

CONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO CUSTEIO DO SEBRAE À LUZ DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N° 33/2001 E DOS TERMOS DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 603624

Edvaldo Nilo de Almeida

Email: edvaldonalmeida@yahoo.com.br Doutorando em Direito Público pela PUC/SP. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Planejamento Tributário (FTE). Procurador do Distrito Federal (2009-atual). Procurador da Fazenda do Distrito Federal no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal - TARF/DF (2019-atual).

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é demonstrar que a alteração constitucional promovida pela edição da Emenda Constitucional n.º 33/2001 não comprometeu a constitucionalidade da exigibilidade da contribuição destinada ao SEBRAE. Para tanto, o estudo faz a análise do Recurso Extraordinário n.º 603624, sob a ótica dos propósitos constitucionais de preservação da ordem econômica, concluindo que a interpretação restritiva sugerida, se admitida, além de limitar inconstitucionalmente a competência tributária da União, comprometerá outras contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais.

Palavras-chave: Emenda Constitucional n.º 33/2001; Constitucionalidade; Contribuição destinada ao Sebrae; RE n.º 603624; STF; Preservação da Ordem Econômica.

ABSTRACT

The scope of the present study is to demonstrate that the Constitutional Amendment No. 33/2001 changes did not compromise the constitutionality of contributions to Sebrae. The study analyzes a concrete case, The Constitutional Appeal No. 603624, and the constitutional purposes of preserving the economic order. The conclusion is that the restrictive interpretation suggested in the appeal limits the tax jurisdiction of the State and affects other contributions.

Keywords: Constitutional Amendment No.33/2001; Constitutionality; contributions to Sebrae; Constitutional Appeal No. 603624; STF, Purposes of Preserving the Economic Order.

1 INTRODUÇÃO

As contribuições destinadas ao custeio do SEBRAE, instituídas pela lei n° 8.029, de 12 de abril de 1990, são reconhecidas como contribuições de intervenção no domínio econômico

Edvaldo Nilo de Almeida

– CIDE, que tem por finalidade a preservação da ordem econômica e o tratamento privilegiado às pequenas e microempresas.

Nesse rumo, como espécie tributária de tal natureza, as contribuições destinadas ao custeio do SEBRAE se sujeitam ao regime do art. 149 da CF. Desse modo, o objetivo desse artigo é demonstrar que a alteração constitucional promovida pela edição da EC n. 33/2001 não comprometeu a constitucionalidade da exigibilidade da contribuição destinada ao SEBRAE, por estabelecer hipóteses exemplificativas em que as contribuições instituídas poderão incidir sobre a novel base de cálculo estabelecida.

Nesse sentido, demonstrar-se-á que a interpretação proposta no Recurso Extraordinário n° 603624 não é razoável sob o ponto de vista histórico, semântico ou hermenêutico, além de contrariar os propósitos constitucionais de preservação da ordem econômica, vez que a interpretação restritiva sugerida no recurso sob análise, se admitida, além de limitar e muito a competência tributária da União, afetará substancialmente outras contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais apuradas sobre a mesma base de cálculo.

Assim sendo, passa-se a responder com maior profundidade os seguintes questionamentos: (i) é constitucional a contribuição ao SEBRAE?; (ii) a Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, restringe taxativamente a materialidade e a base de cálculo das contribuições de intervenção do domínio econômico?; (iii) a superposição de bases de cálculo entre contribuições interventivas e as de seguridade social deve se limitar ao faturamento e receita bruta após a Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001?; (iv) no caso de o STF entender pela inconstitucionalidade da superposição de bases de cálculo entre contribuições interventivas e as de seguridade social, existem outras contribuições que também deverão ser declaradas inconstitucionais?

