



**CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E BASE DE CÁLCULO: A EMENDA  
CONSTITUCIONAL N.º 33/2001 E AS BASES DE CÁLCULO PASSÍVEIS DE  
TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO  
NO DOMÍNIO ECONÔMICO\***

**Érico Teixeira Vinhosa Pinto\*\***

**SÚMARIO:** 1. Introdução. 2. A competência tributária e as contribuições especiais. 2.1. A competência tributária e os critérios de repartição na Constituição de 1988. 2.2. A delimitação da competência tributárias nas contribuições especiais (art. 149 da CRFB/1988). Redação originária da Constituição. 2.3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 2.4. Da Emenda Constitucional n.º 33 de 2001 e do RE 559.937/RS. 2.5. A necessidade de análise das bases de cálculo das atuais contribuições sociais e interventivas à limitação proveniente da EC n.º 33/2001 e do RE 559.937/RS. 2.5.1. Das contribuições sociais gerais. 2.5.1.1. A contribuição social do salário educação. 2.5.1.2. As contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos. 2.5.1.3. As contribuições destinadas ao FGTS. 2.6. Das contribuições de intervenção no domínio econômico. 2.6.1. Da contribuição destinada ao SEBRAE. 2.6.2. Da contribuição destinada ao INCRA. 2.7. O Encontro Marcado. 3. Conclusão. Referências.

**RESUMO:** Este artigo analisa as premissas adotadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS, no que diz respeito às bases de cálculo passíveis de tributação na contribuição ao PIS/PASEP-Importação e na COFINS-Importação, que transcendem os limites do caso concreto e representam importante parâmetro para a própria delimitação da competência tributária da União.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contribuições. Base de cálculo. Emenda Constitucional n.º 33/2001.

**ABSTRACT:** This paper exams the assumptions adopted by the Brazilian Supreme Court (STF), in the judgment of the Extraordinary Appeal n.º 559937/RS. The case regards the tax calculation basis of the contribution to PIS/PASEP - Importação and COFINS – Importação. The observations concerning the possible tax basis transcend the limits of the case and represent an important guide for the proper delimitation of the tax competence of the Federal Union.

**KEY WORDS:** Contributions. Tax basis calculus. Constitutional Amendment n.º 33/2001.

\* Artigo submetido em 7 jul. 2016 e aceito para publicação em 15 dez. 2016.

\*\* Juiz Federal. Ex Procurador Federal. Mestrando UERJ, Rio de Janeiro, Brasil.

## **1. Introdução**

A finalidade do presente artigo é analisar os reflexos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS (RE n.º 559.937/RS), em relação às bases de cálculo passíveis de tributação na contribuição ao PIS/PASEP-Importação e na COFINS-Importação, sobre as demais Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), já instituídas ou que venham a ser instituídas pela União.

A abordagem proposta é a delimitação do texto geral e abstrato da Constituição de 1988, a partir de sua aplicação a um caso individual e concreto pelo Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se que a adoção da conclusão do caso julgado no que diz respeito à delimitação da competência tributária da União, torna-se premente na medida em que foram criadas e são cobradas, ainda hoje, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre bases não previstas na Constituição. Nesses casos, está presente o mesmo vício de inconstitucionalidade ou a revogação das leis instituidoras desses tributos pela Emenda n.º 33/2001 (conforme a posição que se adote), nos termos do precedente julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

## **2. A Competência Tributária e as Contribuições Especiais**

### **2.1. A competência tributária e os critérios de repartição na Constituição de 1988**

A palavra competência é ambígua, pois pode comportar diversos sentidos. Numa acepção mais ampla, é comumente utilizada, no meio jurídico, como a atribuição conferida a alguém para fazer algo. Em matéria tributária, em seu significado mais técnico, representa a atribuição conferida, pela Constituição, aos entes políticos para a instituição de tributos, ou seja, a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” (CARRAZZA, 2012, p. 567).

A competência tributária dos entes políticos que integram a Federação está estabelecida de forma taxativa na Constituição, de maneira que, no Brasil, tributos somente podem ser instituídos conforme as regras de competência previstas no texto constitucional. Sendo assim, qualquer tentativa de instituição de exações tributárias fora das fronteiras

delineadas pelo poder constituinte representa violação à Constituição, passível de controle pelo Poder Judiciário.

A repartição das competências tributárias, por sua vez, foi elaborada pela Constituição de 1988, primeiro, com a previsão das espécies de tributos que poderiam ser instituídos por cada ente político (art. 145, 148, 149 e 149-A) e, segundo, com a fixação de critérios para o seu exercício, por cada um deles (art. 145, 147, 148, 149, 153, 155, 156 e 195, dentre outros).

Com base nesses dispositivos, é possível afirmar que a Constituição conferiu a todos os entes políticos a competência para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145, I, II e III), ao passo que reservou à União a competência privativa para a instituição de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições especiais (art. 149)<sup>1</sup>.

Além disso, o legislador constituinte efetuou a divisão das situações passíveis de imposição fiscal por meio de impostos ou a vinculação do tributo a determinadas atividades estatais no que se refere às taxas e contribuições de melhoria, de forma a evitar, em regra, a bitributação. Por outro lado, apesar da competência privativa da União para a instituição de empréstimos compulsórios e de contribuições especiais, a instituição desses tributos foi atrelada a determinados objetivos específicos (finalidades) e, também, no segundo caso, em regra, a certas bases econômicas ou materialidades previstas no texto constitucional.

A abordagem dos artigos 145 a 156 e do artigo 195 da Constituição permite identificar, portanto, não só os tributos que podem ser instituídos pelos entes políticos, como também os critérios utilizados para a repartição de competências tributárias em relação a cada espécie de tributo. Conforme leciona Leandro PAULSEN, esses dispositivos “Ora adotam como critério a atividade estatal, ora a base econômica a ser tributada, ora a finalidade, para a qual se admite a instituição do tributo”. Há ainda casos “em que tais critérios são combinados, resultando num duplo condicionamento para o exercício da competência tributária” (2008, p. 58).

