V O T O

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): 1. Senhor Presidente, trata-se de recurso extraordinário representativo da controvérsia acerca da recepção, pela **Emenda Constitucional nº 33/2001** (DOU de 12.12.2001), das 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, pelo específico prisma da base de cálculo que lhes seria aplicável.

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

A repercussão geral da matéria foi reconhecida, no âmbito do Plenário Virtual, em 22.10.2010, oportunidade em que o processo se encontrava sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie.

Na base de dados dos temas da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, a questão foi cadastrada como tema 325 - "subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001".

2. Preenchidos os pressupostos genéricos de admissibilidade do recurso extraordinário, passo ao enfrentamento da matéria de forma articulada.

I - Legislação em exame

A **Emenda Constitucional nº 33/2001** emprestou estatura constitucional às bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico - o **faturamento** , a **receita bruta** ou o **valor da operação** e, no caso de importação, o **valor aduaneiro** -, ao inserir o **§ 2º, III, "a", no art. 149 da Carta Política** , *verbis* :

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> "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:**
>
> **[…]**
>
> **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** ;" (destaquei)

Tal preceito constitucional, em sua redação original, tão somente preconizava a competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico - com observância do disposto nos **arts. 146, III, e 150, I e III** , e sem prejuízo do previsto no **art. 195, § 6º** , todos da **Lei Maior** -, **remetendo ao legislador infraconstitucional** das **normas gerais em matéria de legislação tributária** eventual maior detalhamento.

Reproduzo a redação original do dispositivo constitucional:

> "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.
>
> Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

As contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, por seu turno, incidem sobre a **folha de salários** das empresas, nos moldes da **Lei nº 8.029/1990** (e legislação posterior alteradora – **Leis nºs 8.154/1990, 10.668 /2003 e 11.080/2004**).

Reproduzo o **art. 8º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.029/1990** , na redação dada pela **Lei nº 11.080/2004** , bem como o a **rt. 1º do Decreto-lei nº 2.318/1986** , referenciado pelo primeiro desses parágrafos:

> **Lei nº 8.029/1990**
>
> "Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.
>
> […]
>
> § 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, **é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318** , de 30 de dezembro de 1986, de:
>
> [...]
>
> § 4º **O adicional de contribuição a que se refere o § 3º deste artigo** será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da Administração Pública Federal ao **Cebrae** , ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – **Apex-Brasil** e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – **ABDI** , na proporção de 85,75% (oitenta e cinco inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) ao Cebrae, 12,25% (doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) à Apex-Brasil e 2% (dois inteiros por cento) à ABDI."
>
> **Decreto-lei nº 2.318/1986**
>
> "Art. 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:
>
> […]"

II – Aspectos incontroversos

Entendo presentes aspectos que, embora não respeitem propriamente ao cerne da questão em debate – muitos deles ventilados nas contrarrazões e nos memorais –, merecem abordagem, a fim de viabilizar o adequado equacionamento da controvérsia, evitando futuras e desnecessárias tergiversações.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

i) A questão ora em apreço não foi objeto de exame quando do julgamento, por este Tribunal Pleno, em 26.11.2003, do **RE 396.266** , sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso.

Em tal julgado, pronunciada a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE pelo prisma da sua **qualificação como interventiva** , a se submeter ao comando do **art. 149, *caput* , da Lei Maior** , na redação original. Eis a ementa do julgado:

> "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 imponível 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.
>
> 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."
>
> (RE 396.266, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 26.11.2003)

O **RE 396.266** , vale registrar, desafiou acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em processo ajuizado e sentenciado **antes da edição da EC nº 33/2001** , inovação constitucional sequer ventilada nas razões da apelação e do recurso extraordinário, a configurar matéria não devolvida a esta Suprema Corte – e, assim, não apreciada naquela assentada.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

ii) De igual modo, não enfrentada a matéria ao exame das **ADIs 2.556 e 2.568** , ações diretas relativas às contribuições instituídas pelos **arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001** , destinadas a financiar o pagamento dos expurgos do FGTS.

