucional.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 133)

²⁵⁵ A existência desse fato concreto contrapõe, em grande medida, a argumentação da Fazenda Nacional, exigindo que o constituinte tivesse expressamente promovido uma ruptura, rechaçando o *constitucionalismo a ser alterado*. Em sua visão, seria imprescindível alguma incompatibilidade entre (i) a nova disposição constitucional e (ii) a antiga disposição constitucional, para que pudesse se falar em revogação tácita. Nesse sentido: STF. *Sessão Plenária – 17.09.2020*, 1:02:48 e ss. YouTube, 21.09.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKQypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025.

alíquotas” denotaria faculdade ampla ao legislador ordinário²⁵⁶, que poderia se valer de todas as bases de cálculo ali indicadas, bem como de quaisquer outras que desejasse, indistintamente.

Por este entendimento, se *poderia* o legislador se valer das bases “A”, “B”, “C”, ou “D”, também *poderia* o legislador delas prescindir, elegendo qualquer base que lhe aprovesse. Assim, poderia o legislador, em verdade, se valer das bases “A”, “B”, “C”, ou “D”, ou “E”, ou “F”, ou “G”, ou “H” (...), ou “Z”, por fim.

O argumento, apesar de apresentado como literal, não procede. Não há lógica jurídica em se especificar bases de cálculo tributária, sem que nada seja especificado. Ademais, como visto no tópico 3.2 acima, uma regra de competência tributária predetermina como deve ser seu exercício pelo poder tributante – não se limita a sugerir, a exemplificar ou a recomendar nada.

Um exemplo concreto clareia a presente argumentação²⁵⁷. O art. 145 da CR/1988 estabelece que os entes federados *poderão* instituir (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria. É ver:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios *poderão* instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Adotado o argumento de que se valeu o Supremo Tribunal Federal, poderia se concluir que União, Estados, o Distrito Federal e Municípios *poderão* instituir não só *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, mas também outro tributo que desejassem – ainda que *contribuição social* ou *empréstimos compulsórios*, ou CIDE, ou *contribuição parafiscal* etc. A palavra “*poderão*” não se restringiria às possibilidades às ali elencadas²⁵⁸.

²⁵⁶ Nesse sentido: CARDOZO, José Eduardo Martins; LACERDA, Caroline Maria Vieira. Constitucionalidade da exigência da contribuição destinada ao SEBRAE. *Parecer*, 20.07.2020. RE n. 603.624/SC.

²⁵⁷ Os argumentos aqui utilizados são focados na esfera tributária e no âmbito de demarcação de competências. Tal cautela não foi adotada pelos que sustentaram o caráter exemplificativo das bases de cálculo perante a Suprema Corte (STF. *Sessão Plenária – 17.09.2020*. YouTube, 21.09.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKqypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025).

²⁵⁸ Sob tal – equivocada – ótica, seria até justificável a convalidação, pelo Supremo Tribunal Federal, do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, instituído pelo Estado do Rio de Janeiro pela Lei n. 7.428/16, posteriormente substituído pelo Fundo Orçamentário Temporário – FOT, pela Lei n. 8.645/19. Trata-se de exigência de evidente caráter tributário, de natureza jurídica incerta, todavia. Afinal, poderia, em princípio, ser classificada tanto como (i) imposto; como (ii) contribuição; ou mesmo (iii) empréstimo compulsório. Seja como for, a despeito da inexistência de previsão constitucional autorizando sua instituição, o depósito compulsório ao

Assim, poderia se argumentar que, como o art. 145 falou apenas em *poderão*, não haveria empecilho de os Estados também criarem contribuições sociais, ou de os Municípios instituírem empréstimos compulsórios. Afinal, a expressão “*poderão*”, sozinha, ou seja, desacompanhada do “só” (ou algo que o valha), não restringiria as possibilidades legislativas.

Outro exemplo: o art. 154 prevê que a União, em determinadas hipóteses, *poderá instituir (i) impostos residuais (desde que por lei complementar); ou (ii) impostos extraordinários.*

Adotado o argumento de que se valeu o Supremo Tribunal Federal, poderia se concluir que a União poderia instituir tais impostos, mas também outros ali não previstos, já que a palavra “*poderão*” denotaria intenção de elenco meramente exemplificativo.

Certo é que a Corte não se aprofundou nessa análise. Valeu-se, apenas, de um argumento textual raso e que, àquela ocasião, corroboraria a conclusão adotada pela então maioria.

Por fim, é Ávila²⁵⁹ quem demonstra o equívoco – inclusive sintático – de se ler a expressão *tendo por* como se fosse *poderão ter*²⁶⁰. O dispositivo constitucional, ao se valer da expressão *poderão ter alíquotas*, facultou ao legislador ordinário decidir a respeito de qual alíquota aplicar: *ad valorem* ou *específica*. A partir daí, todavia, em ambos os casos, não mais se valeu da expressão *poderão ter*, mas sim da expressão *tendo por*. Ou seja: (i) “*tendo por* base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (caso se valha da alíquota *ad valorem*); ou (ii) *tendo por* base a unidade de medida adotada (caso se valha da alíquota específica).

Percebe-se, com isso, que inclusive a leitura da expressão “*poderão*” feita pela corrente vencedora na Suprema Corte é incabível à justificação da conclusão por ela defendida, no sentido de que se estenderia às *bases de cálculo* possíveis. A faculdade concedida ao legislador ordinário era em relação às *alíquotas*, momento a partir do qual ficaria limitado pelas *respectivas bases* indicadas a cada uma delas.

FEEF/FOT restou convalidado, por maioria de votos, nos autos da ADI n. 5.635/DF, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, jul. 18.10.2023, DJe: 24.11.2023.

Se entendido como (i) contribuição; (ii) empréstimo compulsório, ou mesmo (iii) imposto residual, portanto, tampouco o rol do art. 145 da CR/1988 seria taxativo, já que, assim como a União, teriam também os Estados competência para instituírem tributos de natureza diversa dos ali indicados nominalmente indicados.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. As bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: TAKANO, Caio Augusto; BARRETO, Simone Rodrigues Costa (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 211-241, p. 213-217.

²⁶⁰ Vide item 2.3.1.

3.3.4 Quarto fundamento: inexistência, no artigo constitucional, de expressões limitantes, tais como “somente”, “só”, ou outra em sentido negativo, tais como “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo”. A intenção do legislador deveria ter sido expressa.

Na linha do fundamento analisado no tópico 3.3.3, argumentou-se também que, para que o legislador ordinário estivesse restrito às bases de cálculo listadas pela Constituição, deveria ter sido incluída no texto constitucional alguma expressão que assim determinasse, tais como, “só incidirá”, ou “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo” etc.

Valem aqui os mesmos esclarecimentos e exemplos já apresentados no tópico 3.3.3, acima. Ilustrativo, por suposto, o fato de não constar de nenhuma das enunciações ali exemplificadas, expressões como as *pleiteadas* pela Suprema Corte, ou seja, “só incidirá”, “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo” etc.

A razão é evidente: a Constituição atribui poder tributário (competência tributária) aos entes tributantes mediante regras, de modo que, fora de tais regras construídas diretamente a partir da Constituição, simplesmente não há poder tributário²⁶¹. Se foram especificadas determinadas materialidades tributáveis, por decorrência lógico-jurídica, as que não foram especificadas não podem dar ensejo a qualquer tributação²⁶².

Em verdade, quisesse o constituinte não limitar CIDES e contribuições sociais às materialidades por ele expressamente indicadas, deveria ter se valido de expressões que indicassem sua intenção²⁶³. Apesar disso, não há qualquer indicação no dispositivo constitucional no sentido de que as bases ali indicadas seriam *exemplificativas*, ou que *outras* poderiam ser utilizadas, ou, ainda, que indicasse aquelas *dentre outras*.

Igualmente, não há qualquer indicação, seja no texto constitucional ou mesmo nos anais legislativos, de que a intenção do constituinte teria sido meramente autorizar o *bis in idem*

²⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In. MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 355-376, p. 366.

²⁶² Vide item 2.2.2 e item 3.2.

²⁶³ A lógica, portanto, é inversa ao que sustentou Silva Velloso. A especificação de bases de cálculo constitucionais traz o “só”, o “apenas” presumido. A possibilidade de novas bases é que não pode ser presumida, carecendo de manifestação expressa do legislador. (VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Contribuição ao SEBRAE, à APEX-BRASIL e à ABDI após a vigência da EC nº 33/2001. Legitimidade da incidência sobre a folha de pagamentos. C.F., art. 149, §2º, III, “a”. *Parecer*, 30.07.2020. RE n. 603.624/SC).

quanto ao faturamento, à receita bruta e ao valor aduaneiro, em relação às contribuições do art. 149 da CR/1988 e às contribuições do art. 195. Tratava-se, em verdade, de mais um argumento formulado em tentativa de justificar a manutenção das contribuições sobre a folha de salários²⁶⁴.

Em outro espectro, exigindo maior clareza do constituinte acerca de suas reais intenções ao incluir o § 2º, III, “a” no art. 149 da CR/88, argumentou o voto do Ministro Roberto Barroso que, para se alterar regime tributário vigente há tanto tempo no Brasil, seria necessária manifestação expressa do legislador. Como isso não foi feito, deveria se concluir não ter sido a intenção do legislador ter criado um rol taxativo.

O argumento é relevante²⁶⁵. De fato, a novel redação constitucional acabava por alterar regime tributário que vigorava pelo menos a partir de 1965, com o esforço da Lei n. 4.863/1965 em unificar a base de cálculo das contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas e destinadas a outras entidades ou fundos, à *folha de salários*²⁶⁶.

Ocorre que, para além de a vontade da constituição não se confundir com a vontade do constituinte, no caso concreto há potencial divergência entre (i) o que o constituinte *queria fazer*; e aquilo que (ii) o constituinte efetivamente *fez*. Na situação presentemente analisada, o que o constituinte derivado fez foi listar, na Constituição Federal, bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais, mediante a edição da Emenda Constitucional n. 33/2001²⁶⁷.

Pelo conteúdo, função e eficácia das normas de competência, ao especificar determinadas bases tributáveis, torna-se estruturalmente incompatível com a sistemática tributária nacional a concepção de ser aquele rol meramente exemplificativo²⁶⁸. Ao se indicar bases de cálculo, sem qualquer outra ressalva, exclui-se a possibilidade de que sejam tomadas

²⁶⁴ Basta ver que tal argumento sequer chegou a ser efetivamente enfrentado pela Corte Suprema nos precedentes em voga. Consta, em verdade, apenas de breve passagem do voto do Min. Dias Toffoli, que se limitava a dizer que a jurisprudência nunca questionou a possibilidade de *bis in idem* ou bitributação entre tais contribuições. Tivesse sido essa, portanto, a intenção do constituinte, estaria tão somente reproduzindo o que já vinha sendo dito pelo Supremo Tribunal Federal. Não parece ser esse o caso, pelas razões expostas ao longo do texto. A boa lógica jurídica leva a crer que o constituinte pretendia inovar na ordem jurídica ao se alterar a CR/1988.

²⁶⁵ A título ilustrativo, conforme lembra Schoueri, “nos Estados Unidos [e no Canadá, desde o caso *Melford*], para que uma lei interna prevaleça sobre um acordo internacional (*treaty override*), exige-se, desde o precedente *Lee Yen Tai versus United States*, julgado em 1902, que o legislador nacional declare expressamente ser essa a sua intenção.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. In. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.). *Tratados internacionais na ordem jurídica*. 2. ed. São Paulo: LEX, 2014, p. 293-342, p. 309). Certamente manifestações expressas do legislador facilitam a definição da norma aplicável ao caso concreto. Isso, todavia, não impede que, mesmo sem manifestação expressa do legislador, o próprio sistema jurídico indique qual é a norma aplicável, a partir dos critérios de interpretação.

