

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

Virgílio Alves Musse

O Caráter Desconstituente da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre  
a Constitucionalidade das Contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI

São Paulo

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP

Virgílio Alves Musse

O Caráter Desconstituente da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a  
Constitucionalidade das Contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação da professora doutora Daniela de Andrade Braghetta.

São Paulo

2021

Banca Examinadora

---

---

---

“[...] a cultura, como um todo, é um fenômeno de significação e comunicação, e a humanidade e a sociedade só existem quando estabelecem relações de significação e processos de comunicação”.

*Tratado Geral de Semiótica*

*Umberto Eco*

## Resumo

O presente estudo foi motivado pela decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, firmado sob repercussão geral com o nº 325, entendido em contrariedade ao disposto no texto constitucional, o que levou ao esvaziamento de princípios e comandos da Constituição da República de 1988.

Esse conflito entre o julgado e o texto constitucional é aqui analisado sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, introduzido por Paulo de Barros Carvalho que considera o direito como um sistema comunicacional linguístico. Levou-se em conta, ainda, uma análise do direito tributário como uma proteção das garantias e liberdades individuais.

Após estabelecidos os pressupostos do enfoque adotado, abordaremos o exame dos tributos envolvidos na decisão do STF para logo tratarmos dos argumentos lançados por cada um dos ministros durante o julgamento. Em seguida, a partir de uma análise da norma jurídica examinada à luz dos preceitos constitucionais, verificaremos o caráter desconstituente da decisão firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624, bem como os efeitos da inconstitucionalidade da decisão que assentou a constitucionalidade desses tributos após as alterações perpetradas pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, Filosofia do Direito, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, Tributos, Legalidade, Constituição, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, SEBRAE, APEX-Brasil, ABDI, STF, Repercussão Geral.

## **Abstract**

The theme exposed is intended to promote reflection on the basis of principles and arguments that belong to the epistemological clipping of Tax Law.

The relevance of the problem issue will be demonstrated with the comparison between the hermeneutics exarated by each of the Ministers of the Supreme Court to base their votes in the judgment of Extraordinary Appeal No. 603.624/PR (Issue no. 325 – Leading Case) and our proposal to delimit the epistemological cutout of Tax Law (philosophical reference).

Therefore, using the legal-dogmatic aspect, we rigorously developed syntactic methodology and semantics of law – basic premise of the School of Logical-Semantic Constructivism – to study and reflect on the philosophical framework object of our study: Tax Law. The predominantly used technique was that of bibliographic analysis, and the results were logically arranged below.

With this work, we intend to highlight the digression between the votes, according to the hermeneutics used, which, consequently, exude (or not) all the legal-tax discussion of the matter put under analysis for the Supreme Court, judiciary, guardian of the Federal Constitution (fundamental rule).

**Keywords:** Tax law, Philosophy of Law, Supreme Court, Contribution for Intervention in the Economic Domain.

## SUMÁRIO

Introdução.....	8
1. A Ciência do Direito e o Direito como Linguagem.....	10
2. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Recolhidas em Favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI.....	22
3. O Julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624.....	33
a) Voto da ministra Rosa Maria Pires Weber .....	34
b) Voto do ministro Alexandre de Moraes.....	39
c) Voto do ministro José Antonio Dias Toffoli .....	41
d) Voto do ministro Luiz Edson Fachin.....	43
e) Voto do ministro Luís Roberto Barroso.....	44
f) Voto da ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha.....	45
g) Voto do ministro Enrique Ricardo Lewandowski.....	46
h) Voto do ministro Gilmar Ferreira Mendes.....	47
i) Voto do ministro Marco Aurélio de Mello.....	48
j) Voto do ministro Luiz Fux.....	49
4. A Tese Firmada com Repercussão Geral no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624.....	51
5. Análise da Norma Jurídica sob Exame à Luz dos Preceitos Constitucionais.....	52
6. O Caráter Desconstituente da Decisão Firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624.....	54
7. Efeitos da Inconstitucionalidade da Decisão Firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624.....	61
Conclusão.....	66
Bibliografia.....	69

## Introdução

O ministro Marco Aurélio, ao proferir seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, objeto de análise do presente estudo, demonstrou sua perplexidade com a solução adotada pelos demais ministros: “Não cabe ao Supremo potencializar argumentos metajurídicos. Não cabe ao Supremo fechar os olhos à Constituição Federal e ser estritamente consequencialista, potencializando repercussões de se glosar este ou aquele tributo, não importa qual seja”.

A perplexidade do ministro é análoga à indignação do jurista Alfredo Augusto Becker que, em sua *Teoria Geral do Direito Tributário*, na descrição do “Sistema dos Fundamentos Óbvios”, previa:

Aqueles que fundamentam o tributo na soberania do Estado estão certos, mas (embora o fundamento não seja errado) eles constroem a teoria jurídica do tributo apenas sobre um fragmento das bases jurídicas integrais (note-se que não se está fazendo referência à *causa-impositionis* ética ou ao Direito Tributário natural); eles edificam todo o Direito Tributário sobre um fundamento considerado óbvio que, como será demonstrado, nada tem de óbvio.

Construir o Direito Tributário sobre a obviedade deste fundamento fatalmente levará o artífice à perplexidade de muros intransponíveis ou a levitações místicas; ultrapassáveis aqueles e atingíveis estas, somente graças à onipotência de afirmações dogmáticas ou mediante explicações que se fundam numa misteriosa e sacrossanta *autonomia* do Direito Tributário (“autonomia” que, ou é lançada como coisa óbvia, ou é explicada confusa e supersticiosamente).<sup>1</sup>

O alerta do autor sobre os riscos que corre o intérprete do Direito ao analisar o ordenamento jurídico apenas da perspectiva do Estado como soberano, acima transcrito, subsiste mesmo com o aparelhamento do Direito Tributário como instrumento eficiente de ação do Estado, conquista democrática decorrente de um longo processo de dissociação do estudo aprofundado dessa área do conhecimento em relação à Ciência das Finanças e ao Direito Financeiro.

---

<sup>1</sup> BECKER, 2018, p. 14-15.

O presente estudo se insere nesse contexto, buscando analisar o fenômeno de criação das regras jurídicas tributárias e a consistência de seu instrumento, notadamente aquela validada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624. Para tanto, busca-se realizar aqui uma investigação da estrutura lógica da regra jurídica no contexto constitucional no qual se encontra inserida, verificando sua conformidade no ordenamento jurídico sob os preceitos estabelecidos em matéria tributária no âmbito do Estado de Direito. Tal procedimento lógico-investigativo deve ser sucedido da exposição e correlação de determinados fundamentos inerentes à abordagem adotada sob a perspectiva do referencial filosófico adotado.

Após a apresentação da evolução histórica dos tributos analisados no Recurso Extraordinário nº 603.624, com a delimitação de suas naturezas jurídicas e construção de suas regras-matrizes de incidência tributária, analisaremos a hermenêutica defendida por cada um dos ministros do Supremo Tribunal Federal para fundamentar seus votos no referido julgado.

Mediante o exame dos argumentos lançados pelos ministros que deram sustentação à tese definida, se em referência segundo a realidade econômica dos fenômenos sociais, a mais nociva das doutrinas para Becker, e/ou em nome da teleologia da norma, como defendido pela maioria dos ministros, procura-se vislumbrar os efeitos da decisão em relação ao sistema constitucional tributário.

## 1. A Ciência do Direito e o Direito como Linguagem

A insuficiência da linguagem e da representação dela advinda para exaurir o objeto a que se refere e para a correspondência exata da realidade é um fenômeno inerente à investigação científica, em qualquer ramo de atuação.

Analogamente a todas as outras formas de linguagem, as leis jurídicas<sup>2</sup> não são, como se sabe, estruturadas como as leis da natureza: enquanto as primeiras se assentam em signos linguísticos com regras de conduta, postas num ordenamento que visa regular o comportamento humano, as leis das ciências naturais são infalíveis e têm um fim em si mesmas, independentemente de um pacto comunitário.

O direito positivo pode ser definido como um acordo de vontades estabelecido numa determinada comunidade, expressado pela “disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade”, conforme as palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>. Podem-se ainda citar os termos de Alfredo Augusto Becker para quem “As leis jurídicas (regras jurídicas) não são comparáveis às leis da natureza (regras científicas); a natureza não ‘obedece’ à lei científica como o indivíduo humano ‘obedece’ a lei jurídica”<sup>4</sup>. Ao cientista do direito, portanto, cabe o estudo das proposições de regulação da conduta intersubjetiva, analisando e descrevendo as normas jurídicas que compõem o direito positivo.

Para tanto, é necessário considerar o direito positivo como um sistema simbólico autopoietico e um objeto cultural, fruto da cultura local no qual se insere o ordenamento jurídico sob escrutínio. Nesse sentido, o cientista do direito tem como tema de suas investigações o complexo de normas jurídicas válidas, tidas pelo efeito dos enunciados prescritivos válidos sobre as relações intersubjetivas em determinada sociedade. Assim, a própria lógica do direito impõe unidades de sentido que determinam a implicação de comandos, princípios, regras e diretrizes, orientadores da exegese dos textos jurídico-positivos.

A partir da submissão do Estado à ordem jurídica, as relações entre o poder estatal constituído e os cidadãos no mundo ocidental passaram a se subordinar à disciplina normativa do Estado de Direito, modelo de organização social assentado na concepção política de soberania popular e na tripartição do exercício do poder, consubstanciadas nas ideias de Rousseau e de Montesquieu, respectivamente.

---

<sup>2</sup> Para Clarice von Oertzen de Araujo (2011, p. 21), na ciência da cultura as leis “não estabelecem leis universais a partir de inferências dedutivas”, ao contrário das leis naturais.

<sup>3</sup> CARVALHO, 2014, p. 34.

<sup>4</sup> BECKER, 2018, p. 58.

Por mais que existam semelhanças nas alternativas adotadas por diferentes Estados nacionais, esse sistema simbólico em transformação desde a Idade Moderna está em constante construção<sup>5</sup>, de acordo com especificidades locais de cada sociedade<sup>6</sup>, o que leva a um regime jurídico próprio em cada país.

O cientista do direito deve considerar as especificidades e contexturas normativas de cada local<sup>7</sup>, mas de modo que não abandone a prática científica na descrição da norma jurídica, de forma mais próximo possível do conteúdo dos enunciados prescritivos, analisados tal como estabelecidos. Essa tarefa deve se realizar em compatibilidade com a ordem jurídica como um todo e, dentre os limites semânticos da linguagem, tal que contemplará o texto da norma jurídica posto por aquele que a produziu<sup>8</sup>.

Para Paulo de Barros Carvalho, “norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”. Explica-se<sup>9</sup>:

Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontraremos o *suporte físico* que se refere a algum objeto do mundo (*significado*) e do qual extratamos um conceito ou juízo (*significação*). Consultemos a síntese proposta por Fabiana Del Padre Tomé: “a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos

---

<sup>5</sup> “Para se poder pensar a realidade do Estado como *uma relação* (primeiro de natureza social e depois de natureza jurídica), deve-se ter sempre presente que o Estado (como todo e qualquer ser social) é de *criação continuada*. Isto é, o Estado não é um ser social que, uma vez constituído, subsiste *per se*, independente de seus criadores; mas o Estado é um ser social cuja criação é *contínua*; é *permanente*” (Idem, p.180).

<sup>6</sup> “Todo sistema de normas sociais encontra-se numa posição análoga; somente existe relacionado à consciência subjetiva dos indivíduos que participam da coletividade regida por essas normas. São assim os sistemas de normas morais, jurídicas, estéticas (tais normas realmente existem), etc. Certamente, essas normas variam. Diferem pelo grau de coerção que exercem, pela extensão de sua escala social, pelo grau de significação social” (BAKHTIN, 1990, p. 91).

<sup>7</sup> “Quando se reflete sobre essa necessidade de se contextualizar as diversas normas jurídicas é que se toma consciência do direito em sua dimensão sistêmica. Se o direito fosse um conjunto caótico de comandos, não existiria um mínimo de previsibilidade”, afirma Charles William McNaughton (CARVALHO, 2014, p. 51).

<sup>8</sup> “Os sentidos produzidos pelo intérprete adquirem validade na medida em que são compatíveis com a ‘coisa ela mesma’ ou com a ‘coisa em si’ presente no texto”. ABOUD, CARNI e OLIVEIRA, 2015, p. 449.

<sup>9</sup> CARVALHO, 2014, p. 39.

introdutores, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação.”

Pois bem, nessa estrutura triádica ou trilateral, o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópic de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, é que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas (*significado*).

A função do cientista do direito perante este sistema comunicacional, portanto, insere-se na compreensão do ordenamento positivo mediante sua correlação com o contexto social firmado no pacto constitucional para a construção das normas jurídicas. Segundo Clarice von Oertzen de Araujo<sup>10</sup>, “as normas jurídicas são signos simbólicos que se manifestam existencialmente na modalidade de enunciados prescritivos integrantes do direito positivo”<sup>11</sup>. As proposições prescritivas contidas na norma jurídica em sentido amplo podem ser a “simples indicação de uma alíquota, a qualificação de um sujeito passivo ou ativo, a prescrição de uma imunidade, de um princípio”<sup>12</sup>.

Na concepção de “norma jurídica”, proposta por Becker<sup>13</sup>, a expressividade pode ser compreendida por meio da dissecação entre sua estrutura lógica e sua atuação dinâmica. Nessa leitura, a primeira delas é composta pela hipótese de incidência (suporte fático) e pela regra de conduta com o preceito determinado. Em sua atuação dinâmica, o percurso verificado na criação da norma jurídica é da realização da hipótese de incidência, isso é, da própria incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência realizada até a irradiação de sua eficácia jurídica.

Tal concepção da norma jurídica em sentido estrito concebe um antecedente que pode abranger um fato passado concreto ou outro que ainda não ocorreu, abstratamente. Este é condicionado por um juízo determinado pelo legislador que estabelece uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos tida no conseqente da norma jurídica.

---

<sup>10</sup> “Se a menor porção na construção da linguagem jurídica é a norma, passemos a desvendar a natureza dessa linguagem. A norma se constituiu como unidade mínima do discurso e possui estatuto de signo. Em sua maneira de representar o objeto (a conduta humana intersubjetiva), o signo normativo possui, na condição de sua significação, além do conteúdo material do enunciado prescritivo, aspectos imperativos decorrentes da natureza jurídica da regulamentação de condutas, o seu poder vinculante e a natureza implicacional típica da conexão estabelecida entre antecedente e conseqente das normas jurídicas. [...] O fundamento deste signo, em sua relação com o objeto, é a imputação que exige a interpretação habitual, tendente à previsibilidade, conhecida, convencionalmente estipulada, entre o signo e o objeto” (ARAUJO, 2011, p. 33).

<sup>11</sup> Idem, p. 63.

<sup>12</sup> GAMA in CARVALHO, 2018, p. 424.

<sup>13</sup> BECKER, 2018, p. 59 e p. 68.

A transposição da linguagem do direito positivo para o plano das fórmulas lógicas pode ser assim sistematizada, num esquema válido para qualquer norma jurídica, em que “ $(F \rightarrow R_j) \vee (-R_j \rightarrow R_j')$ ”, ou seja, dado um fato [F], deve ser  $[\rightarrow]$  a instauração de uma relação jurídica [R<sub>j</sub>] e, não cumprida a relação jurídica [-R<sub>j</sub>], deve ser uma nova relação [R<sub>j</sub>'] de cunho sancionatório coercitivo”, nas lições de Tácio Lacerda Gama<sup>14</sup>. Essas relações jurídicas contam com direitos e deveres determinados. Com seu obrigatório cumprimento em decorrência da coercitividade do direito positivo, se estabelece a garantia da ordem social definida pelos cidadãos.