Logo, é possível concluir, que a Constituição utilizou de forma isolada ou conjugada três critérios para a repartição de competências tributárias, sendo eles: o critério da atividade estatal; o critério da base econômica; e o critério da finalidade.

---

<sup>1</sup> Há duas exceções previstas na Constituição: (1) as contribuições para o financiamento dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos, cuja competência é comum a todos os entes políticos (art. 149, § 1º), e (2) a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, cuja competência é privativa (exclusiva) dos Municípios e do Distrito Federal (art. 149-A);

Em relação ao critério da atividade estatal, é importante destacar que a doutrina tradicional, a partir da abordagem do Código Tributário Nacional (CTN), passou a classificar os tributos em vinculados ou não vinculados, conforme a materialidade do fato descrito na hipótese de incidência decorresse de uma atividade do poder público ou de um fato ou acontecimento indiferente a qualquer atividade do Estado (ATALIBA, 2001, p. 130/132).

Os tributos vinculados, conforme destaca Luciano AMARO, são aqueles cujo fato gerador é um fato do Estado (2010, p. 51). É o caso das taxas, cuja cobrança pressupõe a prestação de um serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia (art. 145, II, da CRFB/1988), e das contribuições de melhoria que pressupõem a realização de obras públicas das quais decorram valorização imobiliária (art. 145, III, da CRFB/1988). Nesses casos, a repartição da competência tributária levou em consideração o critério da atividade estatal, pois “a competência administrativa precede a tributária e a determina” (COÊLHO, 2004, p. 72), ou seja, o ente a quem foi atribuída a competência para atuar na seara administrativa é, por consequência, o ente competente para instituir e cobrar o tributo.

Por sua vez, há outros tributos em que a competência tributária foi dividida mediante a indicação das situações reveladoras de riqueza a serem tributadas, nas quais a tributação é restrita a determinadas bases econômicas previstas na Constituição (PAULSEN, 2013, p. 637).

Esse critério já era adotado em relação aos impostos pela Emenda Constitucional n.º 18/65, pela Constituição de 1967 e pela EC n.º 01/69 e foi mantido como regra pela Constituição de 1988, cujos artigos 153, 155 e 156 estabelecem as materialidades sobre as quais cada ente político pode instituir impostos. É também utilizado em relação às contribuições (art. 149), que, além de funcionarem como instrumento de atuação da União (art. 149 da CRFB/1988), devem ter a sua hipótese de incidência e base de cálculo circunscritas às situações delimitadas pelo texto constitucional.

Por fim, há ainda a previsão na Constituição de 1988 do critério da finalidade, de acordo com o qual determinados tributos somente podem ser instituídos para atender a um especial fim, o que faz com que a destinação do produto da arrecadação tenha que ser direcionada a fazer frente a despesas específicas, ordinárias ou extraordinárias, como ocorre

com os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (art. 148 e 149 da CRFB de 1988)<sup>2</sup>.

## **2.2. A delimitação da competência tributárias nas contribuições especiais (art. 149 da CRFB/1988). Redação originária da Constituição.**

Nas contribuições especiais, o critério inicialmente utilizado pela Constituição foi o critério da finalidade, na medida em que o artigo 149 conferiu competência tributária à União para “instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais e econômicas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A finalidade, portanto, além do “fato gerador” (art. 4º do CTN), passou a ser fundamental para a identificação da natureza jurídica desses tributos, mas esse critério, por si só, não era suficiente para a instituição válida de todas as contribuições.

Isso porque, em relação às contribuições da seguridade social, excetuadas as residuais (art. 195, § 4º, da CRFB/1988), a Constituição de 1988, desde a sua redação originária e mesmo após as Emendas Constitucionais n.º 20/1998 e n.º 42/2003, sempre delimitou as bases econômicas ou materialidades passíveis de tributação. O artigo 195, incisos, autoriza atualmente o financiamento da seguridade social mediante a cobrança de contribuições sociais:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
  - 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
  - b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
  - c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

---

<sup>2</sup> Esses critérios foram utilizados, de forma isolada ou conjugada, para a delimitação das competências tributárias pela Constituição e comportam algumas exceções. Nos impostos, por exemplo, a Constituição de 1988 empregou, em regra, o critério da base econômica (artigos 153, 155 e 156), restringindo a tributação por cada ente político a faixas tributárias privativas e exclusivas, que não podem ser invadidas pelos demais entes. A regra, porém, não é absoluta, na medida em que o artigo 154, I, conferiu uma competência residual para a União (em relação à qual não há a previsão de qualquer base econômica passível de tributação) e uma competência extraordinária (art. 154, II), fundada no critério da finalidade, na medida em que permitiu a criação de impostos pela União sem qualquer vínculo com as materialidades compreendidas na sua esfera de competências tributárias, desde que o produto da arrecadação seja destinado a atender às despesas extraordinárias decorrentes da guerra externa ou sua iminência;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 2005, p. 86).

Sendo assim, é possível afirmar que a Constituição adotou, para o financiamento da seguridade social, de forma conjugada, os critérios da finalidade e da base econômica. O critério da finalidade porque tais tributos somente podem ser instituídos como instrumento de atuação da União no âmbito da seguridade social. O critério da base econômica, pois tais exações apenas podem incidir sobre as situações representativas de riqueza previstas no texto constitucional.

De outra via, o artigo 149 da Constituição não previa, em sua redação originária, bases econômicas passíveis de tributação e nem as atividades específicas que poderiam ser financiadas por meio das demais contribuições (exceto as de seguridade social), o que acarretou intenso debate a respeito da amplitude a ser conferida à própria competência tributária da União.