²⁶⁶ Vide item 1.1.1.4.

²⁶⁷ Vide item 3.3.2.

²⁶⁸ Vide item 2.2.2 e item 3.2.

bases diversas – as quais restarão reservadas à competência residual a ser exercida, conforme exigências e preceitos constitucionais²⁶⁹.

Precisamente esta conclusão não poderia ter sido relativizada como meio de se promover efeitos indesejados – ou desejados – pelo intérprete/julgador. Até porque, como já exposto²⁷⁰, havia outras formas menos gravosas à disposição do Supremo Tribunal Federal para preservar a arrecadação tributária, sem deformar o Sistema Constitucional Tributário, mediante a adoção de interpretação com ele incompatível.

3.3.5 Quinto fundamento: em se tratando de CIDE, seria plena a aplicação do princípio da solidariedade social.

A corrente vencedora também argumentou que, em se tratando de CIDE, seria plena a aplicação do princípio da solidariedade social.

Nesse ponto, a presente pesquisa toca em questão ainda mal resolvida na doutrina, e que suscita a seguinte indagação: *quais, afinal, são os efeitos do princípio da solidariedade social sobre a interpretação das regras de competência tributária previstas na Constituição?*

Em princípio, parece correto afirmar que não haveria qualquer influência, uma vez que não se determina a extensão do poder tributário pelo sopesamento de princípios²⁷¹, ou pela aplicação de um princípio sobre o outro. O poder tributário é determinado pela norma reconstruída a partir de uma regra de competência tributária fixada pela Constituição²⁷². A definição do conteúdo desta regra, por sua vez, nada tem a ver com maior ou menor extensão que se dê ao princípio da solidariedade social²⁷³.

²⁶⁹ Vide item 3.3.3.

²⁷⁰ Vide item 2.3.3.

²⁷¹ Discordamos, portanto, da visão sustentada por Horbach e Banhos sobre a pertinência da *ponderação* de regra de competência tributária com princípios fundamentais do Estado brasileiro e com direitos fundamentais por ele reconhecidos (HORBACH, Carlos Bastide; BANHOS, Sergio Silveira. *Constitucionalidade de incidência, sobre a folha de salários, das contribuições ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI. Parecer*, 27.07.2020. RE n. 603.624/SC).

²⁷² Vide item 2.2.2, acima.

²⁷³ ÁVILA, Humberto. Legalidade como mediação entre a liberdade e a igualdade na tributação. In. *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.393-399, p. 396. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

Ilustrativo o escólio de André Rocha, que, apesar de concluir pela existência de um dever fundamental de pagar tributos²⁷⁴ no ordenamento jurídico brasileiro, como *preço*²⁷⁵, *ônus* para o financiamento de direitos e garantias constitucionais²⁷⁶, reconhece que: “o dever fundamental de pagar impostos **não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação**. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de *in dubio pro fisco*.”²⁷⁷.

Parece acertado concluir que o princípio da solidariedade social é imperativo à política legislativa tributária nacional²⁷⁸, devendo ser levado em consideração no desenho da legislação tributária. Para a interpretação constitucional das competências tributárias, todavia, em típica atividade de hermenêutica constitucional, não é clara a sua aplicação, ou o papel que exerce. Mais imediata é a conclusão pela – quase que, senão total – irrelevância prática de tal princípio na reconstrução do significado de regras de competência tributária²⁷⁹.

Apesar disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se valido deste princípio em algumas de suas decisões, sobretudo quando decide flexibilizar regras e regramentos constitucionais tributários, em salvaguarda da tributação contestada em juízo²⁸⁰. O princípio da solidariedade foi invocado, por exemplo:

²⁷⁴ Conclusão compartilhada por Marcus Abraham, que enxerga o dever fundamental do cidadão de pagar tributos como um dever em favor de si mesmo, na medida em que a coletividade lhe ofereceria toda uma estrutura para conduzir sua vida e sobrevivência com harmonia, liberdade e satisfação (ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 51-52).

²⁷⁵ O posicionamento é corroborado por Lobo Torres, para quem os tributos são o preço da liberdade, na medida em que se constituem no espaço aberto pelos direitos fundamentais e visam a sua garantia. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 312).

²⁷⁶ Essa proposta argumentativa não é nova. Remonta ao menos ao ressurgimento do Estado Tributário na Europa (século XIII), como aponta Grapperhaus: “O soberano resguardava a lei, a ordem e a defesa da terra, enquanto os súditos pagavam tributos como o preço por essa proteção.” (GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. trad. André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019, p. 45).

²⁷⁷ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 32, destaques originais.

²⁷⁸ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 31.

²⁷⁹ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 130 e ss.

²⁸⁰ Ricardo Lobo Torres reconhece que o *princípio estrutural da solidariedade* teria sido criado pelo Supremo Tribunal Federal. Instado a se manifestar sobre *tributos exóticos* criados após a CR/1988, a Corte acabou por convalidar *incidências anômalas*, valendo-se de fundamento ético e jurídico abrangente, de modo a prevenir graves consequências econômicas. Referido princípio, todavia, seria “inexistente na filosofia ou na teoria jurídica de nossos dias, aqui ou no estrangeiro.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. vol. IV. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 556).

- a) na convalidação da incidência do ISSQN sobre atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde)²⁸¹;
- b) na convalidação da flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, que permitiu ao Poder Executivo reduzir e reestabelecer as alíquotas das contribuições ao PIS/Cofins²⁸²;
- c) na convalidação da alíquota adicional de 2,5% sobre a folha de salários de bancos e entidades assemelhadas²⁸³.

A questão, portanto, está em aberto. Afinal, apesar da doutrina afirmar que o princípio da solidariedade²⁸⁴ não pode interferir na interpretação da extensão das regras de competência tributária²⁸⁵, há decisões da Suprema Corte que trilham este caminho, convalidando desconformidades tributárias a partir de referida norma principiológica. Em análise superficial, porém adequada ao momento, nota-se efetivo descompasso entre (i) a doutrina e (ii) a jurisprudência da Suprema Corte, acerca da influência do princípio da solidariedade sobre a interpretação das regras de competência tributária e sua extensão.

3.3.6 Sexto fundamento: a limitação das bases das CIDES restringiria por demais a possibilidade de atuação do Estado. Prejuízo das bases previstas no art. 195 da CR/1988.

A corrente vencedora também argumentou que, se o legislador ordinário só pudesse instituir CIDES sobre às bases previstas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/88, as possibilidades de atuação do Estado, nos campos correspondentes, ficaria por demais restrita.

²⁸¹ STF, RE n. 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, jul. 29.09.2016, DJe: 26.04.2017 (tema 581 de repercussão geral).

²⁸² STF, RE n. 1.043.313/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, jul. 10.12.2020, DJe: 25.03.2021 (tema 939 de repercussão geral).

²⁸³ STF, RE n. 599.309/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, jul. 06.06.2018, DJe: 12.12.2019 (tema 470 de repercussão geral).

²⁸⁴ O princípio da solidariedade se inseriria na concepção chamada por Greco de *realismo fiscal*. Por referida concepção, haveria o prestígio de valores sociais, tais como capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, fraternidade, participação no custeio do serviço público etc. Seria contraposta à concepção denominada *formalismo fiscal*, que prestigiaria valores protetivos do Estado de Direito, como legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade etc. (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 77). A consciência de tal segregação e classificação contribui pouco, todavia, à solução da problemática ora examinada: a interpretação da regra de competência tributária.

²⁸⁵ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 175.

O argumento não convence, já que desvinculado da realidade empírica. Conclui-se se tratar de mais um argumento proferido em *obiter dictum*.

As contribuições ao PIS/Cofins, por exemplo, são contribuições destinadas à seguridade social, incidem sobre o faturamento (regime cumulativo) ou sobre o faturamento e receita (regime não cumulativo) e representam, atualmente, uma das principais fontes arrecadatórias da União Federal²⁸⁶ – senão a principal, considerando não ser o produto arrecadado compartilhado com Estados ou Municípios²⁸⁷.

Tal como a CR/1988 autorizou a incidência do PIS/Cofins sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, “b” da CR/1988), autorizou também a incidência de CIDES e contribuições sociais também sobre a *receita* ou o faturamento (dentre outros), quando a alíquota for *ad valorem* (art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988).

A receita bruta é base que, comprovadamente, possibilita alta arrecadação, evidenciando que inexistente a alegada excessiva restrição à possibilidade de atuação concreta do Estado.

Ademais, também se sustentou que o reconhecimento da taxatividade do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 acabaria por levar à inconstitucionalidade, por arrastamento, do art. 195, I, “a” – o qual prevê contribuição social à seguridade social sobre a folha de salários²⁸⁸.

O argumento não se sustenta justamente em razão da sistematicidade constitucional que ele próprio preconiza. Sendo o art. 195, I, “a” da CR/1988 dispositivo específico às contribuições à seguridade social, nada impede a existência de disposições específicas a tal modalidade, em paralelo ao regime constitucional vigente para CIDES e demais contribuições sociais, ou seja, para contribuições sociais gerais, não destinadas à seguridade social.

Quando muito, seria o art. 195, I, “a” da CR/1988 exceção constitucionalmente autorizada à regra geral do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988²⁸⁹. Novamente, são fartos os

²⁸⁶ LOBATO, Valter de Souza. O Regime jurídico constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. *Tese de Doutorado* (UFMG), 2014, p. 59 e ss.

²⁸⁷ Argumento levado à Tribuna do Supremo Tribunal Federal pela Procuradoria-Geral da República (STF). *Sessão Plenária – 17.09.2020*. YouTube, 21.09.2020, 1:35:39. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKqypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025).

²⁸⁸ SCAFF, Fernando Facury. O uso da folha de salários como base de cálculo das contribuições: para afastar o uso da base de cálculo deve haver mudança constitucional normativa, e não jurisprudencial, *Jota*, 07 agosto 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-uso-da-folha-de-salarios-como-base-de-calculo-das-contribuicoes> Acesso em: 04 jan.2025.

²⁸⁹ Por isso não compactuamos com as conclusões sustentadas por Facury Scaff ao analisar especificamente esse tema (SCAFF, Fernando Facury. Constitucionalidade da utilização da folha de salários como base de cálculo das

exemplos em que a própria Constituição excepciona tratamento constitucional geral a determinadas situações. Nesse sentido:

- a) o § 2º do art. 82 do ACDT excepciona a regra geral de desvinculação de receitas do ICMS, ao determinar sua destinação a Fundos de Combate à Pobreza;
- b) o art. 149-A da CR/1988 excepciona a competência exclusiva da União Federal à criação de contribuições, ao autorizar os Municípios e o Distrito Federal à instituição de contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos;
- c) o § 1º do art. 153 da CR/1988 excepciona a prerrogativa do Poder Legislativo à fixação de alíquotas, delegando-a ao Poder Executivo, em relação a determinados impostos, especificamente os impostos: (i) sobre importação; (ii) sobre a exportação; (iv) sobre produtos industrializados e (v) sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- d) o § 6º do próprio art. 195 da CR/1988 excepciona a anterioridade anual prevista em seu art. 150, III, “b”; e
- e) o § 9º do art. 195 da CR/1988 excepciona o princípio da não discriminação previsto no art. 150, II, da CR/1988, autorizando, por exemplo, a adoção de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Com isso, negar a possibilidade de coexistência de regramentos constitucionais paralelos e individualizados (i) às CIDES e contribuições sociais (art. 149 da CR/1988) e às (ii) contribuições à seguridade social (art. 195 da CR/1988), revela, em verdade, argumento frágil.