Tais contribuições, instituídas anteriormente à promulgação da EC 33 /2001, foram submetidas a controle pelo prisma do texto original da Constituição da República, tendo sido qualificadas por este Supremo Tribunal Federal como "contribuições sociais gerais" e insertas na regra geral de competência do **art. 149, *caput* , da Carta de 1988.**

Reproduzo a ementa do acórdão proferido por este Tribunal Pleno, em 09.10.2002, quando do julgamento da tutela acauteladora nas ações diretas de inconstitucionalidade em comento:

> "EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar.
>
> - **A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.**
>
> - Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição.
>
> - Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT.
>
> - Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à argüição de inconstitucionalidade do artigo 14, 'caput', quanto à expressão 'produzindo efeitos', e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto.
>
> Liminar deferida em parte, para suspender, `ex tunc´ e até final julgamento, a expressão `produzindo efeitos´ do `caput´ do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001."
>
> (ADI 2556 MC, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Moreira Alves, julgada em 09.10.2002 – destaquei)

Rememoro que esta Corte, em 13.6.2012, julgou prejudicadas as ações em relação ao **art. 2º da Lei Complementar nº 110/2001** , tendo delas

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

conhecido quanto aos demais artigos impugnados, julgando parcialmente procedentes as ADIs para declarar a inconstitucionalidade do **art. 14, *caput* , no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II.**

iii) Em 25.4.2013, por ocasião do julgamento, em regime de repercussão geral, do **RE 635.682** , sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, este Tribunal Pleno assentou a **desnecessidade** da instituição por lei complementar – autorizada a espécie normativa ordinária – da contribuição para o SEBRAE. Reproduzo a ementa:

> "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."
>
> (RE 635.682, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 25.04.2013, Repercussão Geral – Mérito, DJe 24.5.2013)

iv) Quando do exame do **RE 559.937** , em 20.3.2013, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a constitucionalidade da contribuição para o PIS /COFINS–importação, debateu a matéria não somente pelo enfoque da competência e da extensão do conceito de "valor aduaneiro", como também pelo prisma do regramento tributário introduzido pela EC 33/2001, razão pela qual **oportunamente serão retomadas as razões de decidir adotadas ao julgamento do citado recurso extraordinário** . Transcrevo a ementa do julgado:

> "EMENTA 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao **bis in idem** , com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

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.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> 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."
>
> (RE 559.937, Tribunal Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, Redator p /acórdão Ministro Dias Toffoli, julgado em 20.3.2013, DJe 17.10.2013 - destaquei)

v) Esta Corte, em 03.11.2011, ao exame do **RE 630.898** , em que relator o Ministro Dias Toffoli, igualmente **reconheceu a repercussão geral da controvérsia** relativa às consequências jurídicas advindas da edição da **EC nº 33/2001** , no que tange à contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, espécie tributária cuja incidência também se opera sobre a folha de salários. Recomendável, portanto, a apreciação conjunta e, se o caso, solução uniforme.

vi) o texto constitucional, ao advento da **EC nº 33/2001** , passa a prever bases materiais para a incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, quais sejam " **o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro** ", enquanto a legislação infraconstitucional de regência das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI determina a aplicação das **alíquotas** – *ad valorem* - sobre **a folha de salários** .

Em síntese, incontroversos os seguintes pontos:

i) o tema objeto da presente repercussão geral - **precisamente à luz da base de cálculo** das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI -, **ainda não foi examinado** por esta Suprema Corte;

ii) as **contribuições** em apreço têm **matriz no art. 149** da Lei Maior;

iii) dispensam lei *complementar* para sua instituição *;* e,

iv) a EC 33/2001 **não prevê** como base de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico a **folha de salários** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

III – Escorço histórico da EC nº 33/2001

A Emenda se originou da Proposta de Emenda Constitucional 277/2000, encaminhada à Câmara dos Deputados pelo Presidente da República, mediante a Mensagem 1.093/2000.