A regulação estatal da conduta intersubjetiva produzida no Estado de Direito constitui o acordo de vontade entre os cidadãos, buscando proteção social e a estabilização de conflitos internos. Para determinação do comportamento social, as normas jurídicas veiculam conteúdos prescritivos que buscam a representação de uma conduta ideal por meio de signos pré-constituídos ou leis. Esse objetivo pode ainda se realizar por meio da aplicação das leis sob um poder moderador (interpretantes produzidos pelo Poder Judiciário), na forma da prestação de uma tutela jurisdicional que reprima, assegure ou delimite o comportamento subjetivo.

Na Teoria do Direito, o sistema jurídico é tido como um encadeamento lógico submetido ao rigor do método científico, tendo como pressuposto a natureza instrumental do direito, destinada a concretizar as regras de conduta das relações intersubjetivas<sup>15</sup>. O rigor do método científico exige coesão e consistência<sup>16</sup>. E ainda, na vigência do Estado Democrático de Direito, impõe-se a garantia da imperatividade jurídica quer em relação às leis produzidas pelo Poder Legislativo, quer à interpretação e à aplicação dessas leis pelo Poder Judiciário.

Tendo em vista o pacto social assentado na soberania popular, a garantia do caráter imperativo das normas jurídicas somente é alcançada quando ela é considerada de acordo com a perspectiva da natureza sistêmica do ordenamento jurídico e sob uma interpretação dogmática que observe “o conjunto de prescrições que compõem o direito em regras técnicas controláveis, quando da comparação das situações vigentes com as idealmente desejáveis”<sup>17</sup>. A legitimidade dos interpretantes produzidos pelo Poder Judiciário, que em geral podem ser considerados normas jurídicas, decorre, portanto, da segurança e da previsibilidade do convívio social que veicule seus comandos, em atenção aos preceitos e comandos produzidos pelos demais poderes.

---

<sup>14</sup> GAMA in CARVALHO, 2018, p. 432.

<sup>15</sup> Segundo Becker (2018, p. 79), “A regra jurídica é a utilização da linguagem (oral ou escrita) como estimulante (excitante) condicionador que provoca, na *atitude mental* do homem, um *reflexo condicionado* à incidência daquela regra jurídica sobre sua hipótese de incidência”.

<sup>16</sup> CARVALHO, 2018, p. 1.

<sup>17</sup> ARAÚJO, 2011, p. 38.

Se há interpretantes produzidos pelo judiciário sem a observância dos signos pré-constituídos sob o pacto social e motivados na soberania popular<sup>18</sup>, não há, por conseguinte, como se falar que se trata de normas jurídicas veiculadas sob a égide do Estado Democrático de Direito.

Conforme dito, os ordenamentos normativos não constituem sistemas fechados, pois também abrangem suas relações e os componentes que as envolvem, subjetivamente afetados pelas consequências da determinação normativa socialmente convencionada. Ainda assim, o direito contemporâneo não deixa de ser um sistema comunicacional e um fenômeno linguístico assentado na unidade da ordem jurídica e no acompanhamento das transformações sociais pelo processo democrático. Para que se considere um fato como jurídico, é necessário que ele se subsuma a uma determinada regra jurídica, uma norma abstrata que juridicize tal fato. Diante da evidência de que as regras jurídicas que regulam os diferentes acontecimentos são estabelecidas num ordenamento jurídico, criado pelo próprio Estado, Becker ressalta que este “mediante a utilização de seu poder, é a única fonte do direito”<sup>19</sup>. O Estado se torna, assim, determinante, especialmente nas relações jurídicas, administrativo-tributárias, e na resolução de conflito entre ele e seus cidadãos:

Ambos (direitos administrativos e deveres tributários) são *efeitos* (efeitos jurídicos ou eficácia jurídica) que surgem como conteúdo jurídico de relação jurídica *única e contínua*, em cujo polo positivo e negativo a incidência das regras jurídicas administrativas e tributárias estão, *continuamente*, colocando todos os indivíduos que (em cada fração infinitesimal de tempo) são os criadores do Estado, vinculados todos a um e cada um a todos.<sup>20</sup>

A unidade do ordenamento jurídico estabelecido de acordo com esse vínculo de todos os indivíduos a um e cada um a todos é, dessa forma, intrínseca ao próprio conceito de ordenamento jurídico. Norberto Bobbio assim se pronunciou a respeito:

Todo ordenamento possui uma *norma fundamental*. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas; isto é, faz das normas esparsas e de variada proveniência em todo unitário, que se pode chamar, a justo título, de “ordenamento”. A norma fundamental é o termo unificador das

---

<sup>18</sup> “No âmbito da linguagem prescritiva, o clássico conceito de soberania ainda sobrevive, na medida em que o Estado reconhece apenas a linguagem gerada segundo os procedimentos legislativos prescritos e realizados por seus próprios sujeitos e órgãos como linguagem apta a gerar novas normas. Este seria, por assim dizer, o aspecto formal da soberania. A expressão da autonomia do sistema jurídico em seu ambiente é dada pela positividade da linguagem prescritiva” (Idem, p. 55).

<sup>19</sup> BECKER, 2018, p. 223.

<sup>20</sup> Idem, p. 264.

normas que compõem o ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas, das quais falamos até agora, consistiriam um acumulado de normas, não um ordenamento. Em outras palavras, conquanto sejam numerosas as fontes do direito em um ordenamento complexo, esse ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com desvios mais ou menos tortuosos, todas as fontes do direito podem ser deduzidas de uma única norma.<sup>21</sup>

A estrutura hierárquica do ordenamento jurídico dele procede, por meio da qual o poder superior nos processos de produção e na execução jurídica impõe limites materiais e formais<sup>22</sup>. Essa abordagem que compreende o direito positivo como um sistema unitário incorre na visão sistêmica do direito, pressupondo a norma fundamental como ponto de partida para a legitimação dos comandos decorrentes do pacto firmado entre os cidadãos.

Somente com a instituição do modelo republicano de organização do Estado é que passou a se conceber a soberania popular, tendo o interesse público como destinatário e detentor do poder estatal. A justificativa da existência do sistema republicano é a de que a organização das regras de conduta, o ordenamento jurídico esteja submetido ao interesse público, sendo garantida a supremacia sobre o interesse privado apenas para a sua concretização. Por meio de normas jurídicas, as regulações de comportamento características do direito (permitir, obrigar ou proibir) buscam atingir, com segurança jurídica, a realização do interesse público, isso é, do interesse individualmente considerado em sua projeção coletiva. A proteção da República, nessa leitura, ocorre pelo exercício das funções estatais e pela utilização do poder do Estado para a proteção dos direitos e garantias fundamentais, conforme estabelecido no pacto de vontades estabelecido entre os cidadãos. É deste que decorre o direito positivo<sup>23</sup>, considerado o ordenamento jurídico assentado ou, no caso brasileiro atual, na Constituição da República de 1988.

Nas lições de Roque Antonio Carrazza<sup>24</sup> bem se delimita o princípio da legalidade enquanto limitador das atividades e funções públicas para o cumprimento da vontade do povo:

---

<sup>21</sup> BOBBIO, 2017, p. 62.

<sup>22</sup> Idem, pp. 61-63

<sup>23</sup> “Tomado o direito positivo como camada de linguagem prescritiva que se projeta sobre a região material das condutas intersubjetivas para discipliná-las e orientá-las na direção de certos valores que a sociedade quer ver implantados, ele, direito posto, aparece como construção do ser humano” (CARVALHO, 2019, p. 4).

<sup>24</sup> CARRAZZA, 2014, p. 278-279

Nos Países onde existe o chamado *Estado de Direito*, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir, como vimos, a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que a realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da liberdade.

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais.

No modelo do Estado Democrático de Direito, existem meios próprios, tidos por justos e legítimos, de se alcançar os objetivos de defesa dos direitos individuais, sociais e coletivos. Nesse modelo, não apenas vige um regime de soberania popular de correspondência formal à eleição de representantes da maioria, mas também determinados valores – limitantes condicionais – passam a regular toda a atuação estatal e o comportamento social.

O Professor Pedro Serrano assim explicou a importância da democratização do Estado de Direito e da sua vinculação à proeminência do direito na resolução de conflitos sociais de forma indissociável:

A partir dessas revoluções foi que o conceito de bem público se estabelece como sinônimo de bem comum, ainda num sentido excessivamente restrito naquele momento histórico. O patrimônio do Estado — dinheiro, bens patrimoniais, mas também seu patrimônio jurídico, ou seja, o conjunto de direitos de que o Estado é proprietário — passa a ser considerado da sociedade, uma vez que o Estado é entendido como um instrumento da sociedade, e não do governante. O governante torna-se, então, mero gerente, alguém que gerencia o Estado em nome da sociedade, do povo. [...]

A democracia deixa de ser vista apenas como um regime de Estado e passa a ser entendida como uma forma de vida social. Uma sociedade realmente democrática não apenas deve ter mecanismos coletivos de acesso ao poder, mas também adotar certos valores morais próprios da vida democrática — que se traduzem, essencialmente, nos direitos humanos negativos e positivos. [...]

Isso repercute diretamente na ideia de bem público, que passa a ser entendido num sentido muito mais amplo, como o conjunto de valores e de direitos que envolvem a vida democrática, traduzindo-se, no plano técnico-jurídico, nos chamados direitos metaindividuais, que são os direitos coletivos, difusos e individuais homogêneos. [...]

Os direitos fundamentais são patrimônio da sociedade e de cada um, são o único bem comum e individual ao mesmo tempo. São direitos comuns porque protegem a sociedade e a vida democrática, significando, aliás, a realização da vida social democrática, e, concomitantemente, são bens exercíveis individualmente por cada um de nós.<sup>25</sup>

Questiona-se, a partir da adoção desses mecanismos coletivos de acesso ao poder nos processos de produção e execução jurídica, se a busca por um bem comum não esbarraria na valoração pessoal do intérprete que pode incorrer, em sua apreciação, em uma concepção ingênua da hierarquia. Ora, pelo exposto até aqui, sentenciar o fim da hierarquia, como no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, conforme se verá mais adiante, e, por consequência, da unidade jurídica, da certeza do direito e da segurança jurídica,<sup>26</sup> ou mesmo o estabelecimento de novos patamares hierárquicos, extrapola os limites da ordem jurídica e rompe com o Estado Democrático de Direito.

Para dirimir esses dilemas, a Constituição da República de 1988 estabeleceu diretrizes, critérios e comandos, gerais e específicos, aos quais as decisões jurídicas do aplicador do direito devem demonstrar compatibilidade, determinando de que forma e até que ponto os demais aplicadores do direito devem aceitar a norma criada em termos de conteúdo. O poder vinculante

---

<sup>25</sup> SERRANO, 2017.

<sup>26</sup> “Apesar de tudo o que se disse, o direito existe para cumprir o fim específico de reger os comportamentos humanos nas suas relações de interpessoalidade, implantando os valores que a sociedade almeja alcançar. As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são o fundamento de validade de todas as demais indicam os rumos e os caminhos que as regras inferiores deverão seguir. Porém, é nas normas individuais e concretas que o direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final intenso e penoso trabalho de positividade. É o preciso instante em que a linguagem do direito toca o tecido social, ferindo a possibilidade da conduta intersubjetiva. Daí porque não basta o trabalho preliminar de conhecer a feição estática do ordenamento positivo. Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática, sugere. De nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer. Agora, já na pragmática da comunicação jurídica se é fácil perceber e comprovar os “limites objetivos”, outro tanto não se dá com os valores. Este é o caso, por exemplo, do sobreprincípio da *segurança jurídica*.” CARVALHO, 2015. p. 280.

das normas jurídicas não pode ser ignorado por quem lhes são endereçadas. Ressalta-se que um texto jurídico somente poderá ser considerado válido se estiver em conformidade com a Constituição, sendo esse seu caráter teológico. O acompanhamento das transformações sociais, nesse sentido, ocorre tanto pela produção legislativa quanto pela jurisdição constitucional. Sob esse prisma, os Códigos devem ser interpretados, de acordo com a Constituição, e não esta de acordo com aqueles<sup>27</sup>. A possibilidade de alteração do texto constitucional no Brasil, inclusive, é expressamente regulada pela própria Carta Política que prevê que ela se realize mediante aprovação por três quintos dos parlamentares em dois turnos de discussão. A promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001 – que alterou os artigos 149, 155 e 177 da Constituição da República de 1988, tendo sido a seguir esmerilhada – obedeceu, inclusive, a esses procedimentos.

Por meio do mecanismo de modificação da Constituição pelas Emendas Constitucionais, permite-se a alteração do status quo constitucional, do arcabouço legal para sustentação do sistema ontológico e unitário do direito.

Nos termos do artigo 60, parágrafo 4º. da Lei Maior, existem limites à introdução de modificações do texto constitucional que não permitem flexibilização. São as denominadas cláusulas pétreas: a forma federativa de Estado (inciso I), o voto direto, secreto, universal e periódico (inciso II), a separação dos Poderes (inciso III) e os direitos e garantias individuais (inciso IV). Dos dois últimos incisos referidos, temos a obrigatoriedade de o aplicador do direito submeter-se às normas jurídicas criadas pelo Poder Legislativo, sendo-lhe absolutamente vedado qualquer medida tendente a mitigar direitos e garantias individuais. As cláusulas pétreas são a garantia de transformações legislativas que acompanhem as mudanças sociais, mas dentro dos limites da ordem normativa para a garantia dos direitos e liberdades individuais. Esses limites materiais, acompanhados da unidade da ordem jurídica, do conjunto de regulações e objetivos instituídos para a proteção do interesse público, são os elementos garantidores da preservação do acordo estabelecido no Estado Democrático de Direito.

Em matéria tributária não é diferente, sendo considerada a norma jurídica como instrumento de ação social que busca disciplinar e conduzir os fatos sociais. Luís Eduardo Schoueri relembra que a legalidade tributária “está presente em diversos ordenamentos desde a Idade Média, quando o tributo deixava de ser sinal de opressão para decorrer de manifestação de vontade popular”<sup>28</sup>. Contudo, no âmbito do direito tributário, o distanciamento da adoção

---

<sup>27</sup> Cf. STRECK, 2020, p. 233.

<sup>28</sup> SCHOUERI; FERREIRA; LUZ, 2021, p. 11

desse princípio específico<sup>29</sup> em relação à vontade dos representados, consolidada na Constituição da República de 1988, tem sido recorrentemente verificado.

Observa-se a validação, por parte do Poder Judiciário, de legislações que ultrapassam o texto constitucional, como no julgamento da constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI.

Ao tratar de matéria tributária a lei deve ser exauriente, sob a premissa de que somente é permitido ao Estado apoderar-se do patrimônio dos cidadãos mediante hipóteses e condições expressamente autorizadas.

As limitações constitucionais ao poder de tributar – restrições introjetadas por meio da instituição da competência tributária e de sua necessária correlação com os princípios, garantias e direitos fundamentais – constituem a representação tributária no Estado Democrático de Direito.

Lembremo-nos de que temos no Brasil uma Constituição rígida<sup>30</sup>, opondo limites ao legislador notadamente em matéria tributária, de maneira que a validade das leis depende de sua produção dentro dos limites constitucionais. Dentre as limitações legais ao poder de tributar veiculadas na Lei Maior brasileira, que como vimos emanam da própria existência do Estado de Direito e se fundamentam no pacto republicano, temos a competência tributária.

A competência tributária define-se como permissão constitucional dada a um ente político para criar determinado tributo. Essa aptidão constitucionalmente prevista para inovar o ordenamento jurídico concebe, sim, que seja criado um tributo, mas também se insere em um conjunto de limitações materiais “que disciplinam a instituição de cada um dos critérios que compõem a norma tributária”<sup>31</sup>.

Nessas limitações materiais constitucionais circunscritivas da instituição de todo e qualquer tributo, prevalecem os princípios tributários. Tácio Lacerda Gama destaca que é necessário observar “o que dispõem princípios, imunidades e outros enunciados constitucionais que condicionam a validade da norma no espaço e no tempo”<sup>32</sup>:

Por isso, quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam – delimitam – a matéria da norma que será criada.