Tudo isso sem considerar que, ainda que o campo de atuação do Estado ficasse por demais restrito – o que não parece ser o caso –, tratar-se-ia de consequência decorrente de deliberação legislativa. O argumento, por si, não seria suficiente para que o Judiciário se imiscuisse na deliberação feita pelo constituinte.

3.3.7 Sétimo fundamento: inexistiria precedente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as bases de cálculo das contribuições sociais e CIDES seriam taxativas.

A corrente vencedora sustentou inexistir precedente do Supremo Tribunal Federal acerca do caráter taxativo ou exemplificativo das bases de cálculo das CIDES e contribuições sociais, em interpretação do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, após a Emenda Constitucional n. 33/2001. Por isso, não haveria posicionamento firmado pela Suprema Corte sobre o tema.

De fato, não havia julgado do Supremo Tribunal Federal em que a *quaestio iuris* principal fosse a mesma da ali enfrentada. Tratava-se de discussão, em até certa medida, inédita. Entretanto, de paradigmáticos julgados da Suprema Corte sobre competência tributária, era sim possível se ter fundamentada expectativa acerca da impossibilidade de bases tributárias constitucionais gravadas na constituição serem meramente exemplificativas.

Primeiro precedente: caso PIS/Cofins-importação²⁹⁰. No recurso extraordinário n. 559.937/RS, em cujos autos se apreciou o tema 1 de repercussão geral²⁹¹, a Suprema Corte analisou se (i) o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e (ii) as contribuições ao PIS/Cofins-importação incidentes na operação, poderiam ser adicionados à base de cálculo do próprio PIS/Cofins-importação, prevista no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 – ou seja, o *valor aduaneiro* –, sem descaracterizá-la.

Precisou-se, portanto, definir se a base de cálculo *valor aduaneiro* denotaria conceito rígido, preciso e, portanto, impossível de ser moldado pelo legislador; ou se, por outro lado, a base de cálculo *valor aduaneiro* seria flexível, fluida, customizável, podendo ser manuseada pelo legislador ordinário segundo critérios próprios.

²⁹⁰ PINTO, Érico Teixeira Vinhosa. Contribuições especiais e base de cálculo: a emenda constitucional n. 33/2001 e as bases de cálculo passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/23691>. Acesso em: 4 jan. 2025.

²⁹¹ Tema 1/RG – Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 149, § 2º, III, a; e 195, IV, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, o qual estabelece que a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, em operações de importação, equivale, para efeitos da referida norma legal, ao valor aduaneiro, entendido como o montante que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Eis o primeiro indício: somente era necessário definir a extensão da base *valor aduaneiro*, se tal comando esgotasse as possibilidades legislativas. Caso fossem possíveis outras bases que não o *valor aduaneiro*, não seria necessário tanto esforço jurisprudencial e doutrinário para a definição da extensão de tal conceito.

Naquele julgamento, o voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie, foi acompanhado por toda a Corte, tendo sido, por unanimidade, declarada a inconstitucionalidade da extrapolação, pelo legislador ordinário, da base de cálculo *valor aduaneiro* eleita pela Constituição. Extrai-se do voto: “Aplicável que é o § 2º, III, *a*, do art. 149 também no que diz respeito à contribuição de seguridade social do importador, *cabe-nos verificar qual o seu conteúdo*” (grifo nosso).

Eis o segundo indício: debruçou-se o voto ali proferido na análise do *conteúdo* do art. 149, § 2º, III, “*a*” da CR/1988. Nesta análise, restou expressa a conclusão pela taxatividade das bases de cálculo ali previstas. Trata-se de questão de fato; não de mera opinião²⁹².

O voto da Ministra Relatora Ellen Gracie, de maneira quase premonitória, acabou por analisar os principais fundamentos que viriam a ser utilizados pela corrente vencedora no precedente que, anos depois, decidiu pelo caráter exemplificativo das bases tributárias constitucionais. Por isso, distanciando-se do modelo utilizado em todo este texto, passagens de seu voto serão transcritas *ipsis litteris*, tornando indubitável o efetivo enfrentamento dos fundamentos que, posteriormente, vieram a ser privilegiados pela corrente vencedora – e que restaram abordados ao longo desta pesquisa.

Acerca da delimitação do objeto de análise, o voto deixou expresso que passaria a analisar o caráter taxativo ou exemplificativo das bases de cálculo previstas no art. 149, § 2º, III, “*a*”, da CR/1988. É ver:

Há quem diga que o elenco de bases econômicas, constante do *art. 149, § 2º, III, a*, não seria taxativo e que só o rol encontrado nos incisos do art. 195, relativo especificamente às contribuições de seguridade social, é que teria tal característica, ressalvado o exercício da competência residual outorgada pelo art. 195, § 4º. É nesse sentido, e.g., a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, 21ª edição, Saraiva, 2009, p. 45. (grifo nosso)

²⁹² Algo como as *anchovas* de Schauer, oportunamente lembradas por Martha Leão (LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a Inexistência de Ruptura Paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 58, p. 389–409, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2659>. Acesso em: 20 dez. 2024.

Segue o voto ressaltando o caráter solidário das contribuições, a relevância da solidariedade para a temática e o papel desempenhado pelas finalidades nas contribuições:

Não há dúvida de que as contribuições caracterizam-se, principalmente, por impor a um determinado grupo de contribuintes – ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social – o custeio de atividades públicas voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos e que não havia, no texto originário da Constituição, uma pré-definição das bases a serem tributadas, salvo para fins de custeio da seguridade social, no art. 195. Ou seja, o critério da finalidade é marca essencial das respectivas normas de competência.

A partir daí, confronta (i) a finalidade das contribuições, com (ii) o modelo historicamente utilizado pela Constituição para definir a competência tributária relativa às contribuições. Conclui que a enunciação de bases econômicas é comum às (i) contribuições sociais; e mesmo aos (ii) impostos, sendo, portanto, modelo tradicionalmente utilizado pelo Constituinte ao dispor sobre a matéria:

Mas a finalidade não foi o único critério utilizado pelo Constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições. Relativamente às contribuições de seguridade social, também se valeu, já no texto original da Constituição, da enunciação de bases econômicas ou materialidades (art. 195, I a III), nos moldes, aliás, do que fez ao outorgar competência para instituição de impostos (arts. 153, 155 e 156).

A Constituição de 1988, pois, combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social. (grifo nosso)

Reconhece que, no texto original da CR/1988, as CIDES, as contribuições sociais (e as contribuições no interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando “larga margem de discricionariedade ao legislador”. Este cenário, todavia, teria mudado com a Edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, é ver:

Mas, em seu texto original, é verdade, aparecia a indicação da base econômica tributável como critério excepcional em matéria de contribuições, porquanto todas as demais subespécies (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando larga margem de discricionariedade ao legislador.

Com o advento da EC 33/01, contudo, a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições. Isso porque o § 2º, III, do art. 149 fez com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a determinadas bases ou

materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos. (grifo nosso)

Enfrenta, em seguida, o argumento pelo qual a expressão “poderão” enunciaria a exemplificação do rol constitucional, dando opção ao legislador de se valer ou não das bases ali previstas:

A utilização do termo "poderão", no referido artigo constitucional, não enuncia simples 'alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo. Note-se que o próprio art. 145 da CF, ao falar em competência dos diversos entes políticos para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, também se utiliza do mesmo termo, dizendo que "poderão" instituir tais tributos. Não significa, contudo, que se trate de rol exemplificativo, ou seja, que os entes políticos possam instituir, além daqueles, quaisquer outros tributos que lhes pareçam úteis. O que podem fazer está expresso no texto constitucional, seja no art. 145, seja nos artigos 148 e 149. (grifo nosso)

Acerca do caráter limitador das regras de competência tributária, que, por um lado, ao prescreverem o que pode fazer o legislador ordinário, por outro lado delimitam o que não pode fazê-lo (feição negativa)²⁹³:

Aliás, cabe destacar que mesmo as normas concessivas de competência tributária possuem uma feição negativa ou limitadora. Isso porque, ao autorizarem determinada tributação, vedam o que nelas não se contém.

Acerca do caráter prescritivo – e não sugestivo – das regras de competência tributária:

Não seria razoável, ainda, interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, porquanto não cabe à Constituição sugerir, mas outorgar competências e traçar os seus limites. (grifo nosso)

Por fim, ao concluir pelo caráter taxativo – e pela impossibilidade do caráter meramente exemplificativo das bases constitucionais –, conclui o voto:

A redação do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição, pois, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, evitando, assim, efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam advir da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou, esta base, ao custeio da seguridade social (art. 195, I, a), não ensejando, mais, a instituição de outras contribuições

²⁹³ GOMES, Daniel de Paiva; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell. Dois REs emblemáticos e a problemática do rol taxativo do artigo 149 da Constituição, *Consultor Jurídico*, 18 setembro 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-18/opinia-questao-rol-taxativo-artigo-149-constituicao/> Acesso em: 04 jan.2025.

sociais e interventivas. Na linha de desoneração da folha de salários, aliás, também sobreveio a EC 42/03, que, ao acrescentar o § 13 ao art. 195 da Constituição, passou a dar suporte para que, mesmo quanto ao custeio da seguridade social, a contribuição sobre a folha seja substituída gradativamente pela contribuição sobre a receita ou o faturamento. (grifo nosso)

[...]

Ao dizer que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas "ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro", o *Constituinte Derivado inovou por circunscrever a tais bases a respectiva competência, sem prejuízo do já previsto no art. 195 da Constituição.* (grifo nosso)

Os demais votos proferidos no caso PIS/Cofins-Importação, apesar do que consignou o acórdão proferido no julgamento da CIDE-SEBRAE, corroboraram em grande medida o ponto de vista da Ministra Relatora. Do voto do redator do acórdão, Ministro Dias Toffoli, extrai-se fundamentação expressa no sentido de que *a competência tributária restou circunscrita às bases indicadas pelo art. 149, § 2º, III, "a" da CR/1988, não podendo tais bases ser tomadas como meros pontos de partida para a tributação.* É ver:

Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas "ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro", o art. 149, § 2º, III, a, da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária. (grifo nosso)

Do voto do Ministro Teori Zavascki extrai-se: "O que não pode, a pretexto do princípio da isonomia, é ampliar a base de cálculo que a Constituição estabelece. Acompanho a Relatora".

Do voto do Ministro Luiz Fux: "aplica-se ao caso concreto, por analogia, o entendimento do STF quando do julgamento da ampliação da base de cálculo do PIS/COFINS, instituída pela Lei n.º 9.718/98, a qual pretendia igualar os conceitos de faturamento e a integralidade das receitas [...]. É como voto, acompanhando a relatora".

Do voto da Ministra Cármen Lúcia: "a extensão da base de cálculo do PIS sobre a importação e da COFINS sobre a importação para alcançar o valor como ICMS ultrapassa os limites constitucionais relativos a esses tributos, por considerar montante além do 'valor aduaneiro' previsto no art. 149, §2º, inc. III, alínea "a", da Constituição da República".