Em sua formulação original, a PEC 277/2000 não incluía o inciso III no art. 149, § 2º, da Constituição da República, somente se referindo a alíquotas *ad valorem* e específicas no parágrafo que autorizava a criação de uma contribuição interventiva relativa à **comercialização e à importação de combustíveis** , a incidir sobre o "faturamento ou a receita bruta, no caso de comercialização e, no caso de importação, sobre o respectivo valor aduaneiro". Eis o teor dos arts. 1º e 2º da PEC 277/2002:

> "Art. 1º É acrescentado ao art. 149 da Constituição Federal o seguinte § 2º, renumerando-se para § 1º o atual parágrafo único:
>
> 'Art. 149 . ….....
>
> .....
>
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:
>
> I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
>
> II - poderão incidir sobre a importação de bens ou serviços recebidos do exterior, inclusive energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis, ainda que o destinatário seja pessoa natural, que, no caso, poderá, na forma da lei, ser equiparada a pessoa jurídica.´ (NR)"
>
> Art. 2º O art. 177 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:
>
> Art. 177. ….....
>
> ….....
>
> § 4º A Lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de comercialização, decorrente de revenda ou refino, e de importação de petróleo e seus derivados, bem assim de gás natural e álcool carburante, deverá atender aos seguintes requisitos:
>
> I - a alíquota da contribuição será:
>
> a) *ad valorem* , incidindo sobre o faturamento ou a receita bruta, no caso de comercialização e, no caso de importação, sobre o respectivo valor aduaneiro; ou
>
> b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada; […]"

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

Descabe olvidar, portanto, a original intenção de delimitar a base de cálculo da contribuição a ser criada com fulcro no **art. 177, § 4º, da Carta Política** , cognominada CIDE-Combustíveis.

A contribuição teria de incidir sobre o faturamento ou a receita bruta, no caso de comercialização, ou sobre o valor aduaneiro, na hipótese de importação, não se cogitando recaísse tal contribuição sobre o lucro ou a folha de salários.

Ocorre que, na tramitação da PEC 277/2000, o Congresso Nacional reputou conveniente deslocar o dispositivo que constaria originalmente no **art. 177, § 4º, I, "a", da Lei Maior** , incluindo-o no **art. 149, § 2º** , **a fim de que se aplicasse a todas as contribuições sociais e interventivas cobradas com supedâneo neste preceito** .

A proposta surgiu na Comissão Especial destinada a apreciar a PEC, cujo Relator foi o Deputado Federal Basílio Villani. Em seu parecer, o Deputado Villani afirmou que, com a modificação, almejava estender a aplicação do dispositivo a **todas as contribuições interventivas e sociais** , de modo que o legislador pudesse adotar alíquotas *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." (destaquei)

Essa alteração se materializou no texto do substitutivo, cuja redação é quase idêntica à do preceito constitucional promulgado, *verbis* :

> "Art. 149. .....

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> .....
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
> III – poderão ter alíquotas:
> a) *ad valorem* , incidindo sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro;"

Reformulado e complementado o parecer, chegou-se então à atual redação do **art. 149, § 2º, III, "a", da Carta Política** :

> "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;"

Deliberou-se, ainda, a teor do parecer do relator, especificar também a materialidade do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes, a fim de facultar que a alíquota *ad valorem* não fosse aplicada necessariamente sobre o "valor da operação", mas eventualmente sobre "o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência".

Tal aspecto teve a sua redação aprovada sem ressalvas, constando atualmente no **art. 155, § 4º, IV, "b" , da Lei Maior** .

Possível inferir, assim, não ter sido intenção do Relator da matéria na Câmara dos Deputados limitar as possíveis bases de cálculo das contribuições sociais e interventivas gerais, senão permitir que estas e o ICMS monofásico sobre combustíveis também fossem cobrados com suporte em alíquotas específicas e que o referido imposto pudesse gravar o preço usualmente praticado pelo mercado, e, não, tão somente o preço de venda.

Aprovada a PEC nº 277/2000, restou transformada na **EC nº 33/2001** em 11.10.2001, tendo sido o seu texto publicado no DOU de 12.10.2001.

IV – Natureza taxativa do rol do art. 149, § 2º, III, "a", da Lei Maior

A questão é extremamente sensível – não somente do ponto de vista jurídico, como também do econômico –, a comportar distintas interpretações, como sói ocorrer no campo da hermenêutica jurídica.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Contudo, assento, desde logo, o entendimento de que o elenco da **alínea "a" do inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição Federal** não é meramente exemplificativo – *numerus apertus* -, mas, **sim, taxativo** – *numerus clausus* -, **efetiva delimitação de estatura constitucional** das bases materiais de incidência das contribuições interventivas e sociais gerais.