[...]

---

<sup>29</sup> Constituição da República de 1988, artigos 37 e 150, inciso I. (BRASIL, 1988, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 14/02/2021)

<sup>30</sup> Como nos lembra Fernando Facury Scaff (2003, p. 512), “[...] a liberalidade de conformação do legislador, que era amplíssima no âmbito da CF anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88”.

<sup>31</sup> GAMA, 2003, p. 83 no âmbito da CF anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88”.

<sup>32</sup> GAMA in CARVALHO, 2018, p. 460-461.

Disso podemos extrair mais uma conclusão: no conteúdo da relação jurídica de competência está a disciplina da validade das normas de inferior hierarquia naquilo que diz respeito aos seus limites subjetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c). Esses critérios são constantes na prescrição de qualquer norma de competência tributária.

A discriminação constitucional das competências decorre diretamente da tripartição dos poderes, consagrada no alicerce do Estado de Direito, com a imposição de limites no direito positivo e o resguardo das garantias individuais sobre os poderes de tributar dos entes federativos.

Ao discriminar as competências tributárias de cada ente federativo, o texto constitucional estabeleceu as condições da regra-matriz de incidência de cada tributo. Isso significa que na criação de cada um deles, o legislador não pode ultrapassar os limites materiais do arquétipo constitucional estabelecido na Lei Maior.

A regra-matriz de incidência tributária, no método denominado constructivismo lógico-semântico, desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho, compõe-se de um descritor (hipótese) e um prescritor (consequência). No primeiro encontra-se o antecedente normativo integrado pela previsão de um fato e, no segundo, a relação jurídica consequentemente instaurada na ocorrência desse fato.

Tal estrutura depreende-se da própria causalidade jurídica das normas. Considera-se um juízo hipotético constitucional, no qual a concretização da previsão abstrata do fato e da relação jurídico-condicional garante a correspondência do sistema normativo com o mandamento da autoridade legisladora, representando a expressão popular.

Na hipótese de incidência, temos o critério material, com o verbo e o complemento do evento tributável, e os critérios temporal e espacial que delimitam a tributação em cada uma desses critérios, completando o antecedente da norma jurídica em sentido estrito.

No consequente da regra-matriz de incidência tributária, temos a prescrição de um critério pessoal e de um critério quantitativo. No primeiro estão incluídos os sujeitos ativo e passivo que comporão a relação jurídica. Já no segundo critério temos base de cálculo e alíquota, sendo essa última a expressão do valor exigível pelo sujeito ativo.

A base de cálculo dos tributos, por seu turno, alicerçada sob o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, define a tipologia tributária brasileira e dimensiona o signo presuntivo de riqueza sobre o qual incide a tributação, consagrando o princípio da capacidade contributiva.

Cuida-se da “grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”<sup>33</sup>.

É necessária a correlação do binômio acima descrito na investigação das regras jurídicas de tributação para averiguar a validade e a natureza do tributo. Nesse sentido, a base de cálculo propõe dimensionar o aspecto material da hipótese de incidência, devendo a grandeza mensurada adequar-se à materialidade do evento tributável.

Sendo a norma tributária em sentido estrito a que define a incidência fiscal<sup>34</sup>, sua estrutura nos contornos acima descritos deve observar os condicionantes materiais constitucionalmente esculpidos.

---

<sup>33</sup> CARVALHO, 2014, p. 319.

<sup>34</sup> CARVALHO, 2014, p. 239.

## **2. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico Recolhidas em Favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI**

Após estabelecer as premissas teóricas para a análise, passemos ao exame das contribuições de intervenção no domínio econômico, recolhidas em favor do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), da Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX-Brasil) e da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI).

A contribuição recolhida em favor do SEBRAE é um tributo cobrado sobre a folha de salários das empresas, recolhida sob a alíquota de 0,3% a 0,6%, variável em função da atividade exercida pelo contribuinte.

Noutra ocasião<sup>35</sup>, o Supremo Tribunal Federal, que já qualificara a contribuição em favor do SEBRAE como contribuição interventiva no domínio econômico, definiu que este tributo não se confunde com os que são devidos em favor do denominado “Sistema S”. Neste se incluem o Serviço Social da Indústria (SESI), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), o Serviço Social do Comércio (SESC) e o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). Naquela oportunidade, o julgamento confirmou a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE anteriormente à instituição da Emenda Constitucional nº 33/2001, sob a ótica da desnecessidade de lei complementar para sua instituição. Isto pois a redação original do artigo 149, da Constituição da República de 1988, apenas estipulava a competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, submetendo o exercício de tal competência aos artigos 146, inciso III<sup>36</sup>, e 150, inciso I e III<sup>37</sup>, da Carta Política.

Transcreve-se a seguir a redação original do aludido dispositivo:

---

<sup>35</sup> Julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266.

<sup>36</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.” BRASIL, 1988, ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 14/02/2021).

<sup>37</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...) III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. (BRASIL, 1988, [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 14/02/2021).

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.<sup>38</sup>

Assim se consignou a submissão das contribuições interventivas às normas gerais em matéria de legislação tributária, estabelecidas no Código Tributário Nacional e respeitando as garantias individuais dos contribuintes, assim como as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Senão vejamos a ementa do acórdão de julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266, acima referido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º.

I - As contribuições do art. 149, C.F. – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponible e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684.

**II - A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F.**

---

<sup>38</sup> BRASIL, 1988, ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 14/02/2021).

III - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.<sup>39</sup>

As contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI são tributos de competência tributária da União e cobrados sobre a folha de salários das empresas, conforme determina a legislação a seguir colacionada<sup>40</sup>:

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 microempresas e às pequenas empresas, de promoção de exportações, de desenvolvimento industrial e de promoção internacional do turismo brasileiro, fica 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.

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 será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou pela entidade da administração pública federal ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae, à Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil, à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI e à Embratur – Agência Brasileira de Promoção do Turismo, nas seguintes proporções:

I - setenta por cento ao Sebrae;

II - doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento à Apex-Brasil;

III - dois por cento à ABDI; e

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).<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> VELLOSO, 2003. Destaque meu.

<sup>40</sup> BRASIL. Lei 8.029, 1990.

<sup>41</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.318/1986.

Como se depreende da legislação acima, a contribuição destinada ao SEBRAE foi instituída como um adicional às alíquotas das contribuições sociais para o SENAI, SENAC, SESI e SESC, pelo artigo 8º., da Lei nº 8.154/1990. Por meio da Lei nº 10.668/2003, ela foi estendida à APEX-Brasil e, pela Lei nº 11.080/2004, à ABDI e, mais recentemente, também à Agência Brasileira de Promoção Internacional do Turismo (Embratur), por meio da Lei nº 14.002/2020. Esta última não chegou a ser apreciada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, porquanto posterior ao deslinde desse processo, não sendo possível, portanto, tornar-se objeto de análise do presente estudo.

Ocorre que em 2001 a Emenda Constitucional nº 33 alterou o disposto no artigo 149, que a partir de então passou a contar com a seguinte redação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 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 petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - **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;**

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

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 33. Destaque meu.

Considerando que todos os elementos essenciais do tributo estruturados pelo legislador devem acolher os preceitos e as diretrizes atinentes definidos na Lei Maior, a instituição das contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI também devem amoldar-se ao conteúdo material imposto na Constituição ao designar o antecedente das normas que prescrevam a sua prestação.

A correlação entre a materialidade de cada tributo e as possibilidades de bases econômicas sobre as quais poderá incidir é bem elucidada por Roque Antonio Carrazza:

Sabemos que, para criar um tributo, a pessoa política vale-se, sempre, do seguinte mecanismo jurídico: descreve, por meio de lei, um fato (a *hipótese de incidência* ou *fato gerador in abstracto*), a cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro (*obrigação tributária*).

Isto só, porém, não basta. Deve, ainda, descrever os *critérios* que permitirão fixar, com exatidão, a quantidade de dinheiro a pagar, após a realização do *fato imponible* (*fato gerador in concreto*).

Fixar a quantidade de dinheiro a pagar é o mesmo que *quantificar* a obrigação tributária, ou, se quisermos, é o mesmo que *quantificar* a dívida que o sujeito passivo do tributo terá que pagar ao Fisco (.

A quantificação do tributo é feita pela base de cálculo e pela alíquota que sobre ela é aplicada.

A base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da *hipótese de incidência* tributária. Serve não só para medir o *fato imponible* (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a *hipótese de incidência* – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis etc).

Assim, base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o *fato imponible tributário*. Geraldo Ataliba a define como “sendo a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” Evidentemente, deve ser apontada na lei, á que também ela está submetida ao regime da reserva legal.

A base de cálculo, como já adiantamos, tem duas funções: a) *quantificar* a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência, no *mundo fenomênico* (mundo em que vivemos), do *fato imponible*; e b) *afirmar* (ou *confirmar*) a natureza jurídica do tributo.

De fato, a base de cálculo, é fundamental à identificação jurídica dos tributos. Precisa ter congruência com a *hipótese de incidência tributária*.

Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo de outro é seu binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*.

Estamos com tais colocações querendo significar que o legislador, ao definir a base de cálculo dos tributos, não pode manejar grandezas alheias ao aspecto material da *hipótese de incidência* dos mesmos. Antes, deve existir uma conexão, uma relação de causa e efeito, entre a *hipótese de incidência tributária* e a *base de cálculo in abstracto*, que permitirá apurar quanto exatamente o contribuinte deverá recolher (*quantum debeatur*), aos cofres públicos, a título de tributo, após a ocorrência do *fato imponible*

[...]

Portanto, para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a *base de cálculo* e a *hipótese de incidência* do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o instituiu). Estamos, pois, percebendo que a *materialidade de cada tributo* já permite que se infira sua *base de cálculo possível*.

Vai daí que, inexistindo tal *correlação lógica*, descaracteriza-se o próprio gênero jurídico do tributo, conforme bem o demonstrou Alfredo Augusto Becker: “O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da *base de cálculo* para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma *única* base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir esse valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, *outra* base de cálculo e, com isto, *ipso facto* desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. (...)”

Com tão sólidos subsídios doutrinários, podemos tranquilamente reafirmar que a base de cálculo é o melhor instrumento para aferir-se eventuais distorções da *regra-matriz constitucional* seja dos impostos, seja das taxas seja das contribuições.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> CARRAZZA, 2015, p. 293-295.

Do recorte legal e constitucional acima transcrito, conseguimos identificar a instituição de uma regra-matriz de incidência possível e um conjunto de enunciados que indicam a finalidade que enseja a instituição dos tributos. Em relação à finalidade a qual foram instituídas as contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI, não restam incompatibilidades com a competência constitucionalmente outorgada para sua instituição.

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas empresas é atualmente dotado de ampla capilaridade nacional, de fundamental importância no auxílio aos empreendedores individuais e menores contribuintes. Da mesma forma o serviço social autônomo oferecido pela Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos tem um papel central na internacionalização das empresas brasileiras e conseqüentemente na promoção nacional em busca de uma posição de maior protagonismo global. Já a inteligência do Governo Federal para o setor produtivo, incentivada por meio da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial, é também um dos expedientes necessários à persecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>44</sup>. Tratam-se de serviços cujo financiamento pelas contribuições ora sob exame garante a vinculação do tributo às finalidades para as quais foram instituídas, de intervenção no domínio econômico para apoio às micro e pequenas empresas, para a promoção de exportações e investimentos e para o desenvolvimento industrial.

Não obstante a necessária arrecadação desses valores como instrumento de atuação nas respectivas áreas de intervenção no domínio econômico, as contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI não se enquadram aos moldes constitucionais da forma como instituídos, conforme veremos. Eles escapam da observância dos limites materiais postos no critério material da hipótese de incidência constitucionalmente delimitados.

Assim como nas demais espécies tributárias, o amparo das contribuições pelo texto constitucional realiza-se meio de uma relação de inclusão<sup>45</sup>, verificando-se a sua validade por meio da sua subsunção ao âmbito semântico do conceito utilizado na Constituição. Como descreve Tácio Lacerda Gama, “nesse campo do exercício da competência, estão compreendidos todos os elementos envolvidos na enunciação dos textos do direito positivo”<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> “Art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. BRASIL. Constituição (1988).

<sup>45</sup> GRECO, 2000, p. 123.

<sup>46</sup> GAMA, 2018, p. 438.

Isto ocorre pois na prescrição da possibilidade de criação de tributos, delimitada no âmbito da competência de cada ente federativo, indica-se um verbo na hipótese normativa que atingirá todos os demais aspectos subjetivos da regra-matriz de incidência tributária.

No antecedente, esse verbo é o núcleo da descrição fática e serve de pressuposto para as balizas de incidência da exação. No critério espacial, temos o local onde se pode realizar o verbo contido na materialidade; no critério temporal, observa-se se o verbo pode ser concretizado na sua sucessividade; e no aspecto pessoal, o próprio sujeito que pratica o verbo.

Quanto às contribuições interventivas em favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI, previstas no artigo 149 do texto constitucional, sua materialidade está prevista no § 2º, III, 'a', da Constituição da República.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Constituição da República de 1988 estabeleceu que as contribuições amparadas no artigo 149 deveriam incidir sobre bases econômicas específicas. As regras de competência não exararam comandos exemplificativos, nem trazem conceitos jurídicos vazios, por mais genéricos que possam ser. Em relação às contribuições interventivas com assento no artigo 149, que tenham alíquota *ad valorem*, o limite da sua incidência é o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação.

Pode o legislador ordinário definir do que se trata o valor da operação, por exemplo. Mas é vedada a instituição de contribuições interventivas com alíquota percentual sobre a unidade de medida adotada, que é base econômica exclusiva das alíquotas específicas. Ainda que a unidade de medida adotada constitua um elemento do valor da operação, será o resultado da correlação dos seus elementos que indicará o valor da operação. A competência para instituí-las, como visto, é da União, que integra, portanto o polo ativo do critério pessoal previsto no consequente da regra-matriz de incidência de tais contribuições.

Sobre a conjugação da materialidade circunscrita na norma de competência que institui as contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI, com o exercício dessa competência pela Administração Tributária, assim se pronuncia Humberto Ávila:

2.5.5 Pois bem, a regra de competência para instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico constitui uma norma *jurídica*, pois traduz o significado de um enunciado que atua diretamente sobre a conduta do destinatário, impondo-lhe, mesmo contra sua vontade e independentemente dela, determinado dever, sob pena de aplicação de determinada sanção. Com efeito, por força dela a conduta da União é regulada de forma direta, mediante a atribuição de uma faculdade para instituir determinado tributo (“Compete exclusivamente à União instituir contribuições...”) conjugada com um

comando que regula seu exercício (“tendo por base...”), sob pena de uma sanção traduzida na decretação de invalidade formal do dispositivo legal ou material da norma legal que contrariar a faculdade ou o comando (“Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo desta Constituição”).

2.5.6 Note-se que a regra em apreço é reconstruída a partir de um dispositivo que integra a Constituição, e está presente na seção “Dos Princípios Gerais”, constante do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, inserido no título “Da Tributação e do Orçamento”. Acresce que o referido dispositivo constitui parágrafo de um artigo que especifica uma competência tributária: “Compete exclusivamente à União...”.<sup>47</sup>

As contribuições para o SEBRAE, para a APEX-Brasil e para a ABDI, a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação (inciso I, do §2º., do artigo 149), mas sobre a importação de produtos ou serviços (inciso II, do §2º., do artigo 149) e podem ter alíquota percentual (*ad valorem*) ou específica (*ad rem*). Na primeira hipótese, a base de incidência pode ser o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no segundo caso, a unidade de medida adotada.

O professor Roque Antonio Carrazza confirma o entendimento de que a Emenda Constitucional nº 33/2001 veio para delimitar as contribuições interventivas:

Como acima vimos, a Emenda Constitucional 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.