### **2.3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Com o advento da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal, passou a entender que as contribuições especiais voltaram a ter a natureza tributária (RREE 138.284-8 e 146.733-9 – BRASIL, 1992), que tinham perdido com a Emenda Constitucional n.º 08/1977, e, mais do que isso, que passaram a representar uma espécie tributária autônoma, em relação aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Adotando, ora uma classificação quadripartite das espécies tributárias (impostos, taxas contribuições e empréstimos compulsórios - RE 138.284-8 – BRASIL, 1992), ora uma divisão quinquipartite dos tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais - RE 146.733-9 – BRASIL, 1992), o Tribunal rompeu com a classificação tripartite adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela doutrina majoritária até então.

A principal consequência do reconhecimento das contribuições especiais como uma espécie tributária autônoma foi a necessidade de se diferenciar os princípios e regras

comuns à tributação, aplicáveis também às contribuições especiais (como, por exemplo, os princípios da legalidade e da irretroatividade), daqueles outros que lhes são específicos e integram o seu regime jurídico constitucional próprio. Daí adveio a crítica formulada por parte da doutrina no sentido de que a nova classificação representaria uma ruptura com ideais perseguidos pela Constituição, por admitir, pela via das contribuições, práticas vedadas por meio de impostos.

Caso, por exemplo, as contribuições fossem uma espécie de imposto (e não uma espécie tributária autônoma), seria possível afirmar que elas deveriam ter seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes definidos por lei complementar (art. 146, III, da CRFB/1988), bem como que eventuais contribuições residuais não poderiam ter fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos (art. 154, I, da CRFB/1988), ambos argumentos rechaçados pelo Supremo Tribunal Federal, a partir da distinção entre impostos e contribuições.

No que diz respeito especificamente à base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os RREE 165.939-RS e 177137-RS, adotou “a tese no sentido de que, tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto (...)” (BRASIL, 1995 e 1997, respectivamente), sendo possível, assim, a cobrança do Adicional Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), recepcionado pela Constituição de 1988 como contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre o frete de transporte marítimo internacional porto a porto.

De acordo com os votos proferidos pelo Ministro Carlos Velloso, relator dos mencionados recursos:

A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (C.F., art. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação (...) (BRASIL, STF. RREE 165.939-RS e 177137-RS, 1995 e 1997, respectivamente)

Da mesma forma, no campo específico do exercício da competência residual, o Supremo Tribunal Federal admitiu a criação de uma contribuição social da seguridade social residual nova, com base no art. 195, § 4º, da CRFB/1988, devida pelas empresas “sobre remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas”, ou seja, o Tribunal entendeu válida a criação de

uma contribuição residual cujo fato gerador e base de cálculo eram próprios do imposto de renda da pessoa física (imposto federal) e, quanto aos trabalhadores autônomos, aos do imposto sobre serviços de qualquer natureza (imposto municipal). O principal argumento utilizado pelo então Ministro Carlos Velloso, relator, foi no sentido de que: “deve ser observado o sistema. E o sistema é este: tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência da sua base de cálculo com a base de cálculo do imposto...” (BRASIL, STF, RE 228.321-0).

Um outro julgado bastante paradigmático foi proferido pelo Supremo Tribunal Federal ao tratar da Medida Cautelar e do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2556 (ADI 2556), na qual foi questionada a Lei Complementar n.º 110/01, que criou duas novas contribuições para financiar o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Ao tratar da medida cautelar na referida ADI, o Supremo referendou expressamente a possibilidade de criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico atípicas, ou seja, a instituição dessas contribuições com base diretamente no art. 149 da CRFB, ainda que não haja uma referência específica própria no texto constitucional, como ocorre em relação às contribuições sociais gerais destinadas aos serviços sociais autônomos (art. 240 da CRFB/1988) e à contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5º, da CRFB/1988), *in verbis*:

Sucedo, porém, que havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social) (...) (BRASIL, STF. ADI 2556 MC, 2002)

Dos precedentes citados é possível concluir, portanto, que a União possuía, segundo o STF, uma competência tributária privativa para a instituição de contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico sem a necessidade de observar qualquer limite no que diz respeito às materialidades passíveis de tributação.

Seguindo essa toada, desde que efetuado um recorte da área social ou econômica a ser objeto da intervenção, seria possível a instituição de novas contribuições de maneira ampla, o que representou um campo fértil para o *bis in idem* e para a bitributação, com

múltiplas incidências sobre os mesmos fatos ou as mesmas bases econômicas, já tributadas através de impostos (federais, estaduais ou municipais) ou até mesmo de outras contribuições.

Foi o que ocorreu, por exemplo, como será demonstrado a seguir, em relação às contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos, incidentes sobre a folha de pagamentos, não ressaltados pelo artigo 240 da Constituição (SENAR, SEBRAE, SEST, SENAT e SEESCOOP), às contribuições sociais gerais destinadas ao FGTS (LC n.º 110/2001) e às contribuições de intervenção no domínio econômico destinadas ao SEBRAE e ao INCRA.

#### **2.4. Da Emenda Constitucional n.º 33 de 2001 e do RE 559.937/RS**

A Emenda Constitucional n.º 33 de 2001, por sua vez, promoveu uma profunda limitação da competência tributária da União, ao restringir, a partir da previsão de bases econômicas expressas no artigo 149, § 2º, da Constituição, as materialidades passíveis de tributação por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, *in verbis*:

Art. 149, § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

(...)

III – poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001).

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001) (BRASIL, 2005, p. 73)

Sendo assim, tal qual já ocorria com as contribuições destinadas à seguridade social, a Constituição de 1988 passou a prever também limites em relação às materialidades econômicas passíveis de tributação por meio de contribuições sociais gerais e interventivas.