2 BREVE HISTÓRICO PROCESSUAL DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 603624.

A presente análise e manifestação perpassa os termos do Recurso Extraordinário n° 603.624, manejado por FIAÇÃO SÃO BENTO S/A com o propósito de afastar a exigibilidade da contribuição destinada ao SEBRAE, instituída pela lei n° 8.029, de 12 de abril de 1990, na

Edvaldo Nilo de Almeida

redação dada pela lei n° 8.154 de 28 de dezembro de 1990, após o dia 12 de dezembro de 2001, em razão da entrada em vigor da Emenda Constitucional n° 33/2001, que alterou a redação do art. 149, § 2º, da Constituição Federal. A pretensão da referida empresa exposta na petição inicial que originou o referido processo se amparou, basicamente, nos seguintes argumentos: a) que a contribuição tributária destinada ao custeio do SEBRAE, segundo entendimento do STF, tem natureza de intervenção no domínio econômico, com fundamento no artigo 149 da CF; b) que em dezembro de 2001 a Emenda Constitucional n. 033/2001 alterou a redação do artigo 149, § 2º da CF e estabeleceu novas técnicas de validação e imposição para as contribuições em questão, de forma que, a partir dessa alteração, as contribuições de intervenção no domínio econômico não poderiam mais ter como base de cálculo a folha de salários das empresas, mas sim o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação.

Examinada a matéria em primeira instância, o pleito foi julgado improcedente, reconhecendo constitucional a exigibilidade da contribuição destinada ao SEBRAE, mesmo após a vigência da EC 33/2001. Por sua vez, apreciada a Apelação Cível n° 2008.72.14.000311-8, a Segunda Turma do Egrégio TRF da 4ª Região, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento, em acórdão que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE APEX -ABDI. ART. 149 DA CF. ALTERAÇÃO PELA EC N°33/01. FUNDAMENTO DE VALIDADE MANTIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. A EC n. 33/01, ao incluir o inciso III no § 2º do art. 149 da CF e explicitar determinadas bases de cálculo para as contribuições de intervenção no domínio econômico, não o fez de forma taxativa, não retirando o fundamento de validade da contribuição ao SEBRAE -APEX - ABOI, a qual, para consecução de desígnios constitucionais estabelecidos no art. 170 da CF, utiliza como base econômica a folha de pagamento das empresas. 2. Honorários advocatícios fixados em 10 % sobre o valor da causa, distribuídos, pro rata, em favor das rés.

Irresignada com o desfecho do processo, a empresa manejou, então, diante da Suprema Corte, o RE em referência. O expediente encontra-se sob a relatoria da Ministra Rosa Weber. Em 22/10/2010, o Plenário do Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional, assim decidindo:

“Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso”.

Resta, portanto, pendente de decisão definitiva o recurso em comento.

Edvaldo Nilo de Almeida

3 DA NATUREZA JURÍDICA DAS ENTIDADES INTEGRANTES DO SISTEMA “S”.

As entidades integrantes do chamado “Sistema S” detêm características peculiares e ocupam posição especial no sistema jurídico brasileiro. Quanto à natureza jurídica *stricto sensu* das entidades que atuam em cooperação governamental, são pessoas jurídicas de direito privado, imbuídas do exercício de atividades de interesse público, relacionadas, em sua maioria, ao ensino profissionalizante.

Analisadas à luz das disposições contidas no artigo 44 do Código Civil Brasileiro, por eliminação, aproximam-se das definições relativas às associações, entendidas como a “união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. Não guardam, contudo, todas as características inerentes a tais organizações, pelo que não podem ser entendidas como associações puras. Sua constituição, por exemplo, depende da edição de lei, contrariando a regra geral das associações disposta no Código Civil:

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Vistas sob as lentes do Direito Administrativo, os serviços sociais autônomos classificam-se como entidades paraestatais sem fins lucrativos, destinadas à realização de atividades de assistência ou ensino a determinadas categorias sociais ou grupos profissionais. Com formatação *sui generis*, portanto, as entidades do “Sistema S” são compreendidas como entes paraestatais, não integrando a estrutura da Administração Pública, seja direta (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou indireta (autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas). Constituem, pois, organismos que atuam ao lado do Estado, como agentes de cooperação. Nas palavras de Marçal Justen Filho (JUSTEN FILHO, 2014, p. 235):

“Entidade paraestatal ou serviço social autônomo é uma pessoa jurídica de direito privado criado por lei para, atuando sem submissão à Administração Pública, promover o atendimento de necessidades assistenciais e educacionais de certos setores empresariais ou categorias profissionais, que arcam com sua manutenção mediante contribuições compulsórias”.