Com efeito, a partir da promulgação dessa Emenda Constitucional as alíquotas e as bases de cálculo das CIDEs já não podem levar em conta fatores de ordem subjetiva – vale dizer, referentes às pessoas que praticam operações jurídicas –, mas, pelo contrário, devem obrigatoriamente submeter-se a precisos critérios de ordem material.

---

<sup>47</sup> ÁVILA, 2020, p. 22-23.

Atualmente as alíquotas dessas contribuições poderão ser *específicas* ou “*ad valorem*”, recaindo, neste último caso, sobre bases de cálculo (i) *alternativas* (o *faturamento*, a *receita bruta* ou o *valor da operação*) e (ii) *obrigatória*, no caso da importação (o *valor aduaneiro*).

O importante, sim, é termos presente que *faturamento*, *receita*, *valor da operação* e *valor aduaneiro* são conceitos inequívocos ao de *folha de salários*. Esta, com efeito, nada mais é que o montante dos gastos da empresa com o pagamento de seus funcionários.

[...]

Logo, força é convir que *folha de salários* não tipifica nem *faturamento*, nem *receita bruta*, nem *valor da operação*, nem, muito menos, *valor aduaneiro*.

Enfim, desde o advento da Emenda Constitucional 33/2001 nenhuma CIDE pode ser havida por válida se sua base de cálculo for a *folha de salários* da empresa.

Trata-se de enunciado veiculado pela Constituição Federal insuscetível de alteração ou restrições por normas de inferior hierarquia.<sup>48</sup>

A instituição da Emenda Constitucional nº 33/2001, como visto, é voltada à preservação da ordem econômica com a destinação do produto das arrecadações às finalidades que assentaram cada uma das aludidas contribuições.

Distinguem-se as contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI das contribuições devidas em favor das entidades do Sistema S, conforme destacou o ministro Gilmar Mendes, em seu voto no Recurso Extraordinário nº 396.266:

**O tributo em questão destina-se a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas e deve, portanto, ser enquadrado na classe das contribuições de intervenção no domínio econômico, e não nas das contribuições sociais. Essa constatação afasta a incidência do disposto no art. 240 e também a do art. 195, § 4º., ambos da Constituição Federal.**

[...]

Quanto à natureza jurídica, embora a Lei 8.029, de 12 de abril de 1990, refira-se à contribuição destinada ao SEBRAE como ‘adicional às alíquotas das contribuições sociais’ relativas às entidades de que trata o art. 1º. do Decreto-Lei 2.318/86, **a exação em tela é, na verdade, uma contribuição de**

---

<sup>48</sup> CARRAZZA, 2015, p. 707-708.

**intervenção no domínio econômico. Trata-se de tributo destinado a custear uma intervenção no domínio econômico, em benefício das micro e pequenas empresas, e não ao financiamento da seguridade social.**<sup>49</sup>

Vale lembrar que as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no artigo 195<sup>50</sup>, da Constituição da República de 1988, no financiamento devido pelos empregadores, empresas e entidades a ela equiparadas, incidem, em regra, sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos (inciso i, alínea ‘a’), sobre a receita ou o faturamento (inciso i, alínea ‘b’) ou sobre o lucro (inciso i, alínea ‘c’). No artigo 240<sup>51</sup>, da Lei Maior, é estendida a autorização da incidência sobre a folha de salários às contribuições destinadas a entidades terceiras, privadas, de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical.

Em nenhuma das hipóteses acima mencionadas, seja nas contribuições para o financiamento da seguridade social, seja nas contribuições arrecadadas em favor das entidades pertencentes ao Sistema S, se enquadra a contribuição destinada ao SEBRAE.

Contudo, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, que delimitou os condicionantes materiais de exação das contribuições de intervenção no domínio econômico, a contribuição ao SEBRAE continuou a ser exigida sobre a folha de salários das empresas.

---

<sup>49</sup> MENDES in VELLOSO, 2003.

<sup>50</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;”. BRASIL, Constituição (1988).

<sup>51</sup> “Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”. BRASIL, Constituição (1988).

### 3. O Julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624

A constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, após a vigência da Emenda Constitucional nº 33/2001, foi então posta em exame pelo Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 603.624, tido como caso paradigmático da discussão com efeitos em uma multiplicidade de recursos no mesmo sentido. O recurso foi afetado na sistemática de repercussão geral sob o nº 325, medida de padronização das decisões do Tribunal Superior para fins de estabilização da jurisprudência nacional, proporcionando maior segurança jurídica. Trata-se de “questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”<sup>52</sup>, cuja importância percebida no exame da constitucionalidade de leis propagam suas implicações em todos os jurisdicionados.

No caso do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, o reconhecimento da repercussão geral se deu ainda sob a Relatoria da Ministra Ellen Gracie (aposentada), em 16 de agosto de 2010, nos seguintes termos:

Considero presente a relevância da matéria, porquanto envolve a importância 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. Relevante considerar, ainda, que diz respeito à fonte de custeio específica das referidas agências. Por derradeiro, destaco que são muitos os tributos e contribuintes que podem ser afetados pela definição acerca do caráter taxativo ou exemplificativo do art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição Federal, de modo que o objeto deste recurso extraordinário ultrapassa os interesses subjetivos da causa.<sup>53</sup>

O acórdão desafiado pelo contribuinte por meio de Recurso Extraordinário encontrava-se assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE – APEX – ABDI. ART. 149 DA CF. ALTERAÇÃO PELA EC Nº 33/01. FUNDAMENTO DE VALIDADE MANTIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A EC nº 33/01, ao incluir o inciso III no § 2º do artigo 149 da CF e explicitar determinadas bases de cálculo para contribuições de intervenção no domínio econômico, não o fez de forma taxativa, não retirando o fundamento de

---

<sup>52</sup> BRASIL, Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), artigo 1.035, parágrafo 1º.

<sup>53</sup> GRACIE, 2010.

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.<sup>54</sup>

No entendimento decorrente da ementa acima transcrita, a inobservância das bases econômicas impostas pela inclusão do parágrafo 2º., inciso III, alínea ‘a’, ao artigo 149 da Constituição ocorre em razão da “consecução de desígnios constitucionais”, previstos no artigo 170 da Lei Maior, especificamente no inciso IX, a seguir transcrito:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. [...]<sup>55</sup>

Dez anos após a afetação do Recurso Extraordinário com repercussão geral, o mérito da causa foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, sob relatoria da Ministra Rosa Maria Pires Weber. Ela assim definiu a controvérsia ora posta sob análise: “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**”<sup>56</sup>.

Vejamos então o posicionamento de cada ministro no julgamento sobre o tema.

#### **a) Ministra Rosa Maria Pires Weber**

Após a apresentação da legislação em exame, o voto elaborado pela ministra Rosa Weber estabeleceu os aspectos incontroversos do debate.

No primeiro deles, a constatação de que a constitucionalidade das contribuições ora examinadas, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, não foi apreciada quando do julgamento do RE 396.266, em 26 de novembro de 2003.

---

<sup>54</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, Apelação Cível nº 0000311-50.2008.4.04.7214, julgamento em 11 de março de 2009.

<sup>55</sup> BRASIL, Constituição (1988).

<sup>56</sup> WEBER, 2020, p. 11.

À época, limitou-se aquele julgado, relatado pelo então ministro Carlos Velloso, à observação da natureza jurídica da contribuição ao SEBRAE, qualificando-a como interventiva e submetendo-a aos desígnios do artigo 149, da Lei Maior. Isto pois, naquele julgado, apreciava-se Acórdão desafiado do Tribunal Regional da 4ª. Região oriundo de processo ajuizado anteriormente à edição da referida Emenda Constitucional.

Também se reconheceu, como ponto incontrovertido, que a controvérsia posta sob exame no Recurso Extraordinário nº 603.624 não foi matéria no julgamento das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade nºs 2.556 e 2.558. Nele se analisava o exaurimento de finalidade das contribuições anteriormente previstas nos artigos 1º. e 2º., da Lei Complementar nº 110/2001, originariamente criadas para o pagamento dos expurgos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Já no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.682, relatado pelo ministro Gilmar Mendes, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal estabeleceu a desnecessidade de a contribuição para o SEBRAE ser instituída por meio de lei complementar, nos termos da ementa a seguir transcrita:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.<sup>57</sup>

Segue-se o voto da ministra Rosa Weber, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, aberto com um breve esboço histórico da Emenda Constitucional nº 33/2001. Nele a ministra destaca que a Proposta de Emenda à Constituição que a instituiu, nº 277, de 2000 (PEC 277/2000), originariamente, propunha a criação de uma contribuição interventiva relativa à comercialização e importação de combustíveis (CIDE-Combustíveis).

Nos termos da Proposta, essa nova modalidade de contribuição interventiva incidiria sobre o “faturamento ou receita bruta, no caso de comercialização e, no caso de importação,

---

<sup>57</sup> MENDES, 2013. Destaque nosso.

sobre o respectivo valor aduaneiro”, conforme determinava a redação do artigo 177 da Lei Maior proposto no artigo 2º. da PEC 277/2000. Ao longo das discussões no Congresso Nacional, o Relator da Proposta, Deputado Federal Basílio Villani defendeu<sup>58</sup> e conduziu a extensão das alterações na CIDE-Combustíveis para as demais contribuições de intervenção no domínio econômico, para que em todas pudesse o legislador escolher livremente entre a alíquota *ad valorem* ou *ad rem*:

A referência apenas à contribuição de intervenção no domínio econômico, contudo, pode ensejar o entendimento de que essas características não se aplicariam a outros tributos e contribuições, o que não parece conveniente. Pelo contrário, torna-se indispensável, a fim de alcançar plenamente os objetivos almejados com a Emenda Constitucional de que ora se cogita – vale dizer, de equiparar as cargas tributárias incidentes sobre os combustíveis nacionais e os importados – que se possam instituir alíquotas *ad valorem* ou *ad rem* também para as contribuições sociais, nomeadamente, a COFINS e a do PIS/PASEP.

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.

A Relatora do Recurso Extraordinário nº 603.624 então adotou o entendimento de que a natureza do rol do artigo 149, parágrafo 2º., inciso III, alínea ‘a’, da Constituição da República de 1988, a seguir transcrito, é taxativa:

III – 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;<sup>59</sup>

Na concepção da ministra Rosa Weber, as alterações proporcionadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 impuseram um conteúdo restritivo no exercício da competência tributária. Reforça seu argumento, ainda, o fato de o Supremo Tribunal Federal já ter reconhecido por unanimidade, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, em 20 de março de 2013, “a **inconstitucionalidade do art. 7º, I, da Lei nº**

---

<sup>58</sup> PRL 1 PEC 277/2000, apresentado em 7 de agosto de 2001.

<sup>59</sup> BRASIL, Constituição (1988).

**10.865/2004**, pelo **art. 149, §2º, III, “a”, da Lei Maior**”<sup>60</sup>. Isto, pois, naquela oportunidade, o Tribunal Superior reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes na importação, sobre outros valores que não o valor aduaneiro, conforme determina expressamente a parte final da alínea ‘a’, do inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988.

Tendo por base, no caso da importação, o valor aduaneiro, conforme expressamente disciplina acima referido trecho constitucional – como o artigo 7º., no inciso I, da Lei nº 10.865/2004 –, estabelecia o acréscimo do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS), na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação, este dispositivo foi declarado inconstitucional.

Segundo o voto condutor da ministra Relatora Ellen Gracie, Relatora do Recurso Extraordinário nº 559.937, acolhido integralmente pelos demais ministros, não poderia o ICMS compor a base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação devido à taxatividade do rol previsto no artigo 149, §2º., III, ‘a’, da Constituição da República de 1988:

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.

Assim é que, relativamente à importação, trata de estabelecer que a contribuição poderá ter alíquota *ad valorem*, tendo por base o valor aduaneiro, ou específica, tendo por base a unidade de medida adotada.<sup>61</sup>

Afastam-se, ainda, na exposição da ministra Rosa Weber no Recurso Extraordinário nº 603.624<sup>62</sup>, as alegações de que o entendimento pela taxatividade do rol de bases econômicas,

---

<sup>60</sup> WEBER, 2020, Fl. 27.

<sup>61</sup> GRACIE, 2013, p. 13.

<sup>62</sup> “É dizer, ainda que se possa perscrutar os propósitos do legislador na tarefa de produção das leis – em certas hipóteses operação indispensável à apreensão do significado da norma jurídica – os eventuais e possíveis motivos – intenção do legislador – não são condutores da solução hermenêutica que se venha a emprestar ao caso” (WEBER, 2020).

contido na alínea ‘a’, inciso III, do artigo 149, da Constituição da República de 1988, contrariaria a vontade do legislador constituinte derivado.

Também foi lembrada pela ministra a impossibilidade de atribuir discricionariedade ao legislador infraconstitucional, para além dos limites de atuação constitucionalmente impostos, notadamente em matéria de direito tributário em que vigora o princípio da estrita legalidade tributária em atenção aos primados democráticos.

No que tange à inviabilidade da subsistência de norma jurídica de exação anteriormente firmada no artigo 149, da Carta Política, e cobrada sobre a folha de salários, relembre-se:

A Lei fundamental, a um só tempo, inaugura e fundamenta toda a ordem jurídica que dela retira suporte. A Constituição é vértice do ordenamento, e seu arcabouço normativo e principiológico espraia-se de imediato pela ordem infraconstitucional, ceifando, sem exceções, por não recepcionada, a validade de toda a qualquer norma legal com ela incompatível.

[...]

Compreender que a **EC nº 33/2001**, ao contemplar em sua redação o verbo no futuro (*poderão*), válida as contribuições anteriormente instituídas seria consagrar, de forma jurídica inadequada, a meu juízo, a convivência de espécies tributárias idênticas (contribuições de intervenção no domínio econômico) sob regimes tributários diversos, embora todas sob a égide de um só comando constitucional.

Compreendida a Constituição Federal como “marco zero” da ordem jurídica, fenômeno que se repete quando da alteração constitucional por emendas, a técnica redacional que se utiliza do futuro verbal, além de própria ao texto constitucional – pois sempre irradia seus efeitos de imediato, a alcançar presente e futuro – não se traduz em permissão para que sejam mantidas normas infraconstitucionais anteriores e incompatíveis com a Lei Maior.<sup>63</sup>

Concluiu-se<sup>64</sup>, então, o voto da ministra relatora do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, pela impossibilidade de interpretação extensiva das bases econômicas previstas no comando constitucional analisado. Sua compreensão foi a de que não

---

<sup>63</sup> WEBER, 2020, p. 32-33.

<sup>64</sup> “Ante o exposto, **dou provimento ao recurso extraordinário** para julgar procedente a ação e, reconhecendo a inexigibilidade das contribuições para o SEBRAE, a APEX e a ABDI, a partir de 12.12.2001, data do início da vigência da **EC nº 33/2001**, reputar indevidos os recolhimentos assim efetivados pela autora” WEBER, 2020, p. 36.

cabe cancelar “base de cálculo em desacordo com o comando constitucional e, em última análise, a cobrança de tributo ao arrepio do ordenamento jurídico”<sup>65</sup>.

#### **b) Ministro Alexandre de Moraes**

Após o voto da ministra Rosa Weber, apresentou seu voto o ministro Alexandre de Moraes, inaugurando a divergência do entendimento da Relatora, posteriormente acolhida pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal. Na inteligência do ministro, a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 33/2001 não estabeleceu as bases econômicas sobre as quais deveriam incidir as contribuições de intervenção no domínio econômico que adotassem alíquotas percentuais:

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 SEBRA, APEX e ABDI, manteve a mera exemplificação, não esgotando todas as possibilidades legislativas. Em outras palavras, nessas hipóteses, o elenco não é taxativo.<sup>66</sup>

Segundo o entendimento que foi adotado pelos demais ministros, as modificações impostas pelo legislador constituinte, derivado na Emenda Constitucional nº 33/2001, não teriam delimitado materialmente a competência tributária em relação a essas contribuições.