E, de fato, era bastante previsível que a mudança do texto constitucional, ao agregar os critérios da base econômica e da finalidade, causaria um impacto significativo no perfil constitucional dessas contribuições. Isso porque, se, por um lado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ante a inexistência de bases econômicas expressas na Constituição, admitia, em relação às contribuições sociais gerais e às contribuições de

intervenção no domínio econômico (art. 149), uma vasta possibilidade tributária à União, por outro, ao tratar do custeio da seguridade social, tendo em vista a existência de regras de competência fundadas em bases econômicas previstas no texto constitucional, a Corte vinha interpretando “em geral, de forma bastante estrita, essas regras de competência” (CAMPOS, 2015, p. 107).

A interpretação estrita justifica-se, no caso, nas palavras de PAULSEN, pois:

A outorga de competência pelo critério da base econômica implica, efetivamente, por si só, uma limitação da respectiva competência às possibilidades semânticas (significado das palavras) e sintáticas (significado das expressões ou frases como um todo, mediante a consideração da inter-relação e implicação mútua entre as palavras) do seu enunciado e do texto legal (2008, p. 60)

No mesmo sentido, Humberto ÁVILA destaca que “nós temos um sistema, na nossa Constituição, de atribuição de poder por meio de regras. Regras que limitam poder, alocam poder e estabelecem conceitos mínimos” (2007, p. 80). Portanto, embora não se possa olvidar a existência de uma “ambivalência principiológica” no texto constitucional, é preciso buscar a “coerência sistemática” e, ao se valer da atribuição de competências tributárias por meio de regras, é possível identificar uma clara “preferência axiológica da nossa Constituição pelo controle do poder” (2007, p. 81). Nas palavras do citado autor:

O decisivo é que, quando a Constituição vai atribuir poder, não faz como a Constituição italiana, que tem dois dispositivos, um dizendo que tem que ser instituído imposto por meio de lei e outro dizendo que os impostos devem obedecer à capacidade contributiva. A nossa Constituição também não faz como a Constituição alemã, que não tem regras de competência, e apenas estabelece princípios e tipos tributários. A nossa Constituição atribui poder por meio de regras, enuncia expressões – expressões, essas, que são continuamente definidas pelos operadores do Direito há décadas. Esta opção por atribuição do poder por meio de regras nos mostra que, apesar de nós termos princípios que indicariam uma certa ambivalência – ora um individualismo, ora um solidarismo -, nós temos uma preferência axiológica da nossa Constituição pela limitação do poder (2007, p. 81).

Essa intenção de controle de poder fica clara quando se compara o panorama anterior e a restrição criada pela EC n.º 33/2001, principalmente porque já havia diversos exemplos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que seguiam essa linha

interpretativa estrita das regras de competência baseadas em materialidades econômicas, mesmo nas hipóteses de contribuições da seguridade social, fundadas no princípio da solidariedade. No RE 166.772/RS, por exemplo, o Supremo, com base na redação originária da Constituição, declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre as remunerações de “empresários, trabalhadores avulsos e autônomos” (BRASIL, 1994), atendo-se à interpretação literal da expressão “folha de salários”. O mesmo ocorreu no RE 346.084/PR, no qual a Corte extremou os conceitos de receita e faturamento (BRASIL, 2006).

É de se ressaltar, repita-se, que, em ambos os casos, mesmo diante dos princípios da solidariedade social e da universalidade do financiamento da seguridade social, o Supremo decidiu que “o conceito pressuposto pela regra de competência não cede”, ou seja, seria possível afirmar que, no caso, “as regras venceram os princípios” (ÁVILA, 2007, p. 79/80). E as regras de competência venceram os princípios da universalidade e da solidariedade não porque a Corte foi positivista ou privilegiou a interpretação literal. As regras venceram os princípios porque, na busca da coerência sistemática, os precedentes invocados pautaram-se na necessidade de controle do poder estatal, como forma de assegurar direitos e garantias individuais.

Sendo assim, e como era esperado, não obstante a controvérsia existente na doutrina a respeito da melhor interpretação a ser dada à palavra “poderão”, mencionada no inciso III, do parágrafo 2º, do art. 149, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 559.937/RS, adotou o entendimento no sentido de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico podem ter alíquotas específicas ou *ad valorem*, mas, caso haja a opção pela previsão de alíquotas *ad valorem*, a base de cálculo deverá ser necessariamente “o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (BRASIL, 2005, p. 73). E mais do que isso, uma vez adotado o critério da base econômica, as palavras e expressões utilizadas pela Constituição devem ser observadas pelo legislador.

O voto da relatora do julgado, a então Ministra Ellen Gracie, foi bastante didático, ao analisar os precedentes da Corte que trataram das contribuições e fixaram as premissas para a instituição válida de tais tributos. Ao abordar o texto da Emenda Constitucional, especificamente em relação ao tema aqui tratado, o referido voto destacou que “a finalidade não foi o único critério utilizado pelo Constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições”, pois a Constituição de 1988 “combinou os critérios da

finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social” (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013).

O voto foi ainda além, ao afirmar que, no texto originário da Constituição, essa combinação era excepcional e restrita às contribuições destinadas a financiar a seguridade social, mas, a partir da Emenda Constitucional 33/01, “a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições”, o que fez “com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos” (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013).

Em breve síntese, é possível afirmar, portanto, que a atual redação do art. 149, § 2º, III, ‘a’, da Constituição, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro do bem importado, embora não tenha impedido o *bis in idem* ou a bitributação, com a múltipla incidência de impostos e contribuições ou até mesmo de mais de uma contribuição sobre a mesma base econômica, pelo menos, representou uma restrição à competência tributária da União, que, até então, vinha sendo tratada como praticamente ilimitada pelo Supremo Tribunal Federal. Restou clara, portanto, a intenção de controle do poder, a partir da alteração do próprio texto da Constituição.