Roque Antonio Carrazza, em sua obra *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade da Contribuição para o Incra – Questões Conexas* , ao analisar as alterações no regramento tributário constitucional, leciona que a **EC nº 33/2001** apontou "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** " (destaquei). Reproduzo trecho da obra citada:

> "... a EC nº 33/2001 detalhou o perfil constitucional das *contribuições interventivas* , que, *agora,* devem obedecer a regras mais específicas do 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 desta emenda constitucional, as alíquotas e bases de cálculo das *Cide´s* 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.
>
> Atualmente, as alíquotas destas 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*)."

Consoante magistério do Juiz Federal Andrei Pitten Velloso, o **inciso III do § 2° do art. 149 da Lei Maior** "[...] possui um **conteúdo restritivo** , visto que, ao conformar tais competências tributárias, impõe lindes aos seus contornos: **junge o legislador tributário à eleição de uma das bases de cálculo que indica de forma taxativa** (faturamento, receita bruta, valor da operação ou alguma unidade de medida, na excepcional hipótese de ser adotada uma alíquota específica)." (destaquei)

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Nesse diapasão, sem descurar a natureza jurídica diversa da contribuição para o PIS/COFINS-importação, com igual assento no **art. 195** da Carta Política, dentre outras particularidades presentes no RE 559.937, rememoro que esta Corte, em 20.3.2013, à unanimidade, reconheceu a **inconstitucionalidade** do **art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004** , **precisamente na parte em que extrapolada** a base de cálculo preconizada pelo **art. 149, § 2º, III, "a", da Lei Maior** .

Explicito: a legislação infraconstitucional de regência da contribuição PIS-COFINS-importação previa, além do "valor aduaneiro" (base preconizada pelo **art. 149, § 2º, III, "a", da CF**) **o acréscimo de outros valores** , precisamente do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Em tal assentada, nos exatos termos do seu voto, a Ministra Ellen Gracie, relatora, destacou sim haver "uma relação de complementaridade" entre os comandos dos **arts. 149 e 195 da Lei Maior** .

Contudo, tal ressalva, a meu juízo, não justifica compreender como exemplificativo o elenco das bases de cálculo das alíquotas das CIDEs (**EC nº 33/2001**), mas, sim, compreender a **extensão** e o **modo de exercício da competência** relativa à instituição das contribuições de seguridade social. Essa, penso, a ilação que melhor se coaduna com as razões de decidir então explicitadas pela relatora, *verbis* :

> "Há, entre o art. 149, de um lado, e o art. 195 da Constituição, de outro, uma relação de complementaridade. As normas constantes de tais artigos têm de ser combinadas e coordenadas **para fins de compreensão da extensão e do modo de exercício da competência relativa à instituição das contribuições de seguridade social** . Importa, para o julgamento do presente recurso extraordinário, ter em consideração o disposto no § 2º, III, a, do art. 149, acrescido pela EC 33 /2001, no sentido de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico "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;" (destaquei).

Confirma, ainda, a natureza taxativa do rol em exame, o próprio reconhecimento por esta Corte de que inconstitucional, à luz do **art. 149, § 2º, III, "a", da Carta Política** , a legislação ordinária instituidora da contribuição ao PIS/COFINS-importação.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Transcrevo, ainda, trecho da fundamentação em que explicitado que, após a alteração introduzida pela **EC nº 33/2001** , estar a margem de atuação do legislador ordinário limitada ao rol de bases econômicas da alínea "a" do preceito constitucional em apreço:

> "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." (destaquei)

Ratifica tal linha argumentativa o voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, no sentido da **inadequação** de se " *interpretar as bases econômicas ali mencionadas* ***como meros pontos de partida*** *para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites* ", razão pela qual conclui que o **art. 149, § 2º, III, "a", da Lei Maior** " **delimita, por inteiro** , a base de cálculo das contribuições sociais a ser adotada nos casos de importação".