Embora o julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, fundamentado na taxatividade da alínea “a”, inciso III, artigo 149, da Constituição da República de 1988, tenha sido julgado unanimemente nos termos do voto da ministra Ellen Gracie, o ministro Alexandre de Moraes considerou que não poderia ser considerado como jurisprudência do Tribunal:

Ressalto que o RE 559.937, Relator p/ acórdão Min. DIAS TOFFOLI, apresentado em diversas manifestações, não pode ser apontado como precedente de sustentação desse entendimento, pois revela posicionamento individual do voto condutor da eminente Ministra ELLEN GRACIE.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> WEBER, 2020, p. 31-32

<sup>66</sup> MORAES, 2020.

<sup>67</sup> Idem, p. 47.

Nessa apreensão, não basta que a decisão tenha sido proferida unanimemente entre os Ministros, de acordo com o voto condutor da Ministra, isto é, com base nos fundamentos e pressupostos adotados por ela para formar suas razões de decidir, com as quais todos os Ministros concordaram. Não teria havido, para o Ministro, menção expressa aos antecedentes lógicos da conclusão adotada. Conforme veremos adiante, tais antecedentes foram expressamente acatados como razão das decisões também dos demais Ministros, de forma expressa.

Prossegue-se o voto condutor do julgamento que decidiu pela constitucionalidade das contribuições para o SEBRAE, a APEX-Brasil e a ABDI, investigando os desígnios que motivaram a aprovação da Emenda Constitucional nº 33/2001 para justificar uma distinção entre as CIDE-Combustíveis e as demais contribuições interventivas, mesmo tal diferenciação não tenha sido incluída na redação constitucional<sup>68</sup>:

No intuito de prover uma plataforma mais ampla para a tributação da indústria do petróleo e derivados, a EC 33/2001 terminou por veicular um enunciado mais genérico do que deveria, suscitando interpretações universalistas como a apresentada neste recurso extraordinário.

Não tenho dúvidas de que a EC 33/2001 foi editada com aspirações pontuais, razão pela qual deve o elenco da atual redação do art. 149, § 2º, III, da CF ser lido com tônica exemplificativa, e não exaustiva.

Como se depreende da leitura do excerto acima transcrito, a razão adotada pelo Ministro Alexandre de Moraes para defender que o rol de bases econômicas das contribuições interventivas previsto no artigo 149, parágrafo 2º., inciso III, da Lei Maior, seja exemplificativo refere-se à “aspiração pontual” pela qual o texto constitucional teria sido editado, conforme entende que sua convicção lhe permite interpretar a norma jurídica.

Por fim, consolida sua posição em favor da constitucionalidade dos tributos por meio da premissa de que assim se visaria “concretizar os princípios da ordem econômica”<sup>69</sup>. Trata-se, para ele, de uma diretriz constitucional que não permitiria “limitar as possibilidades de atuação do Estado mediante interpretação literal da atual redação do art. 149, § 2º., III, da CF”<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Idem, p. 51-52.

<sup>69</sup> Idem, p. 53.

<sup>70</sup> Idem, p. 54.

### c) **Ministro José Antonio Dias Toffoli**

O ministro Dias Toffoli votou em seguida e acompanhou o ministro Alexandre de Moraes. Na introdução do dispositivo, o primeiro deles apresenta a controvérsia nos seguintes termos:

As contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, que possuem natureza de CIDE, por sua vez, incidem, nos termos da Lei nº 8.029/90, sobre a folha de salário, base de cálculo que não é mencionada no dispositivo constitucional em alusão.

Discute-se, assim, a constitucionalidade da cobrança dessas contribuições após o advento da EC nº 33/01.<sup>71</sup>

A respeito do entendimento anteriormente firmado pelo próprio Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, julgado sob a relatoria da ministra Ellen Gracie em 2013, o ministro Dias Toffoli asseverou o seguinte<sup>72</sup>:

Para ser fiel à jurisprudência da Corte, registro que o tema foi introduzido no RE nº 559.937/RS, Plenário, DJe de 17/10/13. Naquela assentada, embora a questão central fosse outra, a ilustre Relatora, Ministra **Ellen Gracie**, manifestou, *obter dictum*, sua posição pessoal acerca da alteração do art. 149 da Constituição. [...]

Importante esclarecer que, na ocasião do julgamento do referido RE nº 559.937/RS, acompanhei a Relatora. Todavia, minha análise restringiu-se ao cerne da controvérsia, qual seja, a constitucionalidade ou não do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, o qual dispunha que a base econômica das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação seria o valor aduaneiro acrescido das parcelas relativas ao ICMS e às próprias contribuições. (...) Ressaltei, na ocasião, que a referência a “valor aduaneiro” não poderia ser considerada como mero indicativo de base econômica.

No julgamento acima citado, conforme visto anteriormente, o fundamento para o reconhecimento da inconstitucionalidade do acréscimo dos valores relativos ao ICMS, na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação, foi o caráter taxativo da expressão “valor aduaneiro”, em relação às importações, contido na alínea ‘a’, inciso III, parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988.

---

<sup>71</sup> TOFFOLI, 2020.

<sup>72</sup> Idem, p. 61.

Acompanhando o voto condutor da ministra Ellen Gracie, reconhece o ministro Dias Toffoli que “a referência a ‘valor aduaneiro’ não poderia ser considerada como mero indicativo de base econômica”<sup>73</sup>. Depreende-se, portanto, que, da perspectiva dele sobre o julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, na frase “tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”, o caráter taxativo constitucionalmente emprestado às contribuições aplica-se tão somente às importações. Pela interpretação do Ministro<sup>74</sup> do texto presente na alínea ‘a’, inciso III, parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988, nas hipóteses das bases econômicas mencionadas (faturamento, receita bruta, valor da operação e o valor aduaneiro, no caso da importação) é que poderá ser adotada alíquota *ad valorem*. Entendeu-se que as alíquotas podem ser percentuais ou específicas, mas as bases econômicas incidentes podem ser livremente escolhidas pelo legislador infraconstitucional, sendo que o trecho “tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” teria mero caráter sugestivo.

Assim como o ministro Alexandre de Moraes, o ministro Dias Toffoli também justificou<sup>75</sup> a persistência de contribuição interventiva incidente sobre a folha de salários, mesmo após a Emenda Constitucional nº 33/2001, com base em interpretação exclusivamente teleológica da norma jurídica. De acordo com o que defendeu, a finalidade para a qual se institui uma contribuição sobrepõe-se aos condicionantes materiais constitucionalmente expostos. Nessa perspectiva, considera-se que a regra-matriz de incidência tributária, infraconstitucionalmente delineada, determina a competência tributária e, por conseguinte, a materialidade do tributo:

Desse modo, a inserção do § 2º, III, a, no art. 149 da Constituição **não tem o alcance** – defendido por parte da doutrina – de **derrogar** todo o arcabouço normativo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que **incidem** sobre a folha de salários quando da promulgação da referida emenda constitucional, instituídas com base no caput do art. 149.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Idem, p. 61.

<sup>74</sup> Idem, p. 62.

<sup>75</sup> “A Constituição estabelece regras de competência para instituição de diversas contribuições, as quais servem de instrumento para se alcançarem algumas finalidades. O que as diferencia é a finalidade específica que cada uma delas deve promover e os requisitos constitucionalmente exigidos para sua instituição, especialmente os fatos que decorrem a obrigação tributária. O traço característico das contribuições de intervenção no domínio econômico é a sua teleologia” (TOFFOLI, 2020, p. 64).

<sup>76</sup> Idem, p. 69.

Atentando aos “prejuízos notórios de uma interpretação que deixe as entidades que atualmente exercem atividades de interesse de toda a sociedade sem as respectivas fontes de custeio”<sup>77</sup>, o ministro Dias Toffoli assumiu a interpretação economicista da norma jurídica assente no que creditou como a “intenção do constituinte derivado”<sup>78</sup> para declarar a constitucionalidade das contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI.

#### **d) Ministro Luiz Edson Fachin**

Em outra volta, o ministro Edson Fachin revelou objetivamente seu posicionamento acerca da constitucionalidade de tais tributos, nos termos a seguir expressos:

**Após cotejo de compatibilidade material entre o objeto e o parâmetro suscitados pela parte Recorrente, firmo convicção no sentido da inconstitucionalidade superveniente da legislação ordinária que elegeu a folha de salário das empresas como base de cálculo da CIDE-SEBRAE, com efeito decidido pelo provimento do recurso extraordinário.**

**Embora não seja exigível que lei complementar defina a hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes de uma CIDE, o Poder Constituinte Derivado restringiu a liberdade de conformação do legislador, ao constitucionalizar o rol de possíveis bases de cálculo nas expressões “faturamento”, “receita bruta” e “valor da operação”.**

**A despeito de o elemento finalístico ser o principal critério de validação constitucional das contribuições, constata-se amiúde que o Poder Constituinte valeu-se da enunciação de bases econômicas e materialidades dessas exações tributárias, de modo a limitar a competência tributária dos entes federativos. Nesse sentido, a dicção da folha de salário das empresas como base de cálculo da CIDE-SEBRAE extravasa dos limites da ordem constitucional.<sup>79</sup>**

Em seu voto, o Ministro Fachin invocou ainda o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 7º., inciso I, da Lei nº 10.865/2004, quando se admitiu a impossibilidade de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação pela taxatividade do rol, contido na alínea

---

<sup>77</sup> Idem.

<sup>78</sup> Idem.

<sup>79</sup> FACHIN, 2020, p. 87.

‘a’, do inciso III, parágrafo 2º. do artigo 149 da Constituição da República de 1988. Na ocasião, conforme lembrou o Ministro, tanto o voto condutor, *obter dictum*, da Ministra Ellen Gracie, reconheceu a taxatividade como fundamento para o reconhecimento da inconstitucionalidade, quanto o voto-vista do Ministro Dias Toffoli admitiu que “o art. 149, § 2º, III, a, da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária”<sup>80</sup>.

#### **e) Ministro Luís Roberto Barroso**

Logo em sua antecipação ao voto, o Ministro Luís Roberto Barroso declara filiar-se à divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes. No ponto de vista do primeiro deles, o reconhecimento da inconstitucionalidade superveniente da legislação ordinária, que adotou a folha de salários como base de cálculo dos tributos em comento, causaria “impacto excessivamente dramático sobre o *status quo*”<sup>81</sup>, mesmo que a alteração no artigo 149 da Lei Maior tenha sido promovida por intermédio de Emenda Constitucional. Antecipando que adotaria posição idêntica à do Ministro Alexandre de Moraes, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso associou-se à corrente vencedora da “interpretação teleológica”<sup>82</sup> da matéria examinada.

No dispositivo do voto, certifica-se que a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou a redação do artigo 149 da Constituição da República de 1988 para incluir o rol das materialidades tributáveis por contribuições interventivas<sup>83</sup>. Contudo, no entender do Ministro referido, “rol” tem caráter exemplificativo, devendo a alínea ‘a’, do inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149 do texto constitucional, ser interpretada de forma distinta da que se encontra escrita: “Assim, onde o art. 149, §2º, III, a, dispõe que as contribuições poderão ter alíquotas ad valorem, tendo como base as referidas materialidades, entendo que a melhor interpretação é aquela em que se lê “poderão ter como base”.<sup>84</sup>

A expressa defesa da modificação do dispositivo em análise, para acrescentar um conteúdo semântico inexistente no texto constitucional, é assentada na justificativa de correção

---

<sup>80</sup> TOFFOLI, 2013, p. 29.

<sup>81</sup> BARROSO, 2020, p. 93.

<sup>82</sup> Idem, p. 94.

<sup>83</sup> Idem, 2020, p. 99.

<sup>84</sup> Idem, 2020, p. 100.

da norma jurídica para adequá-la ao que entendem os Ministros ter sido a intenção do legislador constituinte:

Em interpretação teleológica e sistemática do dispositivo em análise, deve-se reconhecer que a intenção do constituinte derivado não foi a de criar rol taxativo, muito menos a de excluir a folha de salários como base de cálculo possível às contribuições sociais e às CIDE, como pretende fazer crer a recorrente. O entendimento pela revogação das contribuições sob análise no presente recurso não subsiste quando da apreciação da EC 33/2001 à luz de sua finalidade.<sup>85</sup>

#### **f) Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha**

Antecipando o voto aos demais Ministros, a Ministra Cármen Lúcia expôs seu acompanhamento pela divergência para reconhecer a constitucionalidade das contribuições. Assim como o Ministro Dias Toffoli, que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937 acompanhou a Ministra Ellen Gracie para declarar a taxatividade do rol previsto em “tendo por base o faturamento, a Ministra Lúcia aduz a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” apenas para o caso de importação. Na mesma linha dos demais Ministros que divergiram da Relatora, o voto daquela assume<sup>86</sup> que a natureza finalística e a definição infraconstitucional de aspectos da regra-matriz de incidência tributária, nas contribuições interventivas, são suficientes para afastar qualquer limitante material constitucionalmente estabelecido pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Após tecidas considerações<sup>87</sup> acerca da importância do SEBRAE e o apreço pela primazia da Ordem Econômica e Financeira, a Ministra limita-se a afirmar que “na al. *a* do inc. III do § 2º do art. 149 da Constituição da República, incluída pela Emenda Constitucional n. 33/2001, não há previsão taxativa das bases de cálculo possíveis das contribuições de intervenção, no domínio econômico, mas meramente exemplificativa”<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> Idem, fl. 94.

<sup>86</sup> ROCHA, 2020, p. 109.

<sup>87</sup> Idem, 2020, p. 110-117.

<sup>88</sup> Idem, 2020, p. 120.

**g) Ministro Enrique Ricardo Lewandowski**

Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski relembra que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, tanto o Ministro Dias Toffoli quanto ele próprio se manifestaram expressamente acerca da taxatividade do rol previsto no citado dispositivo constitucional:

Senhor Presidente, da mesma forma, eu acompanho a eminente Relatora e, agora, o profundo voto apresentado pelo Ministro Dias Toffoli, observando que 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.<sup>89</sup>

Não se olvidou o Ministro ainda da interpretação sistêmica das normas jurídicas de direito tributário analisadas, defendendo a supremacia do Estado de Direito:

Registro, ainda, que a EC 33/2001 discriminou o regime constitucional das contribuições sociais e interventivas que, portanto, devem obedecer a regras mais específicas do que vigoravam desde a promulgação da Carta de 1988. Vale dizer, a partir da promulgação desta EC, as alíquotas e bases de cálculo das contribuições já não podem levar em conta fatores outros que não os específicos critérios de ordem material fixados pelo legislador constituinte derivado.

Com efeito, o primado da lei é pedra angular da CF/88, tanto no campo tributário quanto no direito penal, pois traduz garantia aos cidadãos, cuja gênese está vinculada à proteção da esfera individual contra o arbítrio do Estado. Ademais, o Código Tributário Nacional reproduz capítulo dedicado a explicitar a forma com que a legislação tributária deve ser interpretada e aplicada em face do poder estatal (arts. 107 a 112).

Portanto, consolidadas as bases materiais de incidência das contribuições no Texto Constitucional, descabe emprestar interpretação extensiva à espécie, ampliando a base de cálculo em desacordo com o comando constitucional e, em última instância, a cobrança de tributo ao arrepio do ordenamento jurídico. Assim, em que pese o esforço histórico sobre o processo legislativo da EC 33/2001, trazidos nos substanciosos votos que me antecederam, penso que, ainda que se possa investigar os propósitos do legislador na atividade de

---

<sup>89</sup> LEWANDOWSKI, 2012, p. 59.

elaboração das leis, os possíveis motivos não são fenômenos normativos suficientes a dirimir a controvérsia hermenêutica, servindo, quando muito, como um dos vetores para a interpretação e aplicação da norma.<sup>90</sup>

Acompanhando a Relatora, aderiu à tese de que a adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI não foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, diante da taxatividade do rol previsto na alínea ‘a’, inciso III, parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988.