Nesse sentido, é a conclusão do voto acima mencionado, ao dispor que:

A redação do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição, pois, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, evitando, assim, efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam advir da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou, esta base, ao custeio da seguridade social (art. 195, I, a), não ensejando, mais, a instituição de outras contribuições sociais e interventivas. Na linha de desoneração da folha de salários, aliás, também sobreveio a EC 42/03, que, ao acrescentar o § 13 ao art. 195 da Constituição, passou a dar suporte para que, mesmo quanto ao custeio da seguridade social, a contribuição sobre a folha seja substituída gradativamente pela contribuição sobre a receita ou o faturamento. (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013)

Por essas razões, mesmo em se tratando de uma contribuição da seguridade social, as bases de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação deveriam ficar

adstritas às regras de competência previstas no texto constitucional, ou seja, ao valor aduaneiro do bem importado, excluídos os acréscimos, previstos na Lei n.º 10.865/04, “do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições” (BRASIL, 2005) , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01 (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013).

Para uma melhor compreensão da questão, transcrevo os itens da ementa do julgado pertinentes à análise do tema:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

(...)

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013)

Logo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o recurso em questão, reafirmou sua jurisprudência no sentido de limitar a tributação às possibilidades semânticas e sintáticas do texto constitucional, sempre que a atribuição de competência, seja nos impostos, seja nas contribuições, leve em consideração bases econômicas prefixadas pela Constituição.

## **2.5. A necessidade de análise das bases de cálculo das atuais contribuições sociais e interventivas à limitação proveniente da EC n.º 33/2001 e do RE 559.937/RS.**

Diante do panorama decorrente da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que as novas contribuições que venham a ser criadas pela União necessariamente terão que ter suas bases de cálculo restritas ao atual desenho elaborado pela Constituição. Mas não é só. Considerando o cenário de total discricionariedade que imperava até então, no que diz respeito ao exercício da competência tributária quanto às hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas passíveis de eleição pelo legislador, torna-se imperiosa também a análise das contribuições já instituídas antes de 2001, para a verificação de sua compatibilidade ou revogação pelo texto atual da Constituição.

A necessidade de revisão é ainda mais urgente quando se nota que a constitucionalidade de algumas contribuições vem sendo aferida e às vezes afirmada, sem que seja enfrentado de forma específica o tema aqui tratado. E essas decisões do Supremo Tribunal Federal geraram e podem gerar uma presunção aparente de constitucionalidade, que precisa ser revista diante do precedente acima mencionado (RE 559.937/RS).

Esse é o caso, por exemplo, das contribuições destinadas ao SEBRAE e ao FGTS, cujas decisões a respeito da constitucionalidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal não firmaram tese a respeito da base de cálculo passível de tributação, à luz do disposto no artigo 149, § 2º, II, 'a', da Constituição, na redação dada pela EC 33/2001. O panorama se repete em relação a outras contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos e interventivas, cuja constitucionalidade é, no mínimo, discutível, diante do panorama acima delineado.

### **2.5.1. Das contribuições sociais gerais**

As contribuições sociais gerais podem ser classificadas como típicas ou atípicas. A classificação é didaticamente importante para diferenciar as contribuições “tipificadas”<sup>3</sup>, que foram mencionadas de forma específica ou pelo menos ressalvadas pela Constituição, como a contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5º, da CRFB/1988) e as contribuições destinadas ao SESC, SENAC, SESI, SENAI (art. 240 da CRFB/1988), das chamadas contribuições sociais gerais atípicas, que, por sua vez, seriam aquelas instituídas com fundamento apenas no art. 149 da Constituição, sem que houvesse qualquer materialidade, base econômica, contribuinte, alíquota ou finalidade prevista na redação originária da Constituição.

### **2.5.1.1 A contribuição social do salário-educação**

A contribuição social do salário-educação tem fundamento específico no artigo 212, § 5º, da Constituição e já teve a sua constitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, que inclusive editou o enunciado da súmula 732 de sua jurisprudência sobre a matéria: “É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96” (BRASIL, 2003)

É curioso notar, porém, que a contribuição em questão incide sobre a folha de pagamentos, na medida em que o artigo 15 da Lei n.º 9.424/96 dispõe que o valor devido pelas empresas será calculado: “com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991” (BRASIL, 1996).

Aplicadas as premissas adotadas pelo Supremo Tribunal Federal, no precedente acima mencionado, se a intenção da Emenda Constitucional n.º 33/2001 foi limitar as bases de cálculo passíveis de tributação, bem como evitar os “efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam advir da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou, esta base, ao custeio da seguridade social (...)” (BRASIL, STF. RE 559.937/RS, 2013), de maneira a não ensejar, mais, a instituição de outras contribuições, faz-se necessária a rediscussão sobre a atual cobrança da exação, à luz da nova redação do artigo 149 da

---

<sup>3</sup> Ao julgar a ADI 2556 MC, o STF mencionou expressamente a distinção entre as contribuições “tipificadas” no texto constitucional e as não tipificadas, para separar as contribuições sociais gerais instituídas com base em dispositivos que previam (e preveem) bases econômicas expressas, como o artigo 212, § 5º, daquelas instituídas com fundamento apenas na permissão genérica contida no art. 149.

Constituição e do julgado proferido no RE 559.937/RS, na medida em que a questão não foi enfrentada nas anteriores análises efetuadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Ressalte-se que, mesmo em relação às contribuições da seguridade social, cujas bases econômicas foram expressamente previstas no art. 195 da Constituição (PIS/PASEP-Importação e na COFINS-Importação), o Supremo entendeu necessária, em relação de complementaridade, a observância do artigo 149, ou seja, o dispositivo se aplica também para as contribuições típicas da seguridade social instituídas com base no artigo 195, incisos.

Aplicado o mesmo raciocínio para as contribuições sociais gerais típicas, a contribuição do salário-educação prevista no art. 212, § 5º, da Constituição deveria observar também as restrições do artigo 149 e, portanto, não poderia incidir sobre a folha de pagamentos.