O voto do Ministro Ricardo Lewandowski é ainda mais expresso: “o rol do artigo 149, inciso III, alínea a, é um rol taxativo, ele estabelece as bases econômicas sobre as quais podem incidir as alíquotas desse imposto. E não é possível, como notou também o Ministro Luiz Fux, que a lei ordinária amplie este rol taxativo, consignado na Constituição”.

Havia, portanto – ainda que em *obiter dictum* – manifestação da Supra Corte, apontando para a inconstitucionalidade da interpretação que atribuísse caráter meramente exemplificativo ao rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, devendo ser interpretado como taxativo.

Assim, se ao julgar o precedente CIDE-SEBRAE, o Supremo Tribunal Federal entendeu inaplicável a fundamentação do caso PIS/Cofins-importação, limitando a extensão deste precedente à controvérsia objetivamente julgada, ou seja, à *tese* efetivamente firmada, por coerência jurisprudencial deveria adotar o mesmo critério ao invocar o precedente CIDE-SEBRAE ou o precedente do CIDE-INCRA.

Vale dizer: (i) a parte vinculante do precedente CIDE-SEBRAE é a subsistência da contribuição após a Emenda Constitucional n. 33/2001; (ii) a parte vinculante do precedente CIDE-INCRA é a subsistência da contribuição após a Emenda Constitucional n. 33/2001; e (iii) o caráter exemplificativo do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 restou decidido em *obiter dictum*, não podendo servir de *ratio decidendi* a futuros julgamentos.

Trata-se de conclusão capaz de reconduzir a dissonante jurisprudência da Suprema Corte às diretrizes do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, tal como consolidadas ao longo da história jurídica nacional, sem, contudo, negar eficácia à sua jurisprudência vinculante.

Em complemento, para além do paradigmático caso PIS/Cofins-importação, o Supremo Tribunal Federal, em casos diversos, reafirmou, por um lado, (i) o caráter rígido e exaustivo da repartição de competências tributárias; e, por outro, (ii) a conceituação restrita de disposições constitucionais sobre competência tributária.

No caso em que analisou a imunidade da CSLL sobre o lucro das exportadoras, o voto do Ministro Gilmar Mendes chegou a afirmar que a interpretação literal da constituição estaria peremptoriamente limitada às competências tributárias e às imunidades. É ver:

Apenas em relação às normas constitucionais que atribuem competência tributária e às normas legais que instituem isenções pode-se afirmar peremptoriamente que a interpretação constitucionalmente adequada é a restritiva ou a literal. As primeiras, por constituírem restrições à liberdade e

à propriedade do cidadão. E as segundas, por se caracterizarem com regras excepcionais [...] (grifo nosso)²⁹⁴

Em precedente mais antigo, em que se analisava contribuição para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica, instituída pelo Estado de Minas Gerais, o voto do Ministro Gilmar Mendes, acompanhado por unanimidade, afirmava novamente a rigidez e exaustividade da repartição de competência tributária, não podendo ser, portanto, modificada pela legislação ordinária, nos seguintes termos:

Isso porque, como se sabe, o sistema tributário adotado pela Constituição de 1988 caracteriza-se pela *rigidez e exaustividade*. Segundo Humberto Ávila, ‘essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição de receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. [...] De outro, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária’ [...]. (destaques originais)²⁹⁵

Pelo mesmo caminho seguem todos os precedentes que reafirmaram a existência de um conceito constitucional da materialidade tributável, de modo a restringir as possibilidades do legislador ordinário às materialidades expressas no texto constitucional, como se deu:

- a) com a não incidência do ICMS sobre serviços diversos do de comunicação²⁹⁶, ainda que com ele relacionados²⁹⁷;
- b) com a não incidência do ISS sobre a locação de bem móvel²⁹⁸;
- c) com a impossibilidade de se comparar faturamento e receita²⁹⁹;
- d) com a incidência do ICMS apenas sobre a efetiva circulação de mercadoria³⁰⁰;
- e) com a incidência das contribuições ao PIS/Cofins sobre efetiva receita³⁰¹;

²⁹⁴ STF, RE n. 564.413/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 12.08.2010, DJe: 06.12.2010.

²⁹⁵ STF, RE n. 573.540/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, jul. 14.04.2010, DJe: 11.06.2010.

²⁹⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

²⁹⁷ STF, RE n. 572.020/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, jul. 06.02.2014, DJe: 13.10.2014.

²⁹⁸ Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

²⁹⁹ STF, RE n. 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 09.11.2005, DJe: 15.08.2006.

³⁰⁰ STF, ARE n. 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, jul. 14.08.2020, DJe: 15.09.2020 (tema 1.099 de repercussão geral). STF, ADC 49/RN, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, jul. 19.04.2021, DJe: 04.05.2021.

³⁰¹ STF, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, jul. 15.03.2017, DJe: 02.10.2017 (tema 69 de repercussão geral).

- f) com a vedação à tributação de renda fictícia relacionada à atualização do balanço patrimonial³⁰²;
- g) com a impossibilidade de se equiparar valores pagos a administradores e autônomos à folha de salários³⁰³, dentre outros.

Interessante perceber que, inclusive nos casos em que o Supremo Tribunal Federal se aproximou de uma concepção *tipológica* das competências tributárias³⁰⁴, certo é que foi necessário um esforço argumentativo para que a materialidade *sub judice* restasse abarcada pelo *tipo* constitucional. Nesse sentido, é ver que:

- a) no caso do ISSQN sobre plano de saúde e seguro saúde, decidiu-se que a atividade desempenhada pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde seria efetiva *prestação de serviço*³⁰⁵;
- b) no caso do ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil, decidiu-se que o *leasing financeiro* seria efetiva *prestação de serviço*³⁰⁶.

Nesses exemplos, portanto, ao convalidar a tributação, a Suprema Corte identificou, em cada uma dessas atividades, a efetiva prestação de serviço, a atrair a competência tributária municipal, por conta do art. 156, III, da CR/1988.

Nos precedentes ora analisados, todavia, não se limitou a Suprema Corte a analisar que a materialidade *sub judice* (folha de salário) poderia ser (i) faturamento, (ii) receita bruta, (iii) valor da operação, ou (iv) valor aduaneiro. Sabia-se *a priori* estar-se diante de base de cálculo simplesmente não prevista no texto constitucional. No entanto, a tributação restou convalidada.

Assim, pode-se afirmar que a flexibilização do rol constitucional das bases de cálculo das CIDES e contribuições sociais afasta-se sim, e em grande intensidade, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, extraível da interpretação conjunta de todos estes precedentes.

³⁰² STF, RE n. 208.526/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 20.11.2013, DJe: 30.10.2014.

³⁰³ STF, RE n. 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 12.05.1994, DJ: 16.12.1994.

³⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. Revista de Direito Administrativo. vol. 235, 193–232. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134> Acesso em: 11 ago.2022.

³⁰⁵ STF, RE n. 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, jul. 29.09.2016, DJe: 26.04.2017 (tema 581 de repercussão geral).

³⁰⁶ STF, RE n. 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, jul. 02.12.2009, DJe: 05.03.2010 (tema 125 de repercussão geral).

3.4 Do “controle” da atividade do Poder Judiciário pela doutrina especializada e por cada um dos cidadãos jurisdicionados.

O papel institucional exercido pelo Poder Judiciário e, em última instância, pelo Supremo Tribunal Federal, não os isenta do *erro*. Logo, decisões judiciais podem ser *juridicamente erradas*.

A Suprema Corte, ao promover o controle de constitucionalidade, tem a prerrogativa de fazer cessar o poder que restou exercido pelos demais Poderes, tanto pelo Legislativo, quanto pelo Executivo – estes últimos com respaldo do *princípio democrático*, já que eleitos, como se sabe. Seu juízo sobre a *Constituição e constitucionalidade* pode, assim, se sobrepor ao juízo de *Constituição e constitucionalidade* manifestado pelos demais Poderes (ilustrativa, nesse sentido, a existência de *Comissão de Constituição e Justiça* nos órgãos legislativos³⁰⁷).

Ocorre que – e, propositalmente, frisamos tal ponto – o Supremo Tribunal Federal, em suas decisões, pode sim errar. Pode incorrer em erro sob a ótica do ordenamento jurídico; adotar decisão incompatível com a ordem jurídica vigente ou, mais diretamente, com a própria Constituição. A quem compete, portanto, identificar o *erro* da Suprema Corte – e, mais do que isso, *pleitear* seja tal erro retificado?

Com Postema³⁰⁸, parece possível afirmar que esta prerrogativa para o “controle” das decisões da Suprema Corte, seria de toda a sociedade e de cada um de seus membros, bem como dos demais Poderes e, inclusive, de todas as demais instituições sociais.

Chega-se a tal conclusão a partir da ideia de que o Estado de Direito serve, antes de tudo, como uma proteção e um *instrumento contra o exercício arbitrário do poder*. Em paralelo, adota-se por pressuposto que nenhuma pessoa ou instituição está a salvo de exercer atos de

³⁰⁷ A Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal está prevista no Regimento Interno do Senado, especificamente em seu art. 72, III, estando suas competências previstas no art. 101. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4> Acesso em: 14 dez.2024.

A Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados está prevista no Regimento Interno da Câmara dos Deputados, especificamente em seu art. 32, IV, estando ali também presentes suas competências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2011-2024.pdf> Acesso em: 14 dez.2024.

³⁰⁸ POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022.

poder sem se submeter a efetivo controle por meio de outro poder³⁰⁹ – o que vale inclusive para a Suprema Corte de um país. Tais premissas decorrem de dois princípios do Estado de Direito identificados por Postema, ou seja: (i) *soberania da lei (law's sovereignty)*; (ii) *igualdade aos olhos da lei (equality in the eyes of the law)*.

Já a conclusão de que a *controlabilidade* das decisões competiria a todos os membros da sociedade decorre de um terceiro princípio do Estado de Direito identificado por Postema – e que desempenha papel central em sua teoria –, ou seja, justamente o chamado (iii) princípio da *fidelidade (fidelity)*. Aprofundando nesse terceiro princípio, o próprio Postema consolida o que seria a tese maior de seu livro na seguinte frase: o direito somente consegue conter o abuso de poder quando se faz presente o *ethos de fidelidade*³¹⁰.

Por referido *ethos de fidelidade*, deve-se entender uma postura de engajamento ativo por parte de *oficiais e particulares* no sentido de assegurar, uns aos outros, que seus atos sejam responsabilizados conforme o direito. Em suas palavras: “A ética da fidelidade envolve responsabilidade mútua, bem como conformidade recíproca.” (tradução nossa)³¹¹.

Assim, pela tese da *fidelidade*, entendida como um dos princípios do Estado de Direito, os cidadãos se tornam responsáveis por “responsabilizar uns aos outros, e especialmente os oficiais da lei, de acordo com a lei”³¹². Assim, se cabe ao Supremo Tribunal Federal zelar pela Constituição, fazendo com que as pessoas a ela se curvem, sendo responsabilizadas quando suas ações são contrárias aos preceitos constitucionais, por outro lado, e no exercício de mútua

³⁰⁹ Lembra Castilho Prates que: “O Supremo Tribunal Federal, desde sua origem, sempre esteve envolvido em conflitos, tanto com o Executivo, quanto com o Legislativo. Suas decisões sempre atraíram a atenção da sociedade, movendo-se entre autorrestrições e a busca de autocertificação institucional. Ou seja, há uma linha visível que perpassa a história do Supremo Tribunal Federal: seus julgados, as diversas teses neles apresentadas, na dinâmica entre *vencidos e vencedores*, impõem ao pensamento jurídico brasileiro a exigência de buscar compreender o papel dessa Corte Suprema, de seus ativismos, mas também de suas contradições, na construção do âmbito normativo da liberdade em nossa história constitucional.” (PRATES, Francisco de Castilho. O Supremo Tribunal Federal e o *habeas corpus*: apontamentos a partir de um exercício de memória. In. SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (coord.). *Supremos Acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 242-260, p. 249).