#### **h) Ministro Gilmar Ferreira Mendes**

Este Ministro antecipou de início seu voto ao afirmar que adotaria razões consequencialistas para se decidir:

O que fica no lugar? Gostaria que alguém me respondesse. Quer dizer, como vão subsistir essas instituições, que prestam um importante serviço, a partir do desaparecimento do fundamento que lhes dá lastro, que lhes permitem viver? Essa é uma pergunta que temos que fazer sempre que lidamos com contribuições de caráter tributário.

Essas instituições desaparecem, seus serviços desaparecem. O Estado terá, muito provavelmente, que assumir o ônus de fazer esses serviços em muitos casos.<sup>91</sup>

De acordo com o Ministro Gilmar Mendes, como se trata de contribuições já há muito tempo presentes no cotidiano dos contribuintes<sup>92</sup>, não há que se falar em inconstitucionalidade superveniente, a despeito das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

A partir do “processo de criação da norma”, na esteira dos Ministros que acompanharam a divergência, o Ministro Gilmar Mendes pragueja “fundada dúvida quanto ao alcance a ser dado”<sup>93</sup> às modificações introduzidas pelo Poder Constituinte Derivado. Na interpretação da atual redação da alínea ‘a’, do inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988 adotada no voto ora explorado, haveria “flexibilidade

---

<sup>90</sup> Idem, 2020.

<sup>91</sup> MENDES, 2020.

<sup>92</sup> “O fato é que as contribuições ora controvertidas tiveram sua cobrança consolidada ao longo do tempo, respaldadas em legislação aprovada após ao advento da emenda constitucional e, no que toca à folha de salários como base de cálculo, sem questionamentos de sua constitucionalidade” Idem, p. 138.

<sup>93</sup> Idem, p. 139.

vernacular”<sup>94</sup> para atribuir uma faculdade ao legislador infraconstituente, na eleição de bases de cálculo destas contribuições. Como não há exclusão expressa da folha de salários como base econômica das contribuições interventivas, seria permitida a incidência de tais tributos, alargando o exercício da competência tributária de acordo com a máxima de que é permitido tudo aquilo que não é proibido.

Por fim, também sem acreditar<sup>95</sup> no resultado da alteração introduzida no artigo 149 da Carta Política, isto é, no texto promulgado pela Emenda Constitucional nº 33/2001, o Ministro Gilmar Mendes alerta para a perda de receita fiscal<sup>96</sup> e para o potencial prejuízo que o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança das contribuições para o SEBRAE, a APEX-Brasil e a ABDI causaria aos cofres dessas entidades.

#### **i) Ministro Marco Aurélio de Mello**

O curto voto do Ministro ora em destaque rechaça os argumentos extrajurídicos no exercício da função do Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade. Tal perspectiva cuidou de privilegiar a função judicial e defender o primado da Lei, em observância à hierarquia constitucional e às garantias dos cidadãos frente ao arbítrio estatal:

Presidente, penso no campo simplesmente administrativo. Perdão! Penso no campo simplesmente interpretativo e considero a hermenêutica.

[...] Qualquer juízo, tese ou proposição utilizados no raciocínio deve respeitar não somente os princípios lógicos da identidade, não contradição e terceiro excluído como também os princípios racionais da razão suficiente, causalidade e determinismo.

[...]

Não cabe ao Supremo potencializar argumentos metajurídicos. Não cabe ao Supremo fechar os olhos à Constituição Federal e ser estritamente consequencialista, potencializando repercussões de se glosar este ou aquele tributo, não importa qual seja.

O que nos vem da Constituição Federal? Vem-nos, quanto aos tributos-gênero, o princípio da legalidade estrita. É o que está na lei e simplesmente o que está na lei, mesmo porque o administrador – e se tem o administrador no

---

<sup>94</sup> Idem, p. 141.

<sup>95</sup> “Penso não ser crível que o legislador constituinte derivado tenha almejado alterações tão substanciais e de tamanha repercussão financeira e social sem qualquer menção dos seus propósitos” (Idem).

<sup>96</sup> Idem, p. 149.

campo da cobrança dos tributos – apenas pode fazer o que está autorizado em lei, ao contrário do particular, que pode atuar desde que não haja proibição legal.

[...]

E é preciso cuidar um pouco do sentido vernacular do que previsto na legislação, especialmente na Constituição Federal, que diz respeito à base de incidência. Indaga-se: há apenas previsão exemplificativa quanto a essa base? A resposta é única. Não há possibilidade de inserir-se no texto constitucional base nele não prevista. Tem-se a referência a faturamento, receita ou valor da operação.<sup>97</sup>

Acompanhando a Ministra Rosa Weber, portanto, votou o Ministro Marco Aurélio pela inconstitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI, face à sua incidência sobre a folha de salários, base de cálculo não prevista na alínea ‘a’, inciso III, §2º., do artigo 149 da Constituição da República de 1988.

#### **j) Ministro Luiz Fux**

O Ministro Luiz Fux filiou-se à divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes para expressar com maior sinceridade o caráter excepcional da decisão já em sua antecipação ao voto:

No Superior Tribunal de Justiça, sempre tive para mim que a imposição de uma exação deveria resultar da letra clara, escoreita, da lei. Sucede que (...) estamos vivendo um momento em que é preciso manter o *status quo* do desenvolvimento econômico. Além da teleologia da interpretação levar isso em consideração, hoje, mais do que nunca, é preciso – como lembrou o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Barroso – que se faça uma interpretação contextualista, consequencialista.<sup>98</sup>

O Ministro rememorou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937 e perfilhou-se ao entendimento do Ministro Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia. Também para ele a taxatividade do rol contido na alínea ‘a’, do inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149 da Constituição restringe-se ao caso das importações. Para afastar o caráter exaustivo do rol em

---

<sup>97</sup> MELLO, 2020.

<sup>98</sup> FUX, 2020, p. 154.

relação aos demais casos, o Ministro deliberadamente afasta-se da interpretação gramatical da norma:

É certo que o [...] que deu margem ao presente Recurso Extraordinário [...] decorre de uma análise tão somente gramatical da norma. A busca do pensamento legislativo pelas vias da análise literal em questão, ou seja, o significado verbal, não se mostra o mais adequado para o ponto de vista da hermenêutica constitucional, tendo em vista que a complexidade de pensamento do legislador no presente caso ultrapassa as bases da literalidade de sua transcrição.<sup>99</sup>

Confessa, portanto, que a hermenêutica adotada no julgado não procura compatibilizar o dispositivo ordinário examinado com o texto constitucional, mas sim almeja o “pensamento legislativo”. Com a negativa de provimento ao Recurso Extraordinário do contribuinte, nº 603.624, pelo Ministro Luiz Fux, predominou a divergência aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes.

---

<sup>99</sup> FUX, 2020.

#### **4. A Tese Firmada com Repercussão Geral**

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou, assim, provimento ao Recurso Extraordinário do contribuinte, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, acompanhado dos Ministros Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Luiz Fux, vencidos os Ministros Rosa Weber, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio de Mello. Fixou-se então a seguinte tese de repercussão geral sob o nº 325: “As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001”.

## 5. Análise da Norma Jurídica sob Exame à Luz dos Preceitos Constitucionais

Partindo do pacto político de 1988 como ponto fundamental do ordenamento jurídico positivo, no qual se insere a controvérsia ora posta sob exame, concebe-se como necessária a apreensão de princípios constitucionais que regulam o sistema tributário nacional. Isso porque o sistema positivo estabelece-se em uma estrutura hierárquica<sup>100</sup>, cuja observância e regulação garantem validade às normas inseridas em determinado ordenamento. Para Hans Kelsen, “a norma fundamental de uma ordem jurídica positivada nada mais é que a regra básica de acordo com a qual várias normas da ordem devem ser criadas”.<sup>101</sup>

No que se refere à Administração Pública, em cujo regime jurídico observam-se as relações jurídicas em matéria tributária, o artigo 37, *caput*, da Lei Maior<sup>102</sup> determina expressamente sua obediência ao princípio da legalidade. Estabelece-se, assim, a completa submissão da Administração às leis, sendo-lhe permitido apenas agir da forma que a lei autoriza, ao contrário dos particulares que podem fazer tudo aquilo que a lei não proíba.

O princípio da legalidade é a característica essencial do regime jurídico-administrativo de um Estado de Direito. Para garantir que a atuação do Executivo corresponda à vontade geral<sup>103</sup>, atribui-se a competência para edição de leis ao Poder Legislativo, subordinado ao Poder Constituinte, com a fiscalização do Poder Judiciário. Trata-se de reconhecer que a lei é o limite de atuação estatal em um Estado de Direito, restando impossível uma atuação em detrimento dos direitos dos cidadãos, sem que exista uma que assim o possibilite, notadamente quando viola direitos fundamentais dos cidadãos.

Nessa cobertura é que se insere o direito tributário, porquanto repercute diretamente na esfera patrimonial dos cidadãos. O princípio da estrita legalidade tributária, portanto, não significa apenas a necessidade de existência de lei formal para a cobrança de tributos. Implica

---

<sup>100</sup> “O problema da hierarquia não se esgota com as observações que precederam. Há a hierarquia sintática, de cunho eminentemente lógico, assim como há a hierarquia semântica, que se biparte em hierarquia formal e hierarquia material. Alíás, a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetiva. Dito de outra maneira, não é a regulação da conduta, em si mesma, que pede a formação escalonada das normas jurídicas, mas uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada” (CARVALHO, 2014, p. 212)

<sup>101</sup> KELSEN, 2000, p. 118.

<sup>102</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” BRASIL, Constituição (1988).

<sup>103</sup> “Pretende-se através da norma geral, abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois, pelo Poder Legislativo – que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social -, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral” (MELLO, 2014, p. 103).

ainda que o exercício da competência tributária deve obedecer à hierarquia e aos princípios do sistema constitucional tributário. Esse princípio também vincula a Administração Pública à atuação estrita dentro dos limites expressamente autorizados.

Por tais razões interpreta-se a matéria tributária restritivamente, em observância às normas gerais de direito tributário veiculadas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). A Constituição da República de 1988 outorga à Lei Complementar o poder de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, para o que foi a Lei nº 5.172/1966 recepcionada com o status de lei complementar.

A respeito da interpretação e integração da legislação tributária, o Código Tributário Nacional veicula expressamente, em seu artigo 110, que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”.<sup>104</sup>

Inobstante as contribuições para o SEBRAE, a APEX-Brasil e a ABDI não tenham de ser instituídas por lei complementar, submetem-se às normas gerais de direito tributário, como destacou a ministra Cármen Lúcia no julgamento da constitucionalidade desses tributos<sup>105</sup>. A previsão, inclusive, de observância das contribuições interventivas, fundamentadas no artigo 149 da Constituição da República, para as normas gerais em matéria de legislação tributária está contida no próprio *caput*<sup>106</sup> do artigo.

No processo de positivação do direito, o aplicador parte de normas jurídicas de hierarquia superior para produzir novas normas, em busca de maior individualização e concretude. Esse itinerário pressupõe a competência tributária para a regra-matriz de incidência tributária, guardada a pertinência pelo binômio e hipótese de incidência/base de cálculo.

---

<sup>104</sup> BRASIL, Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), artigo 110.

<sup>105</sup> LÚCIA, 2020, p. 109.

<sup>106</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (BRASIL, Constituição, 1988).

## 6. O Caráter Desconstituente da Decisão Firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624

Transcreve-se novamente aqui o dispositivo constitucional ora analisado:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico [...]

[...]

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

[...]

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

A leitura do dispositivo evidencia que o termo “poderão” se refere à faculdade conferida ao legislador ordinário, nas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* do artigo, de escolher entre alíquotas *ad valorem* ou *ad rem*. Nos limites do possível apreende-se do processo legislativo – que deu origem às modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, ou seja, pelo processo de redação do texto cujo resultado foi promulgado – que essa interpretação se conforma com os debates e com o produto da atividade realizada pelo legislador constituinte derivado<sup>107</sup>.

Enquadrando-se as contribuições para o SEBRAE, a APEX-Brasil e a ABDI nas contribuições interventivas estabelecidas no *caput*, do artigo 149, da Lei Maior poderiam ter alíquotas percentuais ou específicas.

Se adotadas alíquotas percentuais, as bases de cálculo poderão ser o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, conforme expressamente define a frase “tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação”.

A expressão “tendo por”, diferentemente da expressão “poderão”<sup>108</sup>, especifica um comando determinado cuja consecução somente pode ser lida de forma taxativa. Note-se que há consenso entre os Ministros no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624 que o

---

<sup>107</sup> “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). VILLANI, 2001.

dispositivo constitucional analisado é a alínea ‘a’, do inciso III, do §2º, do artigo 149, e não o inciso III, do §2º., do artigo 149, da Constituição.

Caso estivesse sendo analisado o inciso III, em que se situa a expressão “poderão”, haveria cabimento na discussão sobre o caráter taxativo ou exemplificativo das alíquotas definidas nas alíneas ‘a’ ou ‘b’.

Na expressão “tendo por”, todavia, contida na alínea ‘a’, veicula-se uma limitação material em relação a seu complemento: faturamento, receita bruta ou valor da operação. A respeito, vale a transcrição das palavras do Professor Humberto Ávila:

2.2.2 Com efeito, a leitura atenta do enunciado normativo objeto de interpretação permite facilmente constatar que o emprego da locução verbal “poderão ter” se dá com referência exclusiva às alíquotas, que podem ser ad valorem ou específica, não às bases de cálculo sobre as quais serão aplicadas as alíquotas *ad valorem*. Para essas bases de cálculo, serve-se o enunciado normativo da construção verbal “tendo [por]”. É de proveito reproduzi-lo novamente, desta feita destacado e com grifos adicionados às partes que merecem realce:

As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo **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, ou específica, **tendo por** base a unidade de medida adotada.

2.2.3 A leitura do enunciado normativo completo revela a existência de três orações, uma principal e duas subordinadas. A oração principal encontra-se em “as contribuições de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo poderão ter alíquotas ad valorem [...] ou específica [...]”. Examinando-a, verifica-se que os sujeitos são “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico...”, e que a predicação verbal é formada pela locução verbal (transitiva direta) “poderão ter”, composta do verbo principal “ter” e do verbo auxiliar “poderão”, e pelo complemento verbal (transitivo direto) “alíquotas ad valorem ou específica”. A decomposição de tais elementos permite inequivocamente constatar que a construção verbal composta “poderão ter” diz respeito às alíquotas ad valorem ou específica (“poderão ter alíquotas...”), as quais lhe são objeto e completam o sentido.

2.2.4 As aludidas orações subordinadas, por sua parte, classificam-se como orações subordinadas adverbiais modais reduzidas de gerúndio. Caracterizam-se essas orações por indicar o meio, o modo, o instrumento pelo qual se realiza

ou se deve realizar determinada ação ou fim expresso na oração principal. De um lado, está a oração “alíquotas ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. Relativamente a essa oração, constata-se que o sujeito é “as alíquotas ad valorem”, o verbo é “tendo [por]” e o complemento do verbo é “base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. De outro lado, está a oração “alíquota específica, tendo a unidade de medida adotada”. Relativamente a essa oração, conclui-se que o sujeito é “a alíquota específica”, o verbo é “tendo [por]” e o complemento do verbo é “base a unidade de medida adotada”. No caso em comento, pois, à luz do que se pode depreender da relação sintática entre a oração principal e suas duas subordinadas, conclui-se que, optando a União por instituir alíquotas do tipo ad valorem ou específica, o modo pelo qual deverá aplicá-las é adotando – tendo por base – uma das respectivas modalidades de cálculo previstas no inciso. Por outros termos, é facultado à União adotar, ou não, alíquotas ad valorem, caso em que deverá ter por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou específica, caso em que deverá ter por base a unidade de medida adotada.