### **2.5.1.2 As contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos**

A natureza jurídica das contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos foi tema que gerou bastante controvérsia no âmbito da doutrina.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal há julgados no sentido de que as contribuições ressaltadas pelo artigo 240, ou seja, aquelas que existiam à época do advento da Constituição de 1988 – destinadas a financiar a atuação do SESC, SENAC, SESI, SENAI – têm natureza jurídica de contribuições sociais gerais (BRASIL, STF. RE 138.284/CE, 1992).

Não obstante se reconheça que “a configuração jurídica dessas entidades relacionadas aos serviços sociais teria sido expressamente recepcionadas pelo art. 240 da CF e pelo art. 62 do ADCT” (BRASIL, RE nº 789.874/DF, 2014), é importante ressaltar que a ressalva do mencionado artigo 240, se, por um lado, poderia viabilizar, em tese, a cobrança das “atuais contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”(SESC, SENAC, SESI e SENAI) sobre a folha de pagamentos, por outro, “não alcança as contribuições posteriormente criadas, quais sejam, o SENAR, SEBRAE, SEST, SENAT e SESCOOP(...)” que “devem ser analisadas, uma a uma, tanto no que diz respeito à finalidade, como no que diz respeito ao cumprimento dos requisitos para sua instituição”(PAULSEN, 2013, p. 637).

Foi o que ocorreu, por exemplo, com a contribuição destinada ao SEBRAE, que embora tenha natureza jurídica de serviço social autônomo, recebe valores da União

decorrentes da arrecadação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, tendo em vista a finalidade e a destinação dada ao produto da arrecadação da referida exação.

Os demais serviços sociais que integram o Sistema “S” (como o SEST - Serviço Social do Transporte; SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem no Transporte; SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem no Cooperativismo; SESC - Serviço Social do Comércio; SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem; SESI - Serviço Social da Indústria; SENAI - Serviço de Aprendizado Industrial; e SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), estão “vinculados às entidades patronais de grau superior e patrocinados, basicamente, por recursos recolhidos do próprio setor produtivo beneficiado” tem “inegável autonomia administrativa”, mas essa autonomia encontra limites “no controle finalístico exercido pelo TCU quanto à aplicação dos recursos recebidos, sujeição que decorreria do art. 183 do Decreto-lei 200/1967 e do art. 70 da Constituição” (BRASIL, RE nº 789.874/DF, 2014).

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR – foi instituído pela Lei 8.315/91 com o objetivo de atuar no âmbito do ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural e recebe o produto da arrecadação de contribuição mensal de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam as atividades rurais mencionadas no art. 3º, inciso I, da referida Lei, bem como a contribuição de 0,2% da receita bruta da comercialização da produção, prevista no artigo 3º da Lei nº 8.315/91, no artigo 2º da Lei 8.540/92 e na Lei 9.528/97, com a redação dada pela Lei 10.256/2001, em substituição às contribuições até então devidas para o SENAI e SENAC.

O Serviço Social do Transporte - SEST, e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT, de acordo com a Lei n.º 8.706/1993, têm como atribuição legal atuar, respectivamente, na promoção social e na aprendizagem do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo. As contribuições a eles devidas são cobradas das empresas de transporte rodoviário sobre o montante da remuneração paga a todos os seus empregados e dos transportadores autônomos, em substituição às contribuições até então devidas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC.

O Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP - teve sua criação autorizada pela Medida Provisória - MP n.º 1.715/98, tendo como última reedição a MP n.º 2.168/2001 e o seu regimento interno foi aprovado pelo Decreto n.º 3.017, de 1999. O objetivo do referido serviço social é atuar no âmbito do ensino de formação profissional,

desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados e tem como receita a contribuição mensal compulsória de 2,5 % sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas, criada em substituição às contribuições até então devidas pelas cooperativas ao SESC, SENAC, SEST, SENAT E SENAR.

As contribuições vertidas a essas instituições, portanto, haja vista a finalidade e a destinação acima descritas, têm natureza jurídica de contribuição social geral e, portanto, a partir da Emenda Constitucional n.º 33/2001, passaram a ter que observar as bases de cálculo previstas no artigo 149. Todavia, como essas contribuições foram criadas em substituição às contribuições até então devidas ao SESC, SENAC, SESI e SENAI, incidentes sobre a folha de pagamentos, que foram expressamente ressalvadas pelo artigo 240 da Constituição, poder-se-ia argumentar que a elas também se aplica a exceção constitucional. A questão, porém, é, no mínimo, controvertida e demanda um pronunciamento por parte do Supremo Tribunal Federal.

### **2.5.1.3 As contribuições destinadas ao FGTS**

A Lei Complementar n.º 110/2001 criou duas novas contribuições sociais para fazer frente aos gastos referentes ao complemento da atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990.

O artigo 1º da referida Lei estabeleceu uma contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, “à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho (...)”. O artigo 2º, por sua vez, instituiu uma contribuição social devida pelos empregadores, durante 60 (sessenta) meses “à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador(...)” (BRASIL, 2001).

A base de cálculo eleita em ambos os casos, embora fosse compatível com a redação originária da Constituição, à luz da interpretação então vigente no Supremo Tribunal Federal, deixou de estar no rol das situações passíveis de tributação, a partir da EC 33/2001.

A reanálise da questão é necessária porque a discussão posta em relação às referidas contribuições, bem como as decisões favoráveis à cobrança das exações, tanto no Supremo Tribunal Federal (ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6), quanto no Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.487.505-RS), passaram ao largo da discussão relativa à recepção pela EC n.º 33/2001 da base de cálculo eleita para fins de tributação. Sendo assim, não obstante, o cumprimento da finalidade para a qual as referidas contribuições foram criadas, à míngua de uma análise específica da materialidade passível de tributação, o percentual de 10% continua sendo cobrado, ainda que incompatível com a redação atual da Constituição.

## **2.6 Das contribuições de intervenção no domínio econômico.**

Em relação às contribuições de intervenção no domínio, é possível verificar também alguns casos de incompatibilidades de bases de cálculo com a atual previsão constitucional, como se infere dos exemplos abaixo elencados.