Destaco, igualmente, o voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski, na parte em que assevera a taxatividade do elenco constante do preceito constitucional, *verbis* :

> "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." (destaquei)

Verifico, portanto, que **esta Corte** , por ocasião do julgamento do **RE 559.937** , já teve a oportunidade de apontar para **o caráter taxativo do rol constante da alínea "a" do inciso III do § 2º do art. 149 da Lei Maior** , estando adstrito o legislador ordinário a observá-lo quando da instituição das espécies tributárias ali previstas.

Noutro turno, nos moldes do que já ventilado no "escorço histórico", sem negar o casuísmo na edição da **EC nº 33/2001** , voltada a PEC 277/2000 a delimitar a base de cálculo da CIDE-Combustíveis, entendo que os motivos

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

vários, por mais relevantes, sopesados no âmbito dos debates parlamentares, não contaminam o texto constitucional.

O regramento introduzido pela **EC nº 33/2001** , à luz da sua redação, se apresenta dotado de generalidade e abstração, a desvincular a norma jurídico-constitucional para fins de interpretação e aplicação, da intenção suposta do legislador. Tal fenômeno, consabido, se opera *tout court* no exato momento em que promulgada a emenda constitucional, nos mesmos moldes do que ocorre com todas as leis.

É dizer, ainda que se possa perscrutar dos 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.

Na lição de Ezio Vanoni, no seu clássico " *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie"* , as concepções e os desígnios daqueles que participaram do processo legislativo *(mens legislatoris*) , a despeito de importantes, não têm o valor de interpretação autêntica. Servem para uma primeira aproximação à *mens legis* , mas não bastam para determiná-la.

Para a construção do sentido dos enunciados normativos, decisivos são o texto e o contexto das leis, considerados na interpretação literal, sistemática e teleológica, haja vista que, uma vez promulgada, a lei se desprende das projeções e dos propósitos daqueles que a redigiram, propuseram, discutiram, aprovaram e sancionaram, assumindo vida própria.

Em suma, ainda que, em tese, se pudesse resgatar tal ou qual *mens legis,* observada a estrita dicção do **art. 149, § 2º, III, "a", da Constituição da República** , penso inviável extrair interpretação no sentido de que o texto constitucional não alcança e emoldura os limites da atuação discricionária do legislador ordinário, no que tange às bases de incidência de todas as espécies tributárias ali previstas, a exemplo das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Em matéria de **direito tributário** – precisamente exação – entendo de bom alvitre o respeito primeiro ao texto da lei, acompanhado de certo comedimento interpretativo do Estado-Juiz, do mesmo modo com se procede na seara do direito penal, pois ambos consubstanciam ramos do direito cujas origens remontam à proteção da esfera jurídica dos cidadãos em face do Estado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Não por outro motivo a nossa Constituição Federal, alinhada àquelas de índole democrática, reverencia o princípio da estrita legalidade na imposição de penas e tributos, sem dúvida um dos alicerces da formação e manutenção da sociedade e do Estado, exigência de longa data arraigada na cultura jurídica ocidental, consoante bem demonstram as seguintes passagens da Magna Carta de 1215 e do *Bill of Rights* :

> Magna Carta de 1215
>
> "Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis"
>
> Bill of Rights 1689
>
> "A cobrança de tributos - arrecadação de dinheiro - pela Coroa sem a participação do Parlamento, ainda que sob o pretexto de prerrogativa, por período ou de modo diverso daquele anteriormente previsto, é ilegal" (tradução livre)

No ordenamento jurídico brasileiro, acresço, o Código Tributário Nacional bem revela o cuidado para impedir o ingresso indevido do Estado na propriedade dos cidadãos, ao trazer em seu bojo o Capítulo IV (**arts. 107 a 112**), tópico dedicado à explicitar a forma com que a legislação tributária deve ser interpretada e, se o caso, integrada.

Registro, no aspecto, excerto do perspicaz voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, ao exame do recurso extraordinário sobre a contribuição ao PIS-COFINS-importação, *verbis* :

> "A fúria arrecadadora há de ser afastada da base de incidência. Já tive oportunidade de dizer que contribuinte não fatura tributo. Quem o faz é o Estado. Não há como se partir para a ficção jurídica, quando a norma é expressa a respeito da matéria, colocando-a em segundo plano.
>
> Não bastasse o disposto na alínea "a" do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, tem-se que não cabe mesclagem sequer em relação às taxas – § 2º do artigo 145 da Carta Federal."