As leis que autorizaram a criação dessas entidades tiveram como objetivo primordial a colaboração, conferindo às mesmas ampla autonomia, inclusive frente ao Poder Público.

Edvaldo Nilo de Almeida

Como assevera Maria Sylvia Zanella Di Pietro (DI PIETRO, 2014, p. 574), o Estado, no ato de criação dos serviços sociais autônomos, visou incentivar a iniciativa privada. No entanto, ainda que sejam entidades de direito privado que gozam de autonomia, por suas características e proximidade com os entes da Administração Pública, as entidades do chamado “Sistema S” estão sujeitas a certas normas de direito público, especialmente às normas de controle, tais quais a obrigação de prestação de contas ao Tribunal de Contas da União.

Decerto, o que se denota da análise de suas características fundamentais é que o “Sistema S” compreende um conjunto de entidades privadas ligadas ao setor produtivo brasileiro, atuando na realização de atividades de utilidade pública, tendentes a fomentar e proporcionar o progresso nacional. Nesse sentido, compõem o Sistema “S” o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAT, SENAR, SEBRAE, SESCOOP, ABDI, APEX e ANATER.

Especificamente em relação ao SEBRAE, registre-se a notoriedade de seus serviços, sendo essa uma instituição de referência, amplamente conhecida pela sociedade brasileira.

4 DO HISTÓRICO DA CONSTITUIÇÃO E ATUAÇÃO DO SEBRAE.

O SEBRAE existe como instituição desde 1972, quando, por iniciativa do BNDE e do Ministério do Planejamento, foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa (Cebrae), vinculado à Administração Pública Federal. Dois anos depois, em 1974, o Cebrae já contava com 230 colaboradores, e estava presente em 19 estados (SEBRAE, 2019). Em 9 de outubro de 1990, o Cebrae foi transformado em SEBRAE por meio da Lei n° 8.029/90, regulamentada pelo Decreto n° 99.570. Nos termos do citado Decreto, a entidade desvinculou-se da administração pública e transformou-se em serviço social autônomo, como especifica seu artigo 1°:

Art. 1° Fica desvinculado da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae) e transformado em serviço social autônomo.

Parágrafo único. O Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), passa a denominar-se Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

Desde então, a entidade ampliou sua estrutura de atendimento para todos os estados do país, capacitou inúmeras pessoas e ajudou na criação e desenvolvimento de milhares de micro e

Edvaldo Nilo de Almeida

pequenos negócios. Atualmente, o SEBRAE tem atuação em todos os estados do território nacional, sendo instituição de notório reconhecimento, dada a relevância da promoção da competitividade e do desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte. Entre suas diversas formas de atuação, destacam-se (SEBRAE, 2019):

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) é uma entidade privada sem fins lucrativos. É um agente de capacitação e de promoção do desenvolvimento, criado para dar apoio aos pequenos negócios de todo o país. Desde 1972, trabalha para estimular o empreendedorismo e possibilitar a competitividade e a sustentabilidade dos empreendimentos de micro e pequeno porte.

(...)

O Sebrae Nacional é responsável pelo direcionamento estratégico do sistema, definindo diretrizes e prioridades de atuação. As unidades estaduais desenvolvem ações de acordo com a realidade regional e as diretrizes nacionais. Em todo o país, mais de 5 mil colaboradores diretos e cerca de 8 mil consultores e instrutores credenciados trabalham para transmitir conhecimento para quem tem ou deseja abrir um negócio.

O Sebrae é agente de capacitação e de promoção do desenvolvimento, mas não é uma instituição financeira, por isso não empresta dinheiro. Articula (junto aos bancos, cooperativas de crédito e instituições de microcrédito) a criação de produtos financeiros adequados às necessidades do segmento. Também orienta os empreendedores para que o acesso ao crédito seja, de fato, um instrumento de melhoria do negócio.