### **2.6.1 Da contribuição destinada ao SEBRAE**

A contribuição destinada ao SEBRAE foi criada pela Lei n.º 8.029/90, para atender à execução das políticas de apoio às micro e pequenas empresas, na forma de adicional às alíquotas das contribuições relativas ao SESC, SENAC, SESI, SENAI.

Considerando a destinação do produto da arrecadação e a finalidade para a qual foi criada, tal exação foi considerada uma contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 396.266/SC (BRASIL, 2004). A Corte Suprema entendeu que, por se tratar de contribuição interventiva, seria desnecessária a sua instituição por meio de lei complementar e afastou a incidência do art. 195, § 4º da Constituição no que diz respeito à base impositiva para fins de tributação (BRASIL, RE 635.682/RJ, 2013).

O Supremo, porém, não se manifestou nesses julgados, de forma expressa, sobre a limitação promovida pelo artigo 149, bem como sobre a não recepção da contribuição pela Emenda 33/2001, em especial por se tratar de contribuição incidente sobre a folha de salários, o que foi reconhecidamente vedado pela Constituição no julgamento do RE 559.937/RS.

### **2.6.2. Da contribuição destinada ao INCRA**

A contribuição destinada ao INCRA, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, é uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, devida por empregadores rurais e urbanos, que subsiste até os dias atuais, nos termos do enunciado da súmula 516 da referida Corte (BRASIL, 2015). A contribuição corresponde ao montante resultante da aplicação da alíquota de 0,2% sobre o valor da folha de pagamentos dos trabalhadores urbanos e rurais.

Tal contribuição, quer seja classificada como uma contribuição interventiva, quer seja tratada como uma contribuição social geral, aplicadas as mesmas premissas e a conclusão adotada no RE 559.937/RS, não poderia incidir, a partir da EC n.º 33/2001, sobre a folha de salários, e, portanto, deveria ser analisada sob essa ótica pelo Supremo Tribunal Federal.

## 2.7. O Encontro Marcado<sup>4</sup>

As contribuições destinadas ao SEBRAE e ao INCRA têm um encontro marcado com o Supremo Tribunal Federal, pois nos Recursos Extraordinários n.º 603.624/SC e 630.898/RS foi reconhecida a existência de repercussão geral em relação à questão aqui tratada.

No RE n.º 603.624/SC, o tema abordado é a “subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional n.º 33/2001” e das contribuições destinadas à APEX e à ABDI (BRASIL, 2010).

Eis a ementa da decisão que reconheceu a repercussão geral:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES. BASES ECONÔMICAS. ART. 149, § 2º, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, INSERIDO PELA EC 33/01. FOLHA DE SALÁRIOS. CONTRIBUIÇÕES AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE, À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS - APEX E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL - ABDI INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL (BRASIL, STF. RG no RE 603.624/SC, 2010).

---

<sup>4</sup>A expressão encontro marcado é utilizada para identificar o momento em que haverá a análise da questão pelo STF, conforme mencionada pelo Min. Gilmar Mendes no RE 183.130/PR, citado por CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo *in*: **Interpretação do Sistema Constitucional Tributário**, Rio de Janeiro. GZ Editora, 2015, p. 115.

Serão objeto de análise, portanto, as contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI incidentes sobre a folha de salários, oportunidade em que o Tribunal retornará à discussão acerca do rol de bases econômicas do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição.

Segundo a manifestação da então relatora, Ministra Ellen Gracie:

Considero presente a relevância da matéria, porquanto envolve importante discussão acerca da utilização, pelo constituinte derivado, do critério de indicação de bases econômicas para fins de delimitação de 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 rol de bases econômicas constantes do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, de modo que o objeto deste recurso extraordinário ultrapassa os interesses da causa (...)" (BRASIL, STF. RG no RE 603.624/SC, 2010)

No RE n.º 630.898/RS, por sua vez, o tema a ser discutido é a “referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o INCRA, em face da Emenda Constitucional n.º 33/2001” (BRASIL, 2012). A decisão que reconheceu a repercussão geral está assim ementada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. REFERIBILIDADE. RECEPÇÃO PELA CF/88. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/01. NATUREZA JURÍDICA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (BRASIL, STF. RG no RE 630.898/RS, 2012).

Em sua manifestação, o Ministro Dias Toffoli destacou que:

Entretanto, no caso em tela, a questão constitucional trazida ao crivo desta Corte, além de abranger a discussão sobre a chamada referibilidade da contribuição para o INCRA – de modo a refletir sobre esfera de direitos de empresas urbanas -, transcende os limites e interesses dessas empresas, envolvendo discussão mais ampla, que reside em saber se a mencionada contribuição foi recepcionada pela

Constituição Federal de 1988 e qual a sua natureza jurídica, em face do advento da Emenda Constitucional nº 33/01.

Esse fato foi bem observado pela Ministra Ellen Gracie no AI nº 718.888/RS, ao reconsiderar decisão que aplicara os efeitos da ausência de repercussão geral da questão constitucional com base no citado RE nº 578.635, acolhendo o argumento do agravante de que os pressupostos e os fundamentos em questão eram mais amplos do que aqueles do precedente citado.

Entendo, portanto, que a matéria transcende o interesse subjetivo das partes e possui grande densidade constitucional, na medida em que, no extraordinário, se discute a recepção ou não da contribuição destinada ao INCRA pela Constituição Federal de 1988 e a roupagem da referida contribuição após a edição da EC nº 33/01, abarcando, ainda, a questão da referibilidade, ou seja, da existência denexo direto entre as finalidades da contribuição ao INCRA e os sujeitos passivos da obrigação tributária, tal como definidos na norma instituidora da contribuição, incluindo-se, nesse contexto, as empresas urbanas. (BRASIL, STF. RG no RE 630.898/RS, 2012)

Em ambos os casos, houve parecer do Ministério Público Federal, pelo provimento, ainda que parcial, dos recursos. No segundo caso, entendeu o *parquet* que a contribuição ao INCRA, embora recepcionada pela redação originária da Constituição, “foi revogada pela EC nº 33/01, por ser sua base econômica incompatível com o novo rol exaustivo de bases imponíveis admitidas no art. 149, §2º, III, da CF” (BRASIL, STF, RE 630.898/RS, 2012).