³¹⁰ POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022, p. 66.

³¹¹ No original: “The fidelity ethos involves mutual accountability as well as reciprocal compliance.” (POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022, p. 66).

³¹² No original: “[...] for holding each Other, and especially law's officials, to account under the law”. (POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022, p. 66).

responsabilidade, caberá a cada pessoa zelar pela Constituição, clamando para que o próprio Supremo Tribunal Federal também a ela se curve.

Cada jurisdicionado teria, assim, alguma parcela de poder sobre o Supremo Tribunal Federal, assim como o próprio Supremo Tribunal Federal tem poder sobre todos. A responsabilização seria mútua – e não apenas unilateral. Tal postura ativa, no sentido de exigir a submissão inclusive das autoridades ao direito, é, na concepção de Postema, condição à existência do Estado de Direito.

Isso porque, em sua visão, nenhum conjunto de instituições e práticas, por mais bem desenhadas que sejam³¹³, pode derrotar aqueles que estão empenhados em transformá-las em ferramentas para expandir seu próprio poder, *quando podem fazê-lo com aprovação ou indiferença de uma parcela substancial da população*³¹⁴.

Se por um lado, o Estado de Direito sujeita o exercício do poder dominante à lei (*law's sovereignty*), por outro acaba por exigir que todos os demais envolvidos assumam a postura ativa de vigilância e defesa daquela sujeição. Por isso, sustenta Postema que o direito vigora justamente quando há um *quadro de responsabilidade mútua* e um *ethos* de compromissos mútuos que o alimenta e sustenta³¹⁵.

Tendo a Suprema Corte proferido determinada decisão, é dever, tanto das demais instituições quanto de cada um dos jurisdicionados, postar-se em defesa da integridade das normas constitucionais, no sentido de se verificar se a atuação da Corte assegurou a *soberania constitucional*, ao invés de restringi-la, contrariá-la ou ofendê-la. Dentre essas instituições, têm especial ônus a academia e a doutrina jurídica, no sentido de ser maior sua responsabilidade, justamente pelas condições de avaliar, tecnicamente, a atuação da Corte.

Se o Supremo Tribunal Federal erra, é necessário que o erro seja identificado e discriminado, em intensidade equivalente aos efeitos perversos que dali podem advir. Os juízes precisam se sentir responsabilizados (*mutual accountability*) pela injustiça que promovem, pela antijuridicidade que cometem. Precisam ter clara a consciência de que, quando errarem,

³¹³ Também essa era a preocupação de Maior Borges, ao sustentar que as instituições democráticas em si mesmas nada podem, nem seriam autoaperfeiçoáveis. Em suas palavras: “O seu aperfeiçoamento incumbe sempre às pessoas; aos habitantes da cidade dos homens.” (BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 4. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2021, p. 79-80).

³¹⁴ POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022, p. 114.

³¹⁵ POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022, p. 118.

não estarão imunes à crítica³¹⁶, a repreensões e, sendo o caso, até a responsabilizações³¹⁷. Não estão acima da lei – tampouco acima da Constituição –, e por ela precisam ser orientados.

A presente pesquisa, portanto, reforça a legitimidade institucional do Supremo Tribunal Federal, ao contrário de atacá-la. Assim ocorre em razão de ser papel essencial da doutrina *criticar* as decisões judiciais³¹⁸.

Afinal, a crítica doutrinária de uma decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal³¹⁹ pode efetivamente contribuir para: (i) que o erro incorrido permaneça restrito ao caso concretamente julgado, impedindo que o equívoco se espalhe a outros julgamentos; e (ii) pode até convencer a Corte de seu equívoco, provocando eventual adequação ou superação do precedente³²⁰ em futuras oportunidades³²¹.

³¹⁶ “[...] é de se reconhecer à magistratura uma *legitimidade de exercício, de resto passível de controle pela crítica do seu comportamento.*” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 187, grifo nosso).

³¹⁷ Digno de reconhecimento e aplausos o esforço do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão ímpar na construção do aperfeiçoamento do trabalho do Judiciário brasileiro, principalmente em relação ao controle e à transparência administrativa e processual. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/sobre-o-cnj/quem-somos/>. Acesso em: 20 nov.2024.

³¹⁸ São precisas, nesse ponto, as observações de Seabra de Godoi acerca da importância do diálogo entre jurisprudência e doutrina, tecidas a partir de observação feita por um ex-Presidente do Supremo Tribunal Federal. (GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, 239 p.).

³¹⁹ São também exemplos louváveis do diálogo institucional entre academia e Poder Judiciário duas iniciativas levadas a cabo, em conjunto, por Professores de Direito da Universidade de Minas Gerais e da Universidade de São Paulo, nas quais houve profunda análise doutrinária de decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. A saber: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (coord.). *Supremos Acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, 834 p.; e SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (coord.). *Federalismo (s) em juízo*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019, 1002 p.

³²⁰ Por todos, é ver o recente cancelamento da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal (STF, RE n. 159.180, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, jul. 22.06.2020, DJe: 17.08.2020). A superação de tal entendimento sumular acabou comprovando, anos depois, o acerto de forte crítica formulada por Geraldo Ataliba à sua edição, como se extrai de suas inflamadas palavras ao prefaciar obra de Misabel Derzi (In. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, Direito Penal e tipo*. 3.ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018). Corroborando a doutrina de Ataliba é ver: SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In. LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 141-166.

³²¹ “São intrínsecas ao Direito as mudanças de entendimento. Só assim ele pode evoluir.” (LOBATO, Valter; TEIXEIRA, Tiago Conde; MARINHO NETO, José Antonino. Segurança jurídica em matéria tributária e a necessidade de modulação dos efeitos em relação às modificações jurisprudenciais. In. BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021, p. 385-403, p. 399).

É sob tal ótica que Hübner Mendes³²² sustenta caber ao Supremo Tribunal Federal a *última palavra provisória*. Isso porque o fato de determinada decisão ter sido proferida pela Suprema Corte não faz com que a *quaestio* morra; não impede que seja rediscutida pela doutrina³²³; e, sobretudo, não impede que a Corte, no futuro, venha a rever seu posicionamento.

Trata-se, em verdade, de providência necessária à própria preservação do fenômeno jurídico, permitindo fazer com que haja o reconhecimento do direito como ferramenta útil, adequada e – sobretudo – legítima, para os fins que se propõe. Com isso, são fortalecidos os caminhos para que o próprio direito seja o principal garantidor de sua existência e perenização, inexistindo garantias de que seguirá existindo *haja o que houver*³²⁴. Para a *autopoiese* do direito³²⁵, é necessário haver direito – permitimo-nos concluir.

³²² MENDES, Conrado Hübner. Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação. *Tese de Doutorado* (USP), 2008.

³²³ É paradigmático, igualmente, o esforço de Luís Eduardo Schoueri acerca da análise doutrinária de decisões concretas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Por ora, duas merecem destaque: SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. *Revista Direito Tributário Atual* n. 18., p. 7-10. São Paulo: IBDT, 2004; e SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

³²⁴ “O valor da moeda não é a única coisa que pode evaporar quando as pessoas deixam de acreditar nela. O mesmo pode acontecer com leis, deuses e até impérios inteiros.” (HARARI, Yuval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. trad. Paulo Geiger. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2016 [2015], p. 151.).

³²⁵ LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. trad. Klaus A. Ziegert. Oxford: Oxford University Press, 2008.

CONCLUSÕES

Ao final da exposição, conclui-se que a pesquisa teve sucesso em investigar e oferecer resposta doutrinariamente fundamentada à investigação teórica a que se propôs. A dúvida seminal do estudo havia sido consolidada na seguinte indagação: *tendo a CR/1988 especificado nominalmente determinadas bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais, poderia esta especificação ser interpretada como meramente exemplificativa e, portanto, não taxativa?*

A resposta a esta indagação era o objetivo principal da presente pesquisa, cuja relevância se justificava pela contribuição que poderia trazer ao estudo doutrinário dos limites interpretativos, bem como sobre a forma de controle intersubjetivo do exercício da competência tributária. Isso a partir de exame crítico e analítico de manifestação concreta do Poder Judiciário, em paradigmáticos precedentes envolvendo a fixação de competência tributária.

Firme em tais objetivos, foram alcançadas as seguintes conclusões:

1. O chamado “Sistema S” remete ao Governo de Getúlio Vargas na década de 40 e é formado por entidades classificadas como serviços sociais autônomos – com a ressalva de que nem todo serviço social autônomo compõe o “Sistema S”, sendo necessários requisitos específicos a tanto. Atualmente, são nove os serviços sociais autônomos que compõem o “Sistema S”, a saber (em ordem de instituição): SENAI, SENAC, SESI, SESC, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP. Com isso, a APEX-BRASIL, a ABDI e o INCRA, por exemplo, não compõem efetivamente o “Sistema S”.

2. As leis (ou decretos-leis) que instituíram cada uma destas entidades cuidaram de prever também sua fonte de financiamento. Com exceção do SENAI, cuja contribuição era apurada por operário, todas as demais entidades, desde sua origem, eram financiadas por contribuições incidentes sobre a folha de salários.

3. O art. 35 da Lei n.4.863/1965 intentou unificar a base de cálculo das contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas e destinadas a outras entidades ou fundos, à base de cálculo das contribuições de previdência, ou seja: à *folha de salários*.

4. A contribuição ao SEBRAE, em específico, objeto do tema 325 de repercussão geral, surgiu como *adicional de alíquotas* às preexistentes contribuições ao “Sistema S” (originalmente apenas às contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC; atualmente, também

sobre as contribuições ao SENAR, SEST, SENAT e SESCOOP). Tem natureza de CIDE, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

5. A contribuição ao INCRA, objeto do tema 495 de repercussão geral, de modo semelhante, surgiu como *adicional de alíquotas* à contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões. Também tem natureza de CIDE, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

6. O *caput* do art. 149 da CR/1988 dispõe, desde sua origem, acerca da competência da União Federal para a instituição de contribuições sociais, de CIDES e de contribuições de interesse das categorias profissionais. É o principal dispositivo constitucional a respeito. Em sua redação original, nada previa sobre a base de cálculo destas contribuições.

7. A Emenda Constitucional n. 33/2001, dentre outras disposições, incluiu o § 2º ao art. 149 da CR/1988. Referido § 2º, podendo complementar ou excepcionar os mandamentos do *caput*, passou a prever regras específicas às *contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico* de que tratava o *caput* do artigo.

8. O art. 149, § 2º, III, da CR/1988 passou a prever duas sistemáticas alternativas, determinadas pelo modo de apuração do *quantum* eleito pelo legislador, ou seja:

- a) se o montante tributário fosse apurado percentualmente sobre os valores monetários envolvidos (alíquota *ad valorem*), poderiam servir de base de cálculo: (i) o faturamento, (ii) a receita bruta ou (iii) o valor da operação e, no caso de importação, (iv) o valor aduaneiro; ou
- b) se o montante tributário fosse apurado independentemente dos valores monetários envolvidos (*ad mensuram*) – estando ligados a ele apenas indiretamente –, seria base de cálculo a *unidade de medida* prevista na legislação.