Trata-se, portanto, de entidade que possui atuação diferenciada e peculiar entre todas as entidades que integram os serviços sociais autônomos. É uma instituição privada sem fins lucrativos, criada para dar apoio aos pequenos negócios de todo o país, tendo como finalidade a capacitação e a promoção do desenvolvimento desses. Conforme previsão de seu estatuto social, os objetivos do SEBRAE estão assim definidos:

Art. 5º - O SEBRAE tem por objetivo fomentar o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnica das microempresas e das empresas de pequeno porte industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, notadamente nos campos da economia, administração, finanças e legislação; da facilitação do acesso ao crédito; da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização daquelas empresas; da ciência, tecnologia e meio ambiente; da capacitação gerencial e da assistência social, em consonância com as políticas nacionais de desenvolvimento.

Destaque-se o relevante papel do empreendedorismo no crescimento econômico moderno, representando essas instituições a base da economia nacional. Além de sua importância, esse segmento específico se depara com as maiores dificuldades quando de seu estabelecimento junto ao mercado. Nesse sentido, é de fundamental importância o trabalho realizado pelo SEBRAE no fomento e capacitação dos pequenos negócios, responsáveis por parcela considerável da produção nacional, bem como da formação de empregos no país.

Edvaldo Nilo de Almeida

Impende destacar que o SEBRAE, no fomento dos pequenos negócios, atua perante todos os segmentos de negócio, de modo pulverizado, para promover o atendimento global dos pequenos empreendedores:

“Quais os setores atendidos pelo Sebrae?

Indústria

O Sebrae desenvolve ações coletivas com pequenos negócios industriais, reunidos em arranjos produtivos locais, núcleos setoriais, encadeamentos com grandes empresas e outras formas de cooperação.

São atendidos diversos setores, como têxtil e confecção, madeira e móveis, alimentos e bebidas industrializados, biotecnologia, construção civil, cosméticos, couro e calçados, eletroeletrônicos, gemas e joias, indústrias gráficas, metal-mecânico, olaria e cerâmica, pedras e rochas ornamentais, petróleo e gás, plástico, químico, tecnologia da informação, brinquedos, equipamentos médico-odontológico-hospitalares, fármacos, papel e papelão.

Comércio e Serviços

O Sebrae atua na capacitação dos empresários e na integração cooperativa que proporcionam qualificação, modernização e aumento da competitividade de polos e redes de pequenos empreendimentos comerciais com interesses comuns. Essa estratégia de apoio contempla diversos segmentos do setor, como redes de pequenas mercearias e mercados, farmácias e centros gastronômicos.

Além dos segmentos tradicionais do comércio, o Sebrae incentiva setores com potencial emergente e aposta no desenvolvimento de novos negócios e formatos comerciais. É o caso do turismo, do artesanato e da economia criativa.

O setor de serviços caracteriza-se pela grande participação na geração de empregos e na influência à competitividade dos demais setores, pois congrega uma diversidade de segmentos que vai desde empresas de logística até serviços técnicos especializados.

Agronegócio

A atuação do Sebrae no agronegócio prioriza o atendimento coletivo de empreendedores rurais, com enfoque na profissionalização da gestão das empresas cujas atividades se concentram no campo. O objetivo é elevar a cooperação, a produtividade, a competitividade, a qualidade dos produtos e o acesso aos mercados”.

Com a criação e incentivo ao SEBRAE, o principal objetivo do Poder Público foi, portanto, contemplar o acesso, aos micro e pequenos empresários, à capacitações e incentivos, com a finalidade de garantir a formação, manutenção e profissionalização de seus negócios. A maior preocupação do setor governamental é com o fortalecimento do mercado, de modo a garantir o progresso do país, e a ampliação dos postos de trabalho.

5 DO FINANCIAMENTO DO SEBRAE E DO RECONHECIMENTO DA LEGALIDADE DO REPASSE.

O custeio dos serviços sociais autônomos é garantido pelo Poder Público, através de fontes de receitas públicas específicas, sem prejuízo daquelas obtidas por arrecadação própria. Quanto às características desse financiamento, se posiciona Maria Sylvia Zanella di Pietro (DI PIETRO, 2000, p. 401):

Edvaldo Nilo de Almeida

“Estas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado); **exatamente por isso, são incentivadas pelo poder público. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviço público.** Por outras palavras, a participação do Estado, no ato de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, mediante subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições parafiscais destinadas especificamente a essa finalidade. Não se trata de atividade que incumbisse ao Estado, como serviço público, e que ele transferisse para outra pessoa jurídica, por meio do instrumento da descentralização. Trata-se, isto sim, de atividade privada de interesse público que o Estado resolveu incentivar e subvencionar”.