Do escrutínio dessas duas orações subordinadas adverbiais modais reduzidas de gerúndio é possível constatar, sem qualquer margem para dúvida, que a construção verbal usada em referência às bases de cálculo é “tendo [por]”, e não “poderão [ter]”. Esta última inserida está na oração principal e, como dito, concerne exclusivamente às alíquotas, com as quais estabelece relação de transitividade, e não às bases de cálculo. Estas se acham presentes nas orações subordinadas, cujo conteúdo compreende uma enumeração finita demarcada pelo uso da partícula disjuntiva “ou” e do conectivo “e”, assim gerando um rol de natureza taxativa: no caso das alíquotas ad valorem, “a”, “b” ou “c” e “d”; no caso da alíquota específica, “e”.<sup>109</sup>

Em sentido contrário ao texto posto, defende-se que apenas as contribuições para a seguridade social teriam disciplina exaustiva de suas hipóteses de incidência, exigindo, para a criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da

---

<sup>109</sup> ÁVILA, 2020, p. 6-7.

competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade, hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição da República de 1988.

Contudo, não obstante a Emenda Constitucional nº 33/2001 não tenha delimitado tão exaustivamente as contribuições interventivas, como são as contribuições para a seguridade social no texto constitucional, impuseram-se diversos limites e contornos para o exercício da competência tributária, devendo ser lidos restritivamente pelo princípio da estrita legalidade tributária. A taxatividade imposta ao rol das bases econômicas contido no artigo 149, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição da República de 1988, é regra na composição do binômio materialidade/base de cálculo, inseridas dentre os critérios da regra-matriz de todos os tributos previstos no sistema tributário nacional. Igual determinação restritiva é conferida não apenas às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, mas também aos impostos federais, estaduais e municipais, nos quais é inconcebível a instituição de tributo sobre base de cálculo diversa daquelas taxativamente previstas.

De todo modo, em se tratando de matéria tributária, conforme já exposto, interpreta-se de forma restritiva a legislação<sup>110</sup>, tanto pela incursão na esfera subjetiva dos cidadãos quanto pela necessidade de limitar a atividade estatal àquilo que a lei expressamente autoriza.

Se, na redação original do dispositivo, não havia qualquer menção a alíquotas, bases de cálculo, imunidades ou sujeição passiva, depreende-se que a inclusão de tais circunscrições pelo Poder Constituinte Derivado na Carta Política veiculou um conteúdo a ser observado, com limitações ao poder de tributar. A partir do texto promulgado, temos que a competência tributária está condicionada materialmente pelo conteúdo das alterações inseridas na Lei Maior, limitando seu exercício e a construção da regra-matriz de incidência tributária. Justamente em razão da missão constitucional que lhe é atribuída, as contribuições interventivas devem observar escorreita fidelidade aos limites materiais previstos na Constituição, sob pena de não se vincularem à finalidade que lhes foi instituída não pelo descumprimento da destinação da arrecadação, mas pela ausência de adequação às condicionantes positivas da competência tributária.

O ministro Dias Toffoli recapitulou em seu voto como paulatinamente o legislador constituinte derivado buscou modernizar o sistema tributário nacional:

---

<sup>110</sup> “Porque os entes federados, no âmbito do poder de tributar, só podem fazer aquilo que a Constituição os autoriza a fazer. Não há, no âmbito do Direito Público, especialmente no âmbito específico do Direito Tributário, uma *regra geral inclusiva* que autorize ao Poder Público fazer tudo quanto não esteja proibido, como sucede no âmbito do Direito Privado. Por essa razão é que confere a Constituição o poder de tributar mediante regras atributivas de competência” ÁVILA, 2020, p. 9.

As Emendas Constitucionais n<sup>o</sup>s 33/2001 e 42/2003 são duas modificações relevantes introduzidas pelo poder constituinte derivado que devem ser interpretadas como uma clara política de utilizar, no Sistema Tributário Nacional, a base econômica folha de salário de modo mais contido.

[...]

É salutar que o legislador proceda à substituição gradual da incidência de contribuições sobre a folha de salários.<sup>111</sup>

A competência tributária, conforme exposto anteriormente, não se restringe, mas se exara, isto é, constrói-se a análise da norma jurídica e estrutura-se a regra-matriz de incidência do tributo a partir dos limites instituídos pela competência tributária, limitada por si e exercida de acordo com a hierarquia constitucional. Conceber que a Emenda Constitucional n<sup>o</sup> 33/2001 tenha alterado o artigo 149 da Constituição da República para lhe inserir conceitos vazios, cuja observância seria dispensada, é desvalorizar o processo de produção normativa estabelecido no pacto de 1988. É desconsiderar ainda as garantias individuais e a própria certeza do direito, levando à ruptura do Estado Democrático de Direito. Isso porque as contribuições ora em comento sustentam-se no artigo 149, da Constituição da República de 1988, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 396.266, caracterizadas como contribuições de intervenção no domínio econômico.

Procedimento democrático de alteração do *status quo*, a Emenda Constitucional n<sup>o</sup> 33/2001 realizou a imposição de conteúdo restritivo no artigo 149, da Constituição, não apenas quanto à base de cálculo das contribuições, mas alterando também a norma de competência de tais tributos. Dentre as alterações promovidas por ela, foi estabelecido um rol taxativo de bases econômicas sobre as quais podem incidir as contribuições interventivas, fundamentadas no artigo 149 e cobradas sob a alíquota percentual.

A taxatividade do rol de bases econômicas contido na alínea ‘a’, do inciso III, do §2<sup>o</sup>. da Lei Maior, já havia sido anteriormente indicada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 559.937, por unanimidade. Além disso, ela atesta-se nos limites interpretativos do texto, sobretudo combinados aos preceitos que norteiam o Estado Democrático de Direito, imposto na Constituição da República de 1988 – o princípio da legalidade, a unidade do ordenamento jurídico, a certeza do direito e, no âmbito tributário, as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tais valores não se submetem aos “princípios

---

<sup>111</sup> TOFFOLI, 2020, p. 62-63.

da ordem econômica”, mas antes o inverso. São também inalteráveis do texto constitucional por constituírem cláusulas pétreas<sup>112</sup>, ou mesmo o próprio fundamento de validade do ordenamento jurídico, no caso da certeza do direito e na garantia de sua unidade.

No exercício do controle de constitucionalidade do Tribunal e com efeito vinculante perante os juízes e tribunais do país, no Recurso Extraordinário nº 559.937, a descon sideração do precedente firmado com repercussão geral viola a necessária uniformização da jurisprudência nacional, visando à segurança jurídica e à estabilidade das decisões judiciais. Não há como se falar que o rol contido no dispositivo analisado tem caráter exaustivo apenas no que se refere ao “valor aduaneiro”, sendo “Faturamento, receita bruta ou valor da operação” componentes do mesmo complemento de “tendo por”. Tal perspectiva contrária a esses princípios parte de uma interpretação autoritária da relação jurídica administrativa-tributária, como se a interpretação do dispositivo legal não pudesse restringir as possibilidades de atuação do Estado.

Em se tratando de matéria tributária, na qual toda intervenção estatal no patrimônio dos particulares deve decorrer de expressa estipulação legal, a interpretação dos dispositivos legais deve se realizar de maneira literal, de acordo com as limitações constitucionais ao poder de atuação do Estado. No âmbito da competência tributária, não há que se falar de inexistência de exclusão expressa da folha de salários como base de incidência das contribuições interventivas. É necessário, sim, dizer da não inclusão expressa da folha de salários como base de incidência das contribuições interventivas.

Do acima exposto, verifica-se que nem a natureza finalística das contribuições, nem a concretização de princípios da ordem econômica sobrepõem-se às garantias dos direitos fundamentais dos cidadãos, a despeito das especulações acerca de eventuais prejuízos econômicos e perda de arrecadação fiscal. Não se defende aqui a extinção do SEBRAE, da APEX-Brasil ou da ABDI. Mas cumpre antes ressaltar que, verificada a inconstitucionalidade superveniente da legislação que impõe suas cobranças sobre a folha de salários, cumpre ao legislador ordinário a edição de legislação contemplar a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001. A prevalência da ordem econômica sobre os direitos individuais e sobre as limitações ao poder de tributar subverte o modelo do Estado Democrático de Direito, no qual se estabelecem funções delimitadas a cada um dos poderes e restrições aos arroubos do Estado no patrimônio dos cidadãos.

---

<sup>112</sup> BRASIL (Constituição), 1988, artigo 60, § 4º., III e IV.

Titular da guarda da Constituição da República de 1988, ao Supremo Tribunal Federal cabe a declaração de inconstitucionalidade de lei federal que contrarie a Lei Maior<sup>113</sup>, aplicando o direito à espécie. Não lhe concerne a “interpretação e muito menos mutação constitucional contra o texto posto”<sup>114</sup>. Sendo imperativo o respeito aos limites constitucionais, o entendimento consagrado no Recurso Extraordinário nº 603.624 colocou o Supremo Tribunal Federal na condição de constituinte. Adotaram-se então as convicções pessoais dos Ministros como aspirações e intenções do constituinte derivado para lançar “fundadas dúvidas”<sup>115</sup> sobre a suposta “ambiguidade”<sup>116</sup> do texto promulgado. Como a interpretação vencedora gerou alteração legislativa, no caso, constitucional, sob a justificativa do teleologismo da norma constitucional, produziu-se ali uma decisão de exceção em defesa da manutenção do *status quo* econômico, conforme confessou o Ministro Luiz Fux em sua antecipação ao voto.

Ao contrariar a edição de uma Emenda Constitucional, a medida de exceção imposta na decisão firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624 atentou justamente contra o procedimento democrático para alteração do *status quo* constitucional, revelando o caráter autoritário dos argumentos, inscrito na suposta justificativa de que se trata de cobrança consolidada ao longo do tempo ou de supostos prejuízos decorrentes do cumprimento da nova moldura de competência tributária.

---

<sup>113</sup> BRASIL (Constituição), 1988, artigo 102, III.

<sup>114</sup> ABBoud, 2020, p. 176.

<sup>115</sup> MENDES, 2020, p. 139.

<sup>116</sup> BARROSO, 2020, p. 93.

## **7. Efeitos da Inconstitucionalidade da Decisão Firmada no Recurso Extraordinário nº 603.624**

A interpretação consequencialista da norma jurídica tributária, cuja repercussão é direta na esfera individual do contribuinte, que privilegia a arrecadação fiscal e a ordem econômica em detrimento do respeito à hierarquia constitucional e ao império das leis, isto é, às defesas e garantias individuais dos cidadãos, implica ruptura do Estado de Direito firmado no pacto constitucional de 1988. Quando se recorre ao texto constitucional para buscar argumentos que validem a vontade pessoal e os valores de justiça do julgador, sem a devida observância do programa normativo socialmente acordado, tolhe-se o poder da Constituição e dos direitos fundamentais e defende-se um processo que “esvazia o sentido e diminui a incidência da Constituição”<sup>117</sup>. O exercício da função típica da jurisdição pelo Poder Judiciário se valida pela observância dos princípios e regras constitucionais que incidem sobre sua própria atuação. Com a expropriação do sentido institucional da norma jurídica, substitui-se o sistema jurídico vigente, conformado pela Constituição da República como um “bloco de legalidade”<sup>118</sup>, pela subjetividade do juiz.

Em que pese o grau de discricionariedade inerente às decisões judiciais, a subjetividade do juiz não ultrapassa os limites interpretativos do texto posto e dos

---

<sup>117</sup> “Isso porque o sentido comum que habita o programa normativo dos direitos fundamentais e da Constituição é construído pela e em favor da comunidade. Os direitos fundamentais são individuais, portanto, são parte do patrimônio individual de cada um. Mas, ao mesmo tempo, fazem parte do patrimônio da comunidade e da essência do Estado Democrático de Direito, logo, também são patrimônio de todos. Nesse sentido, os direitos fundamentais são patrimônio de cada um e de todos simultaneamente.

Também chamados em outros países de direitos civis, os direitos fundamentais são os bens públicos mais relevantes que há no Estado Democrático de Direito e têm natureza intergeracional. Significa que foram produzidos por quem já viveu, são usufruídos por quem vive e destinados a quem vai viver. São frutos do pacto intergeracional esculpido na Constituição. Importante ressaltar que não são frutos da ação da tinta no papel, como podem alguns equivocadamente imaginar, mas foram construídos com sangue na calçada. Nossos antepassados deram a vida, sacrificaram-se, deram a integridade física, comprometeram a própria liberdade para poder defender e fazer valer os direitos, construindo historicamente os direitos humanos e fundamentais.

Se o direito fundamental de cidadania é o ‘direito a ter direitos’, corresponde a ele um dever fundamental de cidadania, que é o dever de lutar e guardar os direitos. Se possível, ampliá-los e melhorá-los, para entregá-los às próximas gerações, num processo contínuo de evolução. Por isso, são antimajoritários: a maioria dos seres viventes não pode abrir mão dos direitos porque recebeu dos antepassados e têm o dever de entregá-los às próximas gerações. É um engano, portanto, achar que ter o direito a ter direitos é meramente um direito, pois a ele corresponde um dever essencial de cidadania, que é o de preservação e entrega às gerações vindouras.

Ora, o processo desconstituinte faz o inverso!”. SERRANO, 2020.

<sup>118</sup> ABOUD, 2019, p. 163

condicionantes materiais constitucionalmente delimitados. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, valoriza-se a subordinação hierárquica enquanto alicerce do pacto social:

O problema da hierarquia não se esgota com as observações que precederam. Há a hierarquia sintática, de cunho eminentemente lógico, assim como há a hierarquia semântica, que se biparte em hierarquia formal e hierarquia material. Aliás, a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetiva. Dito de outra maneira, não é a regulação da conduta, *em si mesma*, que pede a formação escalonada das normas jurídicas, mas uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada.<sup>119</sup>

Sobre a relevância dos princípios na compreensão do direito, leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho:

A “norma fundamental” kelseniana é um princípio epistemológico-jurídico, colocado na condição de pressuposto da atividade cognoscitiva do direito. Sem a “norma fundamental”, ou regressaríamos ao infinito, jamais começando a tarefa cognoscente, ou sacrificaríamos o cânone do isolamento do objeto, sem o que o estudo não atingiria a dignidade de ciência.

[...]

Vistos por outro prisma, os “princípios” seriam gerais (a legalidade referida no art. 5º, II, da Constituição de 1988) ou específicos (a legalidade tributária instituída no art. 150, I, do mesmo Estatuto). Além disso, há os explícitos (art. 150, III – princípio da anterioridade tributária) e os implícitos (princípio da isonomia das pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Cumpre observar que os princípios mencionados estão distribuídos entre a linguagem-objeto (direito positivo) e as metalinguagens jurídicas acima indicadas.

[...]

Fixemo-nos, porém, num ponto: a substituição de um princípio por outro, construído por alterações que se realizam no plano pragmático, é algo natural e perfeitamente compreensível, mesmo porque a sociedade humana vive em constante mutação e os conteúdos axiológicos exercem um papel histórico, portanto delimitado no tempo. A distorção significativa a que aludimos,

---

<sup>119</sup> CARVALHO, 2014, p. 212.

contudo, manifesta-se de maneira um pouco diversa: em determinado preceito do sistema se reconhece a presença de um valor, que todos apontam.

Mas, no percurso da sua implantação para disciplinar as condutas em interferência intersubjetiva, ocorrem desvios, de tal sorte que ao chegar no seu destino a norma não traz a mesma orientação valorativa. Acaso se consolide a situação final, diremos que o princípio foi violado.<sup>120</sup>

No caso do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, vimos a substituição do princípio da legalidade pelo primado da ordem econômica, de sorte que deixa de existir a orientação valorativa que estabelece relação entre a Administração pública e os cidadãos com restrições ao autoritarismo estatal – pelas limitações ao poder de tributar, pela certeza do direito, pela segurança jurídica. A excepcionalidade da decisão produzida revela a prevalência das convicções pessoais dos julgadores em detrimento da legalidade vigente, o que incorre no desequilíbrio da tripartição entre os poderes da República pela invasão do Judiciário sobre a autoridade do Legislativo<sup>121</sup>. Estabelecida a relação jurídica entre Estado e contribuinte – de modo que somente é permitida a intervenção na esfera individual do contribuinte mediante expressa autorização legal, sendo a Administração Pública adstrita à atuação apenas com base nos permissivos legais –, a posição exarada pelos Ministros no julgado em tela revela a produção de uma medida excepcional, em sentido contrário ao determinado pela Constituição e em favor de ilimitada intromissão estatal na esfera individual dos cidadãos.