9. O Supremo Tribunal Federal, por maioria, entendeu que, mesmo após a Emenda Constitucional n. 33/2001, seria constitucional a exigência de CIDE preexistente apurada por alíquota *ad valorem* incidente sobre a folha de salários – base não prevista do rol do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988. Para se chegar a esta conclusão, valeu-se do seguinte fundamento: o rol de bases de cálculo do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988 seria – e, portanto, poderia ser – *exemplificativo*, logo não *taxativo*.

10. Pelo conteúdo, função e eficácia das normas de competência, era possível se antever que a especificação de determinadas bases tributáveis, pela Constituição Federal, levaria à impossibilidade de se adotar outras bases, devendo aquele rol ser tomado como taxativo.

11. Os votos pela taxatividade das bases de cálculo se pautaram, principalmente, por argumentos (i) linguístico-textuais e (ii) sistemáticos. Foram trazidos argumentos relacionados à estrita legalidade na imposição de tributos; à limitação de competência dos entes federados pela Constituição, mediante a enunciação de bases econômicas; à insuficiência dos motivos à hermenêutica legal; à guarda do texto constitucional pela Suprema Corte, dentre outros.

12. Os votos vencedores se pautaram sobretudo por argumentos (i) finalísticos/teleológicos; (ii) históricos; (iii) genéticos; (iv) pragmáticos ou consequencialistas. Foram trazidos argumentos relacionados à motivação da Emenda Constitucional n. 33/2001; à teleologia das CIDES; à necessidade de que a manifestação do constituinte fosse expressa, caso quisesse promover alteração tão relevante na sistemática vigente; à necessidade de se atentar às consequências, promovendo-se o *voto de desconfiança construtivo*; à necessidade de se manter o desenvolvimento econômico; ao cabimento de uma interpretação contextualista, consequencialista, dentre outros. Houve, ainda, um argumento (v) literal, no sentido de que a expressão “poderão” denotaria mera *sugestão* posta à disposição do legislador ordinário, contrapondo-se à expressão “deverão”. Este argumento, todavia, mostrou-se secundário, proferido em *obiter dictum*.

13. O Sistema Constitucional Tributário brasileiro, tal como concebido pela jurisprudência e doutrina, a partir da própria redação da CR/1988 e das Constituições que a precederam, levou a uma estrutura normativa do Direito Constitucional Tributário brasileiro que não permite que bases de cálculo arroladas pela CR/1988 para CIDES e contribuições sociais fossem interpretadas como meramente exemplificativas.

14. Em nenhum país do mundo as normas que garantem direitos e regulam o exercício do poder político são expressas de forma oral. No Brasil, tal constatação é ainda mais relevante, porque, diferentemente do que se observa em outros países, o Sistema Constitucional Tributário nacional é rígido e exaustivo, características que decorrem de dois fundamentos principais: (i) as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição; e (ii) o conteúdo das regras de competência tributária é constitucional, não podendo ser modificado por lei ordinária.

15. A CR/1988 é, no Brasil, o texto fundante da ordem jurídico-tributária, sendo a forma em que o sistema se fecha, de modo que o Direito Tributário brasileiro é, antes de tudo, um Direito Constitucional Tributário brasileiro. As disposições constitucionais são, necessariamente, o *ponto de partida* à fixação das competências tributárias.

16. Da reconstrução do sentido das disposições constitucionais se chega à regra de competência tributária. Logo, é a interpretação e, por fim, a aplicação dessa regra de competência o fator determinante para que o tributo venha a ser legitimamente exigido.

17. Não há qualquer especificidade interpretativa em relação à reconstrução da regra de competência da União sobre CIDES e contribuições sociais a partir do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, podendo ser utilizados todos os métodos de interpretação jurídica comumente utilizados. Entretanto, há sim um *método*, um *caminho*, *mais correto* de se hierarquizar os argumentos a partir das disposições constitucionais sobre competência tributária.

18. Para a correta interpretação das disposições sobre competência tributária, deve-se observar regras de prevalência entre argumentos, a depender do conteúdo, função e efeitos relacionados ao dispositivo objeto da interpretação. Em forte síntese: (i) ao se interpretar disposições potencialmente restritivas de direitos fundamentais, argumentos formulados a partir de manifestação expressa do legislador devem prevalecer em relação a argumentos construídos a partir daquilo que não foi dito; e (ii) ao se interpretar disposições potencialmente ampliativas do âmbito de proteção de direitos fundamentais, argumentos formulados a partir de manifestação expressa do legislador (argumentos semânticos, sintáticos) podem *eventualmente* ser superados por argumentos relacionados aos objetivos, intenções, do legislador, bem como ao momento histórico em que editado o dispositivo interpretado (argumentos teleológicos, históricos ou genéticos).

19. O caminho interpretativo percorrido pelo Supremo Tribunal Federal se afastou destas regras de prevalência, na medida em que argumentos não institucionais ou meramente práticos tiveram prevalência sobre os chamados argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico. Noutras palavras, argumentos linguístico-textuais e sistemáticos levavam à *taxatividade* das bases de cálculo constitucionais tributárias. Esta conclusão somente foi possível de ser superada pelo sopesamento de tais argumentos com os de outra natureza, como os argumentos finalísticos, históricos, genéticos e consequencialistas.

20. Poderia o Supremo Tribunal Federal, ao invés de ter adotado interpretação contrária à normatividade constitucional, ter adequado a aplicação da norma jurídica ao caso concreto. Ao constatar a alta probabilidade de impactos concretos negativos, decorrentes da alteração promovida pelo constituinte em regime que remonta ao menos à unificação de base de cálculo pela Lei n. 4.863/1965, poderia ter adotado, pelo menos, uma das seguintes alternativas: (i) ter expressamente *excepcionado* da regra da taxatividade das bases de cálculo constitucionais tributárias tão somente as exações ali discutidas; (ii) ter *modulado temporalmente* os efeitos da decisão, determinando que a cobrança só valeria até o julgamento dos referidos temas; ou (iii) ter *modulado temporalmente os efeitos da decisão para o futuro*, concedendo prazo ao Poder Legislativo para que, dentro de prazo razoável, editasse nova lei instituindo contribuições que incidissem sobre as bases de cálculo constitucionalmente permitidas.

21. Toda decisão judicial, mas, principalmente decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, para além de solucionar um caso concreto, emite uma orientação para os casos futuros. Com isso, fecham alternativas possíveis de significado.

22. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nos casos em voga, analisaram as consequências de modo *parcial*, já que foram analisadas e privilegiadas apenas as consequências a que estariam sujeitas as entidades financiadas pelas exações *sub judice*. Não consta dos votos vencedores qualquer análise de consequência em relação à própria *integridade e coerência* do Sistema Constitucional Tributário como um todo.

23. Ao não enfrentar objetivamente os argumentos aqui apresentados, o Supremo Tribunal Federal acaba por assumir o *custo institucional* de se privilegiar, em matéria de repartição de competência tributária, (i) argumentos institucionais transcendentais ao ordenamento jurídico; e (ii) argumentos não institucionais (ou meramente práticos), sobre (iii) argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico.

24. A conclusão pela mera exemplificação das bases do art. 149, § 3º, III, “a” da CR/88 é ideia estranha ao regramento constitucional das competências tributárias.

25. Por coerência metodológica, é correto supor que as enumerações taxativas têm prevalência nas partes rígidas ou inflexíveis do sistema jurídico, ao passo que as enumerações exemplificativas terão maior espaço nas partes flexíveis, abertas, desse mesmo sistema.

26. É possível se estabelecer um paralelo entre as enumerações constitucionais e os tipos e conceitos, de modo que, nos campos em que, por exigência metodológica, há a prevalência dos conceitos, haverá, de igual maneira, a necessidade de que as enumerações, principalmente quando relacionadas àqueles conceitos, sejam taxativas. Por outro lado, nos campos jurídicos em que, por razões metodológicas, prevalecem os tipos, haverá maior abertura para que as enumerações possam ser tomadas por meramente exemplificativas, não exaustivas.

27. O direito tributário é mais relacionado à ideia de *numerus clausus* do que relacionado à abertura e flexibilidade presentes na ideia de *numerus apertus*. Dentro do direito tributário, por sua vez, há campo em que há ainda maior rigidez e exaustividade do sistema jurídico, que é precisamente a repartição constitucional de competências tributárias.

28. Assim, no caso das materialidades das CIDES e contribuições sociais, tendo a CR/1988 se valido da técnica da *vinculação a uma materialidade específica*, consistente na especificação da base econômica, estaria o legislador ordinário necessariamente restrito às bases ali previstas.

29. Os argumentos de que se valeu a corrente vencedora do Supremo Tribunal Federal não são suficientes à superação da taxatividade das bases de cálculo previstas no art. 149, § 2º, III, “a”, da CR/1988. A conclusão vale tanto para cada um dos argumentos quanto para todos os argumentos analisados em conjunto.

30. A inconstitucionalidade tributária, essencialmente, é – e deve ser – custosa ao poder tributante *arbitrário*. Por isso, a necessidade de fazer frente à devolução de valor indevidamente recolhido não pode ser argumento para se afastar a inconstitucionalidade do tributo.

31. A corrente vencedora do Supremo Tribunal Federal se limitou à análise das consequências relacionadas especificamente às entidades financiadas pelas exações *sub judice*. Qualquer outra consequência não foi levada em conta pelos votos vencedores proferidos. Havia, entretanto, importantes consequências que precisariam ter sido levadas em conta pela Corte.

32. A decisão judicial, quando baseada nas consequências, enseja movediço campo argumentativo-decisório, que aumenta o poder do julgador, na medida em que se desvincula da normatividade constitucional para se imiscuir na apreciação de oportunidade e conveniência da decisão que virá a proferir. Altera-se o mandamento constitucional por conta dos efeitos indesejados – ou desejados – pelo julgador.

33. A revogação das preexistentes CIDES e contribuições sociais sobre folha de salários não é, em momento algum, mencionada nos documentos legislativos preparatórios à Emenda Constitucional n. 33/2001. A intenção da PEC que a originou estava relacionada com o petróleo e afins; com combustíveis, portanto.

34. Entretanto, durante a tramitação da PEC no Congresso Nacional, foi apresentado substitutivo à PEC originária, alterando o escopo e a redação das proposições iniciais. Na parte relevante ao presente estudo, *foram trazidas para o § 2º do art. 149 as disposições que, na origem, constavam do § 4º do art. 177*, ambos da Constituição. Para tanto, argumentou-se que a referência apenas à contribuição de intervenção no domínio econômico feita pelo § 4º do art. 177 poderia ensejar o entendimento de que as alíquotas *ad valorem* ou específicas não se aplicariam a outros tributos e contribuições, o que não seria conveniente.

35. As alterações supervenientes feitas na PEC originária da Emenda Constitucional n. 33/2001 efetivamente alargaram o escopo de sua abrangência. Com isso, não era mais possível se sustentar que a única intenção da Emenda Constitucional n. 33/2001 seria abrir espaço à tributação dos combustíveis ou à instituição da CIDE-combustível. As disposições promulgadas têm incidência ampla, conforme inclusive já reconheceu o Supremo Tribunal Federal.