De igual modo, há muito o Judiciário reconhece o custeio das entidades do “Sistema S” por recursos públicos, como se observa do trecho de trecho do julgamento do RE 789874, a seguir destacado:

As entidades do Sistema S são patrocinadas por recursos recolhidos do setor produtivo beneficiado, tendo recebido inegável autonomia administrativa e, embora se submetam à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU), ela se limita formalmente apenas ao controle finalístico da aplicação dos recursos recebidos. Essas entidades dedicam-se a atividades privadas de interesse coletivo, atuam em regime de colaboração com o poder público, possuem patrimônio e receitas próprias e têm prerrogativa de autogestão de seus recursos, inclusive na elaboração de orçamentos.

(STF, Plenário, Recurso Extraordinário (RE) 789874, Relator: MIN. TEORI ZAVASCKI, 20.08.2014)

Assim, o financiamento do “Sistema S” ocorre pela cobrança compulsória de contribuição normalmente incidente sobre a folha de pagamento de salários de empresas. O produto arrecadado, embora de natureza tributária, é gerido pelas entidades vinculadas ao sistema, sendo aplicado de acordo com o que regem seus respectivos estatutos. Especificamente quanto ao SEBRAE, a Lei nº 8.029/90 instituiu um adicional às alíquotas das contribuições destinadas ao SESI/SENAI e SESC/SENAC, como forma de custeio da entidade, nos seguintes termos:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.080, de 2004)

a) um décimo por cento no exercício de 1991; (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

b) dois décimos por cento em 1992; e (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

c) três décimos por cento a partir de 1993. (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.080, de 2004)

Edvaldo Nilo de Almeida

Desde a oportunidade da instituição da contribuição de custeio do SEBRAE, muito se falou acerca de sua constitucionalidade que, no entendimento de parcela do mercado, havia sido afastada em virtude de não ter sido observada a edição de Lei Complementar para seu estabelecimento. Outro argumento utilizado pelos contribuintes quando da contestação dos pagamentos compulsórios destinados ao SEBRAE consistia no fato de o tributo, supostamente, ter natureza de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Em razão de parte desses contribuintes serem empresas de médio e grande porte, alegavam não estar obrigadas ao recolhimento de tais montantes por não serem beneficiárias das atividades desenvolvidas pelo SEBRAE.

Após anos de discussão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 396.266/SC, em 26/11/2003, sob a relatoria do Ilustre Ministro Carlos Velloso, entendeu que a exação constitui uma contribuição de intervenção no domínio econômico e encontra amparo no art. 149 da Constituição Federal. Na oportunidade, a decisão ainda consignou a desnecessidade de instituição da contribuição através da edição de Lei Complementar, restando assim ementada:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. – As contribuições do art. 149, C.F. – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4º. **A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva 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 nº 396266, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26-11-2003, *DJ* 27-02-2004). Grifou-se.

Importa destacar o teor do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso que, entre outras considerações, asseverou:

“Realmente, posto estarem as contribuições do art. 149 da Constituição – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses de categorias profissionais ou econômicas -

Edvaldo Nilo de Almeida

sujeitas à lei complementar do art. 146, m, C.F., isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar.

A contribuição social, que denominamos contribuição nova, relativamente a esta, para a sua instituição é que será observada a técnica da competência residual da União: C. F. , art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A sua instituição, portanto, dependerá de lei complementar.

Todavia, as contribuições do art. 149 da C. F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. O que acontece é que, submetidas à lei complementar do art. 146, m, C. F., são definidas como tributo. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

(...)