Assim, embora o regramento tributário seja informado por todos os vetores constitucionais que a Lei Maior contempla, incluídos os diversos comandos contidos em seu texto, uma vez delimitadas as bases materiais de

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico – pelo poder constituinte derivado –, descabe, a meu juízo, emprestar interpretação extensiva à espécie, chancelando base de cálculo em desacordo com o comando constitucional e, em última análise, a cobrança de tributo ao arrepio do ordenamento jurídico.

Essa, inegavelmente, é a conclusão que se amolda àquela já adotada por este Supremo Tribunal Federal quando do exame da contribuição para o PIS /COFINS-importação, reconhecida a complementaridade dos preceitos constitucionais (**arts. 149 e 195**), mas sem prejuízo da submissão ao rol da alínea "a", implementado pela **EC nº 33/2001** . Reproduzo fecho do voto da Ministra Relatora do feito em comento:

> "A contribuição do importador tem como suportes diretos os arts. 149, II, e 195, IV, da CF, mas também se submete, como se viu, ao art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01."

Noutro giro, **porque legislação anterior** , merece enfrentamento a questão acerca das consequências jurídicas, sob o **prisma temporal,** emanadas **ao advento da EC nº 33/2001** , desde logo externando minha particular compreensão de que o ponto não ostenta maior complexidade.

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 se espraia de imediato pela ordem infraconstitucional, ceifando, sem exceções, por não recepcionadas, a validade de toda a qualquer norma legal com ela incompatível.

Assim se dá, inexoravelmente, sempre que uma ordem constitucional se sobreleva, sequer de todo adequado denominá-la de "nova", pois que ela simplesmente "é" a ordem vigente.

Tenho que se opera – rigorosamente – **de igual modo** quando da alteração da Lei Maior por emenda constitucional.

Ao advento da emenda constitucional se erige, de plano, "nova" ordem quanto à matéria objeto da alteração, que recepciona e, de imediato, toma por sua a legislação anterior ou, se com ela incompatível, aponta o indelével o vício da inconstitucionalidade.

Em síntese, essa a razão da seguinte assertiva constante do voto da Ministra Ellen Gracie no **RE 559.937** , *verbis* :

Plenário Virtual - minuto de voto - 19/08/2020 00:00

> "Sendo clara a delimitação da competência tributária pelo critério da base econômica no art. 149, § 2º, III, a, da Constituição, a sua inobservância só se viabilizaria mediante um juízo de inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional 33/01, que acrescentou aquele parágrafo."

Encampada a questão por tal prisma, penso não se sustentar a tese de que a redação do i **nciso III do art. 149 da Lei Maior** , ao lançar mão do tempo futuro do verbo "poder" – **poderão** ter como alíquotas as elencadas na alínea "a" - não teria trazido consequências jurídicas para as contribuições instituídas antes da **EC nº 33/2001** .

Compreender no sentido de que a **EC nº 33/2001** , ao contemplar em sua redação o verbo no futuro (*poderão*), valida 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 que 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.

Consigno, por fim, sob o ponto de vista teleológico, que o **art. 149, § 2º, III, "a" , da Lei Maior** se insere na tendência evolutiva do sistema tributário nacional, de substituir a tributação da folha de salários por aquela incidente sobre a receita ou o faturamento, contribuindo, assim, para o combate ao desemprego e ao sistemático descumprimento das obrigações laborais e tributárias das empresas, designado pelo eufemismo de "informalidade", que leva à marginalização jurídica de expressiva parcela dos trabalhadores brasileiros.

No plano constitucional, a política de desoneração tributária da folha de salários restou positivada com o advento da **EC nº 33/2001** , que delimitou as materialidades das contribuições sociais e interventivas gerais, restringindo-as ao faturamento, à receita bruta, ao valor da operação e ao valor aduaneiro, com a óbvia exclusão da folha de salários.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

A **EC nº 42/2003** estendeu essa política às contribuições de seguridade social, ao incluir o **§ 13 no art. 195** , autorizando a substituição da contribuição patronal sobre as remunerações pagas a pessoas físicas (**art. 195, I, "a"**) pela COFINS, contribuição securitária que onera a receita bruta das empresas (**art. 195, I, "b"**).