É curioso que nos dois casos a existência da repercussão geral foi reconhecida em data anterior (RE n.º 603.624/SC - 22/10/2010 e RE 630.898/RS – 04/11/2011) à data do julgamento do mérito do RE 559.937/RS – com repercussão geral (21/03/2013).

Logo, se, ao tempo do reconhecimento da repercussão geral nos RREE n.º 603.624/SC e 630.898/RS, o mais importante era a definição do tema e a fixação da tese a ser adotada, inclusive para os demais casos similares, hoje, após a decisão proferida no RE 559.937/RS, o que se espera é a uniformização quanto aos parâmetros de aplicação da EC n.º 33/2001.

### **3. Conclusão**

A finalidade do presente artigo foi demonstrar a necessidade de uniformização da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação a todas as contribuições instituídas

antes e após a Emenda Constitucional 33/2001. A conclusão, por sua vez, é no sentido da premente necessidade de se adequar os precedentes e as premissas até então utilizadas pela Corte, cuja fundamentação estava ancorada na redação originária da Constituição, à restrição adotada pelo Plenário do Tribunal quando do julgado do RE 559.937/RS, à luz da EC 33/2001.

Para tanto, impõe-se a aferição das bases de cálculo das atuais contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, sob a ótica do art. 149 da Constituição, pois algumas delas, foram, inclusive, declaradas constitucionais pelo Supremo, sem essa apreciação.

Sendo assim, é imprescindível que a Suprema Corte reafirme os parâmetros para a instituição e cobrança de contribuições destinadas ao sistema “S” e ao salário-educação, bem como e principalmente proceda à análise da constitucionalidade das contribuições destinadas ao SEBRAE, ao INCRA e ao FGTS. Estas exações foram apreciadas pela Corte sem que tivesse sido enfrentada de maneira específica a questão aqui levantada e, portanto, continuam sendo cobradas, apesar da inconstitucionalidade (ou revogação), por frontal colisão com o art. 149 da Constituição, conforme o precedente firmado no RE 559.937/RS.

A possibilidade de uniformização do tema em relação a todas as contribuições (e principalmente em relação às destinadas ao SEBRAE e ao INCRA), com evidente ganho para a Segurança Jurídica, está diante da Corte nos RREE n.º 603.624 e 630.898, desde que se aproveite as duas novas oportunidades para o debate da questão.

### Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16ª ed. São Paulo. Saraiva, 2010;
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo. Malheiros Editores, 2001;
- ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário *in* **Revista de Direito Tributário n.º 98**. São Paulo. Malheiros Editores, 2007;
- BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal** / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Lívio Céspedes e Juliana Nicoletti - 43ª ed. – São Paulo, 2014, p. 73 e 86;
- BRASIL. Lei n.º 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 abril 1990;
- BRASIL. Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 dez. 1991;
- BRASIL. Lei n.º 8.706, de 14 de setembro de 1993. Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 set. 1993;
- BRASIL. Lei n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 dez. 1996;
- BRASIL. Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 abr. 2004;
- BRASIL. Lei Complementar n.º 110, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 jun. 2001;
- BRASIL. Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001. Dispõe sobre o Programa de Revitalização de Cooperativas de Produção Agropecuária - RECOOP, autoriza a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 ago. 2001;
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 516, de 25/02/2015. **DJe**, Brasília, 02/03/2015. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=26>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556 – Ação Direta de Inconstitucionalidade. Rel. Min. Joaquim Barbosa. **DJe**, Brasília, 20/09/2012. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556 MC – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Rel. Min. Moreira Alves. **Diário de Justiça**, Brasília, 17/10/2002. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347622>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138.284/CE – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, 03/08/1992. Inteiro teor do acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 146.733-9 – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Moreira Alves. **Diário de Justiça**, Brasília, 01/07/1992. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 165.939/RS – Recurso Extraordinário, Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, 30/06/1995. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=215862>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166.772/RS – Recurso Extraordinário, Rel. Min. Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 16/12/1994. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 177.137 - Recurso Extraordinário. Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, 18/04/1997. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222893>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 183.130/PR – Recurso Extraordinário. Rel. Carlos Velloso, acórdão redigido pelo min. Teori Zavascki. **Diário de Justiça**, Brasília, 25/09/2004

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 228.321-0/RS – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, 30/05/2003. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 346.084/PR – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Ilmar Galvão. Redator para acórdão Min. Marco Aurélio. **Diário de Justiça**, Brasília, 06/02/2006. Íntegra do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 396.226/RS – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça**, Brasília, 27/02/2004. Íntegra do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=51775>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 559.937/RS – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Ellen Gracie. Redator para acórdão Min. Dias Toffoli. **DJe**, Brasília, 17/10/2013. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.624/SC – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Rel. Min. Ellen Gracie. **DJe**, Brasília, 23/11/2010. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616962>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 630.898/RS – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Rel. Min. Dias Toffoli. **DJe**, Brasília, 28/06/2012. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3961077>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 635.682/RJ – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Gilmar Mendes. **DJe**, Brasília, 24/05/2013. Inteiro teor do acórdão disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3848865>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 789.874/DF – Recurso Extraordinário. Rel. Min. Teori Zavascki. **DJe**, 19/11/2014. Inteiro teor do acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7273390>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 732, de 26/11/2003. **Diário de Justiça**, Brasília, 09/12/2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=732.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário, in Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro. GZ Editora, 2015;

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2012, p. 567;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 7ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2004, p. 72

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008;

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**, 15ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2013, p. 637