36. A respeito da intenção do legislador, não ficou claro se não era, de fato, sua intenção estender específicas bases de cálculo a todas as CIDES e contribuições sociais. Por outro lado, a revogação das contribuições preexistentes sobre bases não indicadas no art. 149, § 2º, III, “a” da CR/1988, não se tratava de conclusão inimaginável ou mesmo pouco provável. Tratava-se de decorrência direta da emenda constitucional promulgada. Com isso, a presunção seria a de que as duas Casas legislativas – e suas respectivas Comissões de Constituição e Justiça – tinham consciência do que estavam legislando.

37. Fosse a intenção do constituinte derivado unicamente estender o tratamento dado às CIDES pelo § 4º do art. 177 às contribuições sociais, bastaria ter incluído a menção às *contribuições sociais* no próprio § 4º do art. 177. Não seria necessário ter trasladado todo o mandamento legal relacionado às bases de cálculo para o art. 149.

38. A imperatividade do direito não decorre daquilo que o legislador desejava fazer (*mens legislatoris*), mas sim do que restou concretamente feito (*mens legis*). É nesse sentido, inclusive a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

39. Uma regra de competência tributária predetermina como deve ser seu exercício pelo poder tributante – não se limita a sugerir, a exemplificar, ou a recomendar nada. Por isso, ainda que se utilize da expressão “poderão”, mesmo que desacompanhada de expressões limitantes, tais como “só incidirá”, ou “não incidirá”, “não incidirão”, “não incide”, “não incidindo” etc., é pressuposto estar o legislador tributário ordinário limitado pelas possibilidades expressamente constantes da Constituição, restando-lhe subtraídas todas as demais possibilidades omitidas.

40. A palavra “poderão” utilizada pelo art. 149, § 2º, III, “a” da CR/88 facultava ao legislador ordinário duas alternativas: (i) alíquota *ad valorem*, ou (ii) alíquota específica. Dentro de cada uma dessas possibilidades, a expressão “tendo por” limitava as respectivas bases de cálculo às materialidades ali indicadas.

41. Quisesse o constituinte não limitar CIDES e contribuições sociais às materialidades por ele expressamente indicadas, poderia: (i) ter mantido a redação original da PEC, mantendo a norma do art. 149, § 2º, III, “a” da CR/88 exclusivamente no § 4º do art. 177; ou (ii) deveria ter se valido de expressões que indicassem sua intenção. Não há qualquer indicação no texto constitucional de que as bases ali indicadas seriam *exemplificativas*, ou que *outras* poderiam ser utilizadas, ou, ainda, que indicasse aquelas *dentre outras*.

42. A vontade da constituição não se confunde com a vontade do constituinte. Logo, havendo potencial divergência entre (i) o que o constituinte queria fazer; e aquilo que (ii) o constituinte efetivamente fez, deve-se dar prevalência à segunda opção. Na hipótese analisada, o que o constituinte derivado fez foi listar, na Constituição Federal, bases de cálculo às CIDES e contribuições sociais, mediante edição de emenda constitucional.

43. Pelo conteúdo, função e eficácia das normas de competência, ao especificar determinadas bases tributáveis, torna-se estruturalmente incompatível com a sistemática tributária nacional a concepção de ser aquele rol meramente exemplificativo. Ao se indicar bases de cálculo, sem qualquer outra ressalva, exclui-se a possibilidade de que sejam tomadas bases diversas – as quais restarão reservadas à competência residual a ser exercida, conforme exigências e preceitos constitucionais.

44. O poder tributário é determinado por uma norma reconstruída a partir de uma regra de competência tributária fixada pela Constituição. A definição do conteúdo desta regra nada tem a ver com maior ou menor extensão que se dê ao princípio da solidariedade social.

45. A receita bruta é base que, comprovadamente, possibilita alta arrecadação. Inexiste, portanto, a alegada restrição excessiva à possibilidade de atuação concreta do Estado.

46. É a própria sistematicidade constitucional que permite a existência de regras gerais às contribuições no art. 149 da CR/88, em conjunto com a existência de regras específicas às contribuições à seguridade social, no art. 195. Quando muito, seria o art. 195, I, “a” da CR/1988 exceção constitucionalmente autorizada à regra geral do art. 149, § 2º, III, “a”.

47. O caso PIS/Cofins-importação; o caso da imunidade da CSLL sobre o lucro das exportadoras; o caso da contribuição para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica, instituída pelo Estado de Minas Gerais; o caso da importação de equipamento por não contribuinte; todos os casos em que o Supremo Tribunal Federal reafirmou a existência de conceitos constitucionais na fixação de competência tributária, eram sim precedentes que, em grande medida, apontavam à exaustividade das disposições constitucionais sobre competência tributária.

48. Inclusive nos precedentes em que o Supremo Tribunal Federal se aproximou de uma concepção *tipológica* das competências tributárias, como foi o caso do ISSQN sobre plano de saúde e seguro saúde, e o caso do ISSQN sobre *leasing financeiro*, foi necessário concluir que a materialidade *sub judice* estava efetivamente abarcada pelo *tipo* constitucional. No caso CIDE-SEBRAE e no caso CIDE-INCRA, dúvidas não haviam de que folha de salário simplesmente não estava prevista no texto constitucional.

49. Decisões judiciais podem ser *juridicamente erradas*. Em um verdadeiro Estado de Direito, compete a toda a sociedade e a cada um de seus membros, bem como aos demais Poderes e, inclusive, a todas as demais instituições sociais, identificar o *erro* da Suprema Corte e pleitear sua retificação. Trata-se de decorrência direta da responsabilização mútua (*mutual accountability*) e do *ethos de fidelidade*, tal como concebidos por Gerald J. Postema.

50. A presente pesquisa, portanto, ao analisar criticamente os precedentes em voga, reforça a legitimidade institucional do Supremo Tribunal Federal, ao contrário de atacá-la.

Espera-se, portanto, que as conclusões aqui alcançadas sirvam, em alguma medida, de argumentação teórica para que:

- a) a fundamentação utilizada pelo Supremo Tribunal Federal nos temas de repercussão geral n. 325, n. 495 e n. 1193 fique a eles restrita, evitando que tais julgados sirvam de fundamentação jurisprudencial a outros casos; e, inclusive,

- b) possam eventualmente contribuir para a evidenciação das razões pelas quais o entendimento ali prevalecente precisa ser superado.

Com isso, acredita-se ter sido devidamente elaborado documento expositivo de estudo científico retrospectivo, de tema único e bem delimitado em sua extensão, com o objetivo de reunir, analisar e interpretar informações, em consonância com o que se espera de uma dissertação de mestrado³²⁶. Tudo isso em estrita consonância com os objetivos da linha de pesquisa “Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito”, integrante da área de concentração “Direito e Justiça”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

³²⁶ MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, P. 149.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; CORREIA NETO, Celso de Barros. O caso da EC 33/2001, uma contribuição para a incerteza jurídica e fiscal. *Consultor Jurídico*, 10 agosto 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-10/emenda-332011-contribuicao-incerteza-juridica-fiscal/> Acesso em: 04 jan.2025.
- ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. Constitucionalidade das contribuições destinadas ao custeio do Sebrae à luz das alterações promovidas pela emenda constitucional nº 33/2001 e dos termos do recurso extraordinário nº 603624. *Revista Direito UNIFACS – Debate Virtual*, v. 231, set./2019. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/6335> Acesso em: 04 jan.2025.
- ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. O fim do Sistema Constitucional Tributário como conhecemos hoje? Não recepção da contribuição ao Sebrae a partir da EC 33/01? *Migalhas*, 15 setembro 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/333317/o-fim-do-sistema-constitucional-tributario-como-conhecemos-hoje--nao-recepcao-da-contribuicao-ao-sebrae-a-partir-da-ec-33-01> Acesso em: 04 jan.2025.
- ARGUELHES, Diego Werneck. *O Supremo: entre o direito e a política*. Rio de Janeiro: História Real, 2023.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *A Tipicidade dos Direitos Reais*. Lisboa: Petrony, 1968.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO FINANCEIRO et. al. *Carta Aberta: Recurso Extraordinário nº 603.624*. 14 setembro 2020. Disponível em: <https://gdt-rio.com.br/wp-content/uploads/2020/09/ABDF-GDT-PJT-STF-SEBRAE-vs.-EC-33-RE-603624.pdf> Acesso em: 04 jan.2025.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: JusPodivm, 2025.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Bases de Cálculo. Emenda Constitucional n. 33/2001. Artigo 149 da Constituição. Contribuição destinada ao

SEBRAE, à APEX e à ABDI. Taxatividade ou exemplificatividade das bases de cálculo. *Parecer*, 14.09.2020. RE n. 603.624/SC.

ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204.

ÁVILA, Humberto. Legalidade como mediação entre a liberdade e a igualdade na tributação. In. *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.393-399.

ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 66-88.

ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 701–730, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542>. Acesso em: 7 jan. 2025.

ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

ÁVILA, Humberto. Regra-matriz *versus* princípios. In. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 67-78.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodium, 2025.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev., atual. amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020 [2006].
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Os juros moratórios e o conceito de renda: um elogio à decisão do STF no RE nº 855.091. In: SCAFF, Fernando Facury et. al. (coord). *Supremos Acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 40-45.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013 [1963].
- BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *Revista dialética de direito tributário*, n. 78, mar./2002, p. 15-34.
- BERCOVICI, Gilberto. Direito econômico e repartição de competências federativas no Brasil. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021 p. 303-316.
- BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Coisas*. vol. I. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2003.
- BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da Pesquisa Jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BITTAR, Orlando. *Obras completas de Orlando Bittar: estudos de direito constitucional e direito do trabalho*. vol. 1. Cap. Fundamentos do Controle Jurisdicional de Constitucionalidade. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 4. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2021.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 603.624/SC. Rel. Min. Rosa Weber, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, jul. 23.09.2020, DJe: 13.01.2021. Disponível em: <https://portal.SupremoTribunalFederal.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345399603&ext=.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 630.898/RS. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, jul. 08.04.2021, DJe: 11.05.2021. Disponível em: <https://portal.SupremoTribunalFederal.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346374838&ext=.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

BREYNER, Frederico Menezes. *Competência tributária e modelos de categorização: tipos, conceitos e protótipos*. São Paulo: Editora Dialética, 2022.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional das empresas de pequeno porte e das microempresas na esfera temática da contribuição social de intervenção no domínio econômico. *Parecer*, 03.08.2020, p. 13. RE n. 603.624/SC.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributac o em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 6. ed. Lisboa: Funda o Calouste Gulbenkian, 2019.

CARDOZO, José Eduardo Martins; LACERDA, Caroline Maria Vieira. Constitucionalidade da exigência da contribuição destinada ao SEBRAE. *Parecer*, 20.07.2020. RE n. 603.624/SC.

CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014 [1985].

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022 [1985].

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010 [1999].

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020 [1999].

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CR/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único do CTN*. São Paulo: Dialética, 2003 [1982].

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; TEIXEIRA, Tiago Conde; COÊLHO, Eduardo Junqueira. A revogação da contribuição ao SEBRAE-APEX-ABDI a partir da entrada em vigor da EC nº 33/2001. *Parecer*, 13.04.2020. RE n. 603.624/SC.

COSTA, Alcides Jorge. Contribuição ao estudo da obrigação tributária. *Tese de Doutorado (USP)*, 1972.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

DANTAS, Matheus Barreto. As contribuições de intervenção no domínio econômico em face da emenda constitucional nº 42/2003. *Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe*, n. 6, p. 131-150, 2004. Disponível em: https://revistaejuse.tjse.jus.br/revistaejuse/index.php/revista_da_ejuse/article/view/138/143
Acesso em: 04 jan.2025.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1986].