No Estado Democrático de Direito, a motivação das decisões deve ter como fundamento de validade o texto constitucional na aplicação da lei, “pré-compromissos democráticos de toda sociedade civilizada, que vinculam o exercício da função jurisdicional”, como leciona Georges Abboud<sup>122</sup>. A produção de medidas de exceção no interior da democracia é uma forma de autoritarismo própria do século XXI, como explica Pedro Serrano<sup>123</sup>, e que, especificamente na América Latina, ocorre por meio de decisões judiciais.

---

<sup>120</sup> CARVALHO, 2019, p. 16.

<sup>121</sup> Cf. ABBOUD, 2019, p. 164

<sup>122</sup> ABBOUD, 2019, p. 165.

<sup>123</sup> “Nesse cenário político, portanto, a jurisdição acaba funcionando como agente legitimador das práticas antidemocráticas e autoritárias. [...] Nos países da América Latina, esse processo ainda acaba sendo um pouco mais complexo, constatando-se a existência concomitante de dois modelos de Estado convivendo entre si. [...] Vale ressaltar que esse Estado de exceção não encontra fundamento na Constituição. Não se tratam dos mecanismos excepcionais previstos formalmente no ordenamento jurídico para garantir que, em caso de guerra ou ameaça real do Estado, os direitos das pessoas possam ser temporariamente suspensos, a fim de reestabelecer a ordem e alcançar a sobrevivência estatal (direito especial excepcional), mas, sim do que Zaffaroni chama de Estado de *guerra irregular e permanente*”. SERRANO, 2016, p. 147, 149-150.

Ainda sobre a perniciosidade ao regime democrático das decisões judiciais excepcionais produzidas *contra legem*, Pedro Serrano afirma:

Esse tipo nefasto de exceção se caracteriza pela simplificação da decisão a si mesma, sem qualquer mediação real pelo direito; por uma provisoriedade inerente, pois não trata de extinguir o direito, mas de suspendê-lo em situações específicas; por seu fim eminentemente político-soberano, em que o poder se apresenta de forma bruta e, por consequência, por sua não autolimitação e pela ausência de coerência ou racionalidade. Nesse último aspecto, a decisão judicial de real exceção não produz “jurisprudência” para situações semelhantes juridicamente, mas diferentes politicamente. Mudando-se os atores envolvidos ou o fim político, muda-se a decisão, retornando-se ao direito ou produzindo nova exceção.

[...]

Vale apontar que, em geral, a decisão jurisdicional de exceção não se declara como tal. Ela vem envolvida em fundamentações e justificativas aparentemente compatíveis com a ordem posta, e apenas sua adequada interpretação é capaz de desnudar a exceção.<sup>124</sup>

A comparação do posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937 com a do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, em que se decidiu pela taxatividade do rol contido na alínea ‘a’, do inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149, da Constituição da República, apenas no primeiro caso desnuda a exceção contida com a suspensão dos direitos dos contribuintes na decisão produzida neste último. O

---

<sup>124</sup> SERRANO, 2016, p. 149 e 153. Cf também a respeito, SCHOUERI (2004, p. 9-10): “Não faltam exemplos, na História, de tiranos que buscaram excluir a garantia da legalidade da tributação. A Magna Charta Libertatis, da Inglaterra de 1215, não passa de uma imposição por parte dos nobres ingleses ao Príncipe João sem Terra no sentido de se reconhecer a necessidade do consentimento prévio à tributação. Boa parte dos episódios revolucionários encontra sua origem em tentativa de se burlar a liberdade dos contribuintes. [...] A suave perda da liberdade, como visto, dá-se sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade. Esse novo poder, despersonalizado, já que não importa quem ocupe provisoriamente o Executivo, não tem seu poder vinculado a compromissos eleitorais. É um poder vitalício, cuja legitimação não vem do voto, mas da falta de qualquer contestação por parte de seus súditos. Seu poder surge na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, por não terem sido contestados, passa a institucionalizar-se. Personificando-se na tecnocracia, o detentor do poder burocrático, em atitude já messiânica, vale-se da linguagem técnica – o discurso competente – para suavemente furtar a liberdade do povo. Sob o manto da técnica, o burocrata decide a quem estender o favor. No lugar da opção política, vem a solução ‘correta’. O Estado tem razão: eis o dogma. A suave perda da liberdade vai, assim, se concretizando, sem que a sociedade diga algo. O risco é que, no momento em que se notar o que se perdeu, justamente por não ter dito nada, já não se possa dizer mais nada”.

rompimento com os valores definidos na Carta Política revela o esvaziamento desta ordem constitucional, em face de uma nova ideologia acordada no Supremo Tribunal Federal que supera a ideologia prevalecente em 1988, conforme previu Pachukanis<sup>125</sup>:

Toda ideologia morre junto com as relações sociais que a engendraram. Contudo, esse desaparecimento definitivo é precedido por um momento em que a ideologia, sob o ataque a ela dirigido por sua crítica, perde a capacidade de encobrir e ocultar as relações sociais a partir das quais se desenvolve. O desnudamento das raízes de uma ideologia é o sinal cabal de que seu fim se aproxima. Pois, como afirma Lassalle, “*das Anbrechen einer neuer Zeit besteht immer nur in dem erlangten Bewußtsein über das, was die bisher vorhandene Wirklichkeit an sich gewesen ist*”. (“O irromper de um novo tempo consiste sempre só na consciência alcançada sobre o que foi em si a realidade existente até aquele momento”).<sup>126</sup>

Sob o modelo do Estado Democrático de Direito, não pode prosperar a suspensão das garantias e dos direitos fundamentais dos cidadãos, para além dos limites constitucionais, com a restrição da aplicação desses direitos e com o esvaziamento de seus conteúdos<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> PACHUKANIS, 2017, p. 80.

<sup>126</sup> Idem.

<sup>127</sup> “Dessa forma, quando o Estado restringe, limita ou, mais intensamente, esvazia o sentido desses direitos, retirando seu significado e transformando-os em mera declaração simbólica, temos a apropriação privada, pela autoridade que interpreta a ordem jurídica, do bem comum mais caro ao conjunto da sociedade. Podemos dizer assim que, hoje, o pior tipo de corrupção, no sentido moral e político da expressão, não é a apropriação do dinheiro público, mas sim a do significado daquilo que representa os direitos constitucionalmente garantidos.

O esvaziamento de sentido dos direitos fundamentais e humanos significa uma forma autoritária de vida social, incompatível com os valores morais da democracia. Não há imoralidade maior no mundo contemporâneo, tanto no plano político quanto moral, do que se apropriar privadamente e de forma autoritária dos direitos. A moralidade superior em uma vida democrática não é a moralidade privada que cada um de nós tem — a conduta individual, de costumes privados —, mas a moralidade pública que se constitui no pós-guerra. É esse pacto civilizatório que cria o entendimento de que, independentemente dos valores privados de cada um, devem prevalecer, em uma sociedade hipercomplexa como a nossa, em que diferentes modos de vida coabitam, os mecanismos de tolerância que tornam a convivência possível. A convivência tolerante é, portanto, inerente à democracia” (SERRANO, 2017).

## Conclusão

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 impuseram condicionantes materiais na competência tributária delimitada para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. Dentre tais modificações, o Poder Constituinte Derivado enumerou as bases econômicas sobre as quais poderão incidir as alíquotas percentuais destes tributos.

A partir dessas alterações, verificou-se a inconstitucionalidade superveniente das contribuições recolhidas em favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI, porquanto incidentes com alíquota percentual sobre a folha de salários das empresas.

Ao extrapolar os limites impostos sobre o exercício da competência tributária, tais contribuições evadiram o binômio hipótese de incidência/ base de cálculo e consolidaram a existência de espécies tributárias não contempladas pelo comando constitucional.

Mesmo verificadas essas espécies tributárias em desacordo com o princípio da legalidade, o Supremo Tribunal Federal reputou constitucionais as contribuições ao SEBRAE, à APEX-Brasil e à ABDI, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624.

Ao invés de respeitar a necessidade de limitar a atividade estatal àquilo que a lei expressamente autoriza, o posicionamento adotado pela maioria dos Ministros adotou posições consequencialistas em suas razões de decidir, descaracterizando a força normativa da Constituição da República e prejudicando a unidade do ordenamento jurídico.

Com a adoção de motivações pressupostas na prevalência da ordem econômica sobre os direitos individuais e sobre as limitações ao poder de tributar, subverteu-se o modelo do Estado Democrático de Direito estabelecido na Constituição da República de 1988, demonstrando-se o julgado ora analisado como uma medida de exceção promovida pelo Poder Judiciário que rompe com os padrões ideológicos assentados no pacto social.

A interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal neste julgado, sem a observância dos signos pré-constituídos sob o pacto social e motivados na soberania popular, confirmou mudança jurisprudencial do texto posto na Lei Maior que afasta-se das normas jurídicas veiculadas sob a égide do Estado Democrático de Direito.

A inobservância da unidade jurídica, da certeza do direito e da segurança jurídica, ao desconsiderarem as razões lançadas em julgado anterior no qual o Supremo Tribunal Federal já havia se pronunciado, à unanimidade, acerca da taxatividade do rol contido na alínea 'a', do

inciso III, do parágrafo 2º., do artigo 149 da Lei Maior, denota a ocorrência de um julgamento de exceção no Recurso Extraordinário nº 603.624.

A afronta ao Estado Democrático de Direito descendente deste julgamento de exceção revela-se sobretudo pelo estabelecimento de novos patamares hierárquicos, extrapolando os limites da ordem jurídica ao se considerar a supremacia da ordem econômica sobre os direitos individuais.

O poder vinculante das normas jurídicas não pode ser ignorado por quem lhes são endereçadas, como feito no julgamento sobre a constitucionalidade das contribuições em favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI, no qual foram oferecidas garantias para o poder de Estado em detrimento das garantias dos cidadãos.

A competência tributária não se restringe, mas se exara, isto é, constrói-se a análise da norma jurídica e estrutura-se a regra-matriz de incidência do tributo a partir dos limites instituídos por aquela competência, limitada por si e exercida de acordo com a hierarquia constitucional. Conceber que a Emenda Constitucional nº 33/2001 tenha alterado o artigo 149 da Constituição da República para lhe inserir conceitos vazios, cuja observância seria dispensada, é desvalorizar o processo de produção normativa estabelecido no pacto de 1988. É desconsiderar ainda as garantias individuais e a própria certeza do direito, levando à ruptura do Estado Democrático de Direito.

O caráter exaustivo do rol em análise atesta-se nos limites interpretativos do texto, sobretudo combinados aos preceitos que norteiam o Estado Democrático de Direito, imposto na Constituição da República de 1988 – o princípio da legalidade, a unidade do ordenamento jurídico, a certeza do direito e, no âmbito tributário, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Estabelecida a relação jurídica entre Estado e contribuinte – de modo que somente é permitida a intervenção na esfera individual do contribuinte mediante expressa autorização legal, sendo a Administração Pública adstrita à atuação apenas com base nos permissivos legais –, a posição exarada pelos Ministros no julgado em tela demonstra-se em sentido contrário ao determinado pela Constituição e em favor de ilimitada intromissão estatal na esfera individual dos cidadãos.

Sob a égide do Estado Democrático de Direito firmado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 merecia prosperar a tese do contribuinte no Recurso Extraordinário nº 603.624, para declarar indevidos todos os recolhimentos efetivados a título das contribuições recolhidas em favor do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI após a Emenda

Constitucional nº 33/2001, que alterou a redação do artigo 149, da Constituição da República de 1988, e vedou a incidência de tais contribuições sobre a folha de salários das empresas.

## Bibliografia

### Documentos Oficiais

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Deputado Federal Basílio Villani PRL 1 PEC 277/2000, apresentado em 7 de agosto de 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 396.266. Relatoria Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 396.266. Relatoria Ministro Carlos Velloso, Ministro Gilmar Mendes, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 635.682. Relatoria Ministro Gilmar Mendes, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Rosa Weber. Ministro Dias Toffoli, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministra Rosa Weber, voto vencido, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Alexandre de Moraes, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministro Edson Fachin, voto vencido, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministra Carmem Lúcia, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Luís Roberto Barroso, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministro Gilmar Mendes, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministro Ricardo Lewandowski, voto vencido, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministro Marco Aurélio de Mello, voto vencido, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Relatoria Ministra Rosa Weber. Ministro Luís Fux, voto vencedor, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 603.624. Parecer Dr. Humberto Ávila, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 635682. Relatoria Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 2013.

BRASIL. Lei 8.029, de abril de 1990.

BRASIL, Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015).

BRASIL, Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

BRASIL. Lei nº 8.154, de 1990.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.318/1986.

BRASIL. Medida Provisória nº 907, de 2019.

### Bibliografia Geral

ABBOUD, Georges. “Império dos Juízes *versus* o Império do Direito” in LOPES, Anderson Bezerra *et al* (coords.). *Democracia e Crise: Um Olhar Interdisciplinar na Construção de Perspectivas para o Estado Brasileiro*, São Paulo: Autonomia Literária, 2020.

ABBOUD, Georges; CARNI, Henrique Garbellini, OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à Teoria e à Filosofia do Direito*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência Jurídica: Teoria e Crítica*. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BAKHTIN, Mikhail (V. N. Volochínov). *Marxismo e Filosofia da Linguagem*. Tradução de Michel Laud e Yara Frateschi Vieira. 5ª. ed. São Paulo: Hucitec, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2ª. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. “Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito”, in IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princ%C3%ADpios-PBC.pdf>), 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6ª. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, vol. 2, 2018.

ECO, Umberto. *Tratado Geral de Semiótica*. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson César C. de Souza. São Paulo, Perspectiva, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. “Variações sobre a Estrutura da Norma de Competência tributária” in GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. 2ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma Figura “Sui Generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

McNAUGHTON, Charles William. “Sistema Jurídico e Ciência do Direito” in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, vol. 1, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

PACHUKANIS, Evguiéni B. *Teoria Geral do Direito e Marxismo*. Tradução de Paula Vaz de Almeida. 1ª. ed. São Paulo: Boitempo, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. “As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação” in *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nov. 2003, nº 98.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “A Suave Perda da Liberdade” in *Direito Tributário Atual*, v. 18, p. 7-10. Dialética: São Paulo, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: Uma Análise sob a Ótica do RE n. 1.043.313 e ADI 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. *Autoritarismo e Golpes na América Latina: Breve Ensaio sobre Jurisdição e Exceção*. 1ª. ed. São Paulo: Alameda, 2016.

\_\_\_\_\_. “Não Há Imoralidade Maior do que a Degradação dos Direitos” in *Consultor Jurídico*, <https://www.conjur.com.br/2017-dez-11/pedro-serrano-nao-imoralidade-maior-vulnerar-direitos> Acesso em 11/02/2021

SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. “O processo desconstituente de direitos. Ou: liberdade vista como privilégio” in *Prerrogativas*, <https://www.prerrogativas.com.br/o-processo-desconstituente-de-direitos-ou-liberdade-vista-como-privilegio/> Acesso em 11/02/2021

STRECK, Lenio Luiz. “Compreender o Papel a ser Desempenhado pela Jurisdição Constitucional no Estado Democrático de Direito como Condição de Possibilidade para a Superação da Crise do Estado e do Direito” in LOPES, Anderson Bezerra *et al.* (coords.). *Democracia e Crise: Um Olhar Interdisciplinar na Construção de Perspectivas para o Estado Brasileiro*. São Paulo: Autonomia Literária, 2020.