A contribuição que estamos cuidando é, na verdade, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do O.L. 2.318, de 1986. **A autora recorrente, pois, tem razão quando afirma que citada contribuição não está incluída no rol do art. 240 do C. F., dado que é ela "totalmente autônoma - e não um adicional", desvinculando-se da contribuição ao SESI-SENAI, SESC-SENAC.**

Não sendo contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas contribuição de intervenção no domínio econômico, a sua instituição está jungida aos princípios gerais da atividade econômica, C.F., arts. 170 a 181. E se o SEBRAE tem por finalidade "planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas Industrial, comercial e tecnológica" (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/90), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. Observe-se, de outro lado, que a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, duas atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes).

(...)

Ora, se o texto constitucional impõe que os entes federados dispensem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte para incentivá-las, não é crível que a contribuição instituída em seu benefício seja arcada somente por pessoas jurídicas que se encaixem nessas categorias. **Impondo às mesmas tratamento diferenciado sim, porém mais oneroso que às demais empresas concorrentes, em detrimento das que se pretende ver impulsionadas.**

Caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados" Grifos postos.

Dessa forma, o STF superou os aspectos até então suscitados, pacificando o entendimento de que a natureza jurídica da contribuição destinada ao SEBRAE é de CIDE, com a finalidade de sanear a distorção do segmento, e concretizar os objetivos constitucionais quanto à Ordem Econômica e Financeira. Ademais, asseverou a legitimidade do processo legislativo responsável por sua instituição, afirmando que a hipótese prescindia da edição de lei complementar específica. Relativamente à imposição de contribuições, cumpre destacar que a Constituição Federal reservou à União a competência privativa para a instituição de tais espécies tributárias. Nos termos do art. 149 da Carta Magna, somente a Administração Federal pode instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, confira-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento

Edvaldo Nilo de Almeida

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.

No caso concreto, tratando-se de uma contribuição autônoma, de intervenção no domínio econômico, a natureza é compulsória a todas as empresas, independente do seu porte (micro, pequenas, médias ou grandes) ou de sua atividade econômica, conforme entendimento do STF acima indicado.

Impende destacar que, ao contrário do é sustentado por aqueles que questionam a exigibilidade da contribuição, existe contraprestação do SEBRAE em relação a todos contribuintes, ainda que de forma mediata. De modo geral, todas as empresas, de qualquer porte, usufruem indiretamente ou podem usufruir diretamente dos benefícios dos serviços prestados pela entidade à sociedade. Ou seja, ainda que a contraprestação não se constitua critério essencial à validade da CIDE, no caso concreto, nem mesmo a falta desse requisito poderia ser aventada, já que as atividades do SEBRAE, notadamente, alcançam todos os membros integrantes do mercado brasileiro. Diante das considerações tecidas, resta esclarecido que o meio de custeio do SEBRAE foi reconhecido pelo STF como sendo CIDE, nos moldes aqui apresentados.

6 DAS CARACTERÍSTICAS INERENTES À CIDE E DO REGIME JURÍDICO DO ART. 149 DA CF/88.

O reconhecimento da natureza da contribuição destinada à manutenção das atividades do SEBRAE não foi capaz de fulminar outras teses jurídicas que se prestam a questionar a validade do referido pagamento. Superadas as questões já reportadas, inaugurou-se uma verdadeira celeuma quanto à sua constitucionalidade, agora considerando o teor da Emenda Constitucional n° 33/2001. O instrumento legislativo mencionado introduziu o § 2º do art. 149 da CF, nos seguintes termos:

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

[...]

III – *poderão* ter alíquotas:

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

Edvaldo Nilo de Almeida

Diante da superficial interpretação do comando normativo, muitas empresas passaram a entender que a contribuição ao SEBRAE seria inconstitucional, sob o argumento de que o rol de possibilidades para definição da base de cálculo insculpido na referida emenda estaria revestido de caráter taxativo. Ou seja, as contribuições atribuídas ao SEBRAE, de natureza “*ad valorem*”, somente poderiam incidir sobre o faturamento, a receita bruta, ou o valor da operação, no caso de importação. Desta forma, restaria afastada a possibilidade de aplicação do comando à folha de pagamento, fulminando assim a previsão da Lei nº 8.029/1990.