Arthur Ferreira Neto, no artigo "A Tributação da folha de salários como prática, naturalmente, injusta", explicita a ineficiência e desigualdade provocadas por tal sistemática de cálculo, asseverando que:

> "... a tributação da folha de salários é anti-isonômica, ineficiente – tanto para o Estado, quanto para o mercado –, e é modalidade de imposição que sequer pode ser justificada em razão de alguma vantagem extrafiscal que poderia estar a promover. Precisamente por essas razões, impõe-se reconhecer que nenhum argumento racional poderia tornar inteligível e legitimar a escolha do Poder Constituinte ao eleger a folha de salários como base econômica de uma determinada norma de competência (a não ser o puro arbítrio de o legislador constitucional pretender submeter à tributação uma parcela econômica da realidade que não é capaz de projetar efetiva riqueza). Por essa razão, analisando-se, criticamente, os possíveis fundamentos que poderiam justificar a tributação da folha de salários, verifica-se que nenhuma vantagem ou mérito pode ser atribuído a essa forma de imposição tributária (pelo menos se ficarmos limitados aos quatro modelos ideias aqui referidos). Diante disso, poder-se-ia concluir que a adoção da base folha de salários como modalidade de tributação ilustra opção, naturalmente, injusta, irracional e irrazoável e, mesmo que não tenhamos instrumentos jurídicos que permitam declarar a invalidade de norma de competência tributária que consagre essa forma de tributação, nada nos impede de reconhecê-la, em uma perspectiva crítico-científica, como uma escolha impositiva indesejável e, portanto, carente de plena legitimidade."

O mecanismo de evitar – ou, no mínimo, de não priorizar – a tributação sobre a folha de salários, identificado com as **Emendas Constitucionais nºs 33/2001 e 42/2003** , a meu juízo, configura sensível evolução do sistema constitucional tributário brasileiro.

Destarte, a exegese sistemática do **art. 149, § 2º, III, "a", da Carta Política** , à luz dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (**art. 3º**

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

da Carta Política), também orienta interpretação excludente da possibilidade de se fazer incidir, após o advento da **EC nº 33/2001** , contribuições interventivas sobre a folha de salários.

Postulada a **modulação dos efeitos** da decisão, no caso de procedência da ação, cumpre ressaltar que as decisões judiciais declaratórias produzem, como regra geral, efeitos *ex tunc* , porque consistem, a rigor, em pronunciamentos do Poder Judiciário sobre o direito preexistente a elas mesmas.

Entendo que a modulação dos efeitos da decisão, na jurisdição constitucional, deve satisfazer as seguintes condições: **(a)** ter lugar em face de decisão que altera expectativa normativa-judicial consolidada e, portanto, cria regra nova; **(b)** mostra-se necessária para proteger a confiança legítima que resultou na prática de atos com respaldo em autoridade aparente; **(c)** observa a boa-fé objetiva enquanto princípio geral de direito norteador das decisões judiciais e **(d)** preserva direitos fundamentais do contribuinte contra o Estado.

Não é o caso. Destaco, em arremate, minha convicção de que o argumento consequencialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial. A adoção da medida deve, ao contrário, estar calcado na – e legitimada pela – deontologia extraída da própria Constituição. Nessa ordem de ideias, longe de ostentar caráter discricionário ou traduzir arbítrio da Suprema Corte, a atribuição de efeitos prospectivos resulta, quando verificadas as condições que a exigem, do dever, inerente à jurisdição, de assegurar a melhor harmonização possível entre o império do direito, de um lado, e, de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Conclusão

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 em que teve início a vigência da **EC nº 33/2001,** reputar indevidos os recolhimentos assim efetivados pela autora, **observada a prescrição quinquenal** (**arts. 168, I, do CTN e 3º da LC nº 118/2003**), bem como a inversão dos ônus sucumbenciais.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Para definição da **tese de repercussão geral,** proponho o seguinte texto:

> **"A adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI não foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que instituiu, no art. 149, III, "a", da CF, rol taxativo de possíveis bases de cálculo da exação."**

Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por esta Suprema Corte, se aplica o **art. 1.039 do CPC** .

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00