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, Direito Penal e tipo*. 3.ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018 [1986].

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos. A incompatibilidade do modo de pensar por “tipos” as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação de poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito*. São Paulo e Salvador: Malheiros e JusPodivm, 2021, p. 176-200.

DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo Judicial no Direito Tributário Brasileiro*. Série doutrina tributária n. XXXV. São Paulo: IBDT, 2021.

DINIZ, Guilherme Soares. *Interpretação das competências tributárias: um modelo de limite semântico*. São Paulo: Noeses, 2024.

DOMINGUES, Paulo Sérgio. *Doutrina: edição comemorativa, 35 anos Superior Tribunal de Justiça*. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2024, p. 875-890.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária. *Revista de Direito Administrativo*. v. 47, 1957, p. 1-12.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imposto de consumo – Fato gerador – Obrigação tributária e sua extinção. *Revista de Direito Administrativo*. v. 51, 1958, p. 460-478, p. 471-472.

FERNÁNDEZ-ARMESTO, Felipe. *Uma história da imaginação: Como e porque pensamos o que pensamos*. trad. Carlos Afonso Malferrari. 1. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2023

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Emanuel Melo. O positivismo presumido de Frederick Schauer e sua aplicação na interpretação judicial das regras de competência constitucionais. *Revista Brasileira de Filosofia do Direito*, v. 5, n. 1, p. 37–53, 2019. DOI: 10.26668/IndexLawJournals/2526-012X/2019.v5i1.5438. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/filosofiadireito/article/view/5438>. Acesso em: 25 out. 2024.

FOLLONI, André. Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 57, p. 617–642, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.25.2024.2606. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2606>. Acesso em: 7 jan. 2025.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GOMES, Daniel de Paiva; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell. Dois REs emblemáticos e a problemática do rol taxativo do artigo 149 da Constituição, *Consultor Jurídico*, 18 setembro 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-18/opiniao-questao-rol-taxativo-artigo-149-constituicao/> Acesso em: 04 jan.2025.

GONDINHO, André Pinto da Rocha Osório. *Direitos reais e autonomia da vontade: o princípio da tipicidade dos direitos reais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GOULART, Dennys Rosa. *As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico após a Emenda Constitucional nº 33/2001*. 2019. 66 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia. Uberlândia, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/27526/4/Poss%C3%ADveisBasesDe.pdf> Acesso em: 11 jan.2025.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índica (1526 a 1709)*. trad. André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBDF, 2019.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

HARADA, Kiyoshi. Contribuições ao SEBRAE e ao INCRA. Consequências das Decisões do STF, *GenJurídico*, 04 janeiro 2019. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/tributario/contribuicoes-ao-sebrae-e-ao-incra-consequencias-das-decisoes-do-stf/> Acesso em: 04 jan.2025.

HARARI, Yuval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. trad. Paulo Geiger. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2016 [2015].

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens: uma breve história da humanidade*. trad. Janaína Marcoantonio. 51. ed. Porto Alegre: L&PM, 2020 [2015].

HORBACH, Carlos Bastide; BANHOS, Sergio Silveira. Constitucionalidade de incidência, sobre a folha de salários, das contribuições ao SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI. *Parecer*, 27.07.2020. RE n. 603.624/SC.

LEÃO, Martha. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a Inexistência de Ruptura Paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 58, p. 389-409, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2659>. Acesso em: 20 dez. 2024.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LOBATO, Valter de Souza. O Regime jurídico constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. *Tese de Doutorado* (UFMG), 2014.

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. ICMS-DIFAL, a LC 190/22 e as leis estaduais: existe constitucionalização superveniente? *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, n.39, out./dez. 2023.

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. *Revista Direito Tributário Atual* n. 50. ano 40. p. 569-591. São Paulo: IBDT, 1. quadrimestre 2022.

LOBATO, Valter; TEIXEIRA, Tiago Conde; MARINHO NETO, José Antonino. Segurança jurídica em matéria tributária e a necessidade de modulação dos efeitos em relação às modificações jurisprudenciais. In. BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021, p. 385-403.

LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. trad. Klaus A. Ziegert. Oxford: Oxford University Press, 2008.

LUNARDI, Fabrício Castagna. *O STF na política e a política no STF: poderes, pactos e impactos para a democracia*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MASCARENHAS, Débora de Carvalho; NEVES, Rúbia Carneiro. Sociedade limitada: o direito de recesso no Código Civil de 2002. *Meritum: revista de direito da FHC/FUMEC*, v. 3, n. 1, jan./jun. 2008.

MAXIMILIANO, Calos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 23. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2022 [1925].

MEIRELES, Rose Melo Vencelau. Em busca da nova família: uma família sem modelo. In. TEPEDINO, Gustavo; FACHIN, Luiz Edson. *Pensamento Crítico do Direito Civil Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 215-226.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29. ed. rev. e atual. até a EC n. 68, de 21.12.2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Conrado Hübner. Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação. *Tese de Doutorado* (USP), 2008.

MENDES, Conrado Hübner. *O discreto charme da magistrocacia: vícios e disfarces do judiciário brasileiro*. São Paulo: Todavia, 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MILAGRES, Marcelo de Oliviera. *Manual de Direito das Coisas*. 5. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2024.

MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

MOREIRA, André Mendes. ICMS, Guerra Fiscal e o Acerto do Min. Edson Fachin. In. TAKANO, Caio Augusto; BARRETO, Simone Rodrigues Costa (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 3-26.

MOREIRA, André Mendes. Federalismo, Constituição e Tributação. In. MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira. Em homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 61-88.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira. Em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira*. Em homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 76. Belo Horizonte, jul./ago. 2015, pp. 71- 90.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974 [1965].

OLIVEIRA, Carlos E. Elias de. *Numerus clausus e direitos reais: Origem, histórico e experiência da Holanda, do Reino Unido e de outros países - Parte I*. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-de-direito-privado-estrangeiro/408136/numerus-clausus-experiencia-da-holanda-reino-unido-e-outros-paises> Acesso em: 20 dez.2024.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusulas pétreas financeiras e tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/01 e os seus reflexos tributários. *Revista dialética de direito tributário*, n. 149, fev./2008, p. 16-26.

PEDERIVA, João Henrique. Parafiscalidade do Sistema S: Fontes para a atualização do debate. *Orçamento em discussão*. n. 51. Brasília: Senado Federal, 2023, 16 p. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/oed-51.pdf> Acesso em: 25 out.2024.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. *Revista dialética de direito tributário*, n. 81, jun./2002, p. 74-79.

PINTO, Érico Teixeira Vinhosa. Contribuições especiais e base de cálculo: a emenda constitucional n. 33/2001 e as bases de cálculo passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/23691>. Acesso em: 4 jan. 2025.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. Noeses: São Paulo, 2012.

PISCITELLI, Tathiane. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters / Revista dos Tribunais, 2024.

- PRATES, Francisco de Castilho. O Supremo Tribunal Federal e o *habeas corpus*: apontamentos a partir de um exercício de memória. In. SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (coord.). *Supremos Acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 242-260.
- POSTEMA, Gerald J. *Law's Rule: The Nature, Value, and Viability of the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2022.
- QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). *Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso*. Série GVlaw. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.
- RECHIA, Fernando Mariath. *Interpretação das competências tributárias: teorias da interpretação, técnicas de argumentação e critérios de preferência entre argumentos*. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2023. RB-2.22. *E-book*.
- RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. *O Tribunal: como o Supremo se uniu ante a ameaça autoritária*. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.
- RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. *Os onze: o STF, seus bastidores e suas crises*. São Paulo: 2019.
- RIBEIRO, Darcy. *A Universidade Necessária*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1969.
- ROCHA, Sérgio André. Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 127, p. 51-78, jan./fev. 2024.
- ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- RODAS, Sérgio. Cide sobre folha salarial anterior à EC 33/2001 não foi revogada, diz TRF-4. *Consultor Jurídico*, 16 julho 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-16/cide-folha-salarial-anterior-ec-332001-nao-foi-revogada/> Acesso em: 04 jan.2025.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade da manutenção da Contribuição para o FGTS – Art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 (Exames das cogitadas alterações do contexto fático e da norma constitucional da alínea “a”, inciso III, §2º, do art. 149 – EC nº 33/2001). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 66, ano 11, nov./dez./2013.
- SCAFF, Fernando Facury. Constitucionalidade da utilização da folha de salários como base de cálculo das Contribuições Sociais e das CIDEs após o advento da EC nº 33/2001 face do julgamento do RE 603.264. *Parecer*, 25.07.2020. RE n. 603.264/SC.

SCAFF, Fernando Facury. O uso da folha de salários como base de cálculo das contribuições: para afastar o uso da base de cálculo deve haver mudança constitucional normativa, e não jurisprudencial, *Jota*, 07 agosto 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-uso-da-folha-de-salarios-como-base-de-calculo-das-contribuicoes> Acesso em: 04 jan.2025.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 681–700, São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 7 jan. 2025

SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. (coord.). *Supremos Acertos*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022.

SCHAUER, Frederick. *A força do direito*. trad. André Luiz Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. *Revista Direito Tributário Atual* n. 18., p. 7-10. São Paulo: IBDT, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. In. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (coord.). *Tratados internacionais na ordem jurídica*. 2. ed. São Paulo: LEX, 2014, p. 293-342.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In. LOBATO, Valter de Souza (coord.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 141-166

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005 [1963].

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 2. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

SOUSA, Rubens Gomes. As modernas tendências do direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 74, out.-dez., p. 1-32, 1963.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. *Revista de Direito Administrativo*. v. 72, p. 1–22, 1963. DOI: 10.12660/rda.v72.1963.24824. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/24824>. Acesso em: 6 jan.2025.

STF. *Sessão Plenária – 17.09.2020*. YouTube, 21.09.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wKqypanA9Ts&t=2114s> Acesso em: 14 jan.2025.

STF. *Sessão Plenária – 23.09.2020*. YouTube, 27.09.2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=yn7eo00V1PI&t=2408s> Acesso em: 14 jan.2025.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Revisitando a imperatividade da norma de tributação internacional a partir dos tratados de intercâmbio de informação fiscal. In. MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. (org.). *Direito Tributário: uma visão da escola mineira*. Em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 47-81.

TORRES, Heleno Taveira. Modo de pensar por conceitos e legalidade como conteúdos da segurança jurídica do direito tributário. In. BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudos sobre o Direito e a Tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Conhecimento Editora, 2021

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In. MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 355-376.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. vol. 235, 193–232. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134> Acesso em: 11 ago.2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. vol. IV. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS. *Diretrizes para normalização de trabalhos acadêmicos* [recurso eletrônico] / Camila Mariana Aparecida da Silva, Izabel Antonina de Araújo, Leonardo Borges Rodrigues Chagas. – 2. ed. – Belo Horizonte: Biblioteca Universitária, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/static/politica/diretrizes-para-normalizacao-de-trabalhos-academicos-da-UFMG.pdf> Acesso em: 17 jan.2024.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Contribuição ao SEBRAE, à APEX-BRASIL e à ABDI após a vigência da EC nº 33/2001. Legitimidade da incidência sobre a folha de pagamentos. C.F., art. 149, §2º, III, “a”. *Parecer*, 30.07.2020. RE n. 603.624/SC.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010 [1976].

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015 [1985].