Ocorre que a teoria suscitada parece não se estabelecer sobre fundamentos jurídicos válidos, além de contrariar diretamente os princípios da ordem econômica estabelecidos na Constituição Federal. Como se passa a demonstrar, é isso o que registra a doutrina amplamente majoritária e a jurisprudência.

Inicialmente, imperioso compreender as características do tributo sob análise, de modo a garantir a compreensão de todo o contexto relacionado à sua instituição e cobrança. Nessa senda, convém destacar que, quando da edição da CF/88, o legislador constituinte definiu a competência para a instituição das contribuições, superando as dúvidas que pairavam sobre a sua natureza tributária. Assim, de acordo com o texto constitucional, o sistema tributário nacional passou a dispor de cinco inconfundíveis espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições. O Supremo Tribunal Federal, em pelo menos duas oportunidades, já se pronunciou a respeito da matéria, sustentando a natureza jurídica tributária das contribuições:

“Constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa (‘Natureza tributária da contribuição do FGTS’, RDA 112/27, RDP 17/35). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Essas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição”.
(STF, Plenário, REExt nº 138.284-8-CE, Rel. Min. Carlos Mário da Silva Velloso, DJ de 01.07.92.).
Grifou-se.

“De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias econômicas.** (...)”

No tocante às contribuições sociais (...) não só as referidas no artigo 149 (...) têm natureza tributária, (...) mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso II do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade como disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras

Edvaldo Nilo de Almeida

fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais”.

(STF, Pleno, Rext nº146.733-9-SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 12-3-93, Resolução do Senado Federal nº 11, de 12-4-95). Grifou-se.

O entendimento supra tem prevalência tanto na doutrina como na jurisprudência, que, historicamente, reitera que o regime jurídico das contribuições se compatibiliza com o conceito de tributo. Assim explica Paulo Ayres Barreto (BARRETO, 2011, p. 264):

“As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetido”. Grifo posto.

As contribuições, portanto, são espécies tributárias, que se diferenciam, por suas características, das demais obrigações compulsórias imputadas pelo Poder Público aos seus administrados. São, portanto, tributos por constituírem prestações pecuniárias compulsórias, previstas em lei, que se ajustam às características descritas pelo artigo 3º do CTN, que assim determina:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nessa senda, não bastasse a Constituição Federal de 1988 incluir as contribuições sob enfoque no capítulo relativo ao sistema tributário nacional, não ensejando dúvida acerca de sua natureza tributária, resta indubitável, ainda, que essa espécie se amolda à definição de tributo expressa no ordenamento jurídico. Ao comparar o disposto no artigo 3º do CTN, com os elementos que cercam as contribuições, Leandro Paulsen (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.23) conclui:

“De fato, as contribuições especiais são prestações pecuniárias *compulsórias*, pois se originam da mera ocorrência do fato impositivo, independentemente da vontade do sujeito passivo: como todos os demais tributos, correspondem a obrigações *heterônomas*. São (ou ao menos devem ser) instituídas em lei. E devem ser cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, dado ser inconcebível que a sua cobrança dependa do alvedrio das autoridades administrativas”.

Diante deste cenário, reconhecida sua natureza jurídica, a doutrina passou a melhor interpretar esse instrumento tributário, como se observa das lições de Silvio Aparecido Crepaldi (CREPALDI, 2011, p. 48), que assim considerou:

“A característica viabilizadora da natureza jurídica específica das contribuições sociais, parafiscais ou especiais é o fato de o produto da arrecadação destes tributos estar vinculado a determinados

Edvaldo Nilo de Almeida

fins de interesse público, na Administração direta ou indireta, ou na atividade de entes que colaboram com a Administração”.

A respeito de cada uma das contribuições de possível imposição pela União, esclarece Daniel Bellan (BELLAN, 2002, p. 16):

“Desta forma, as contribuições sociais são um instrumento de atuação da União na área social, as CIDEs um instrumento de atuação na área econômica e, finalmente, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas um instrumento da atuação da União nas áreas de interesses das respectivas categorias”

Contribui ainda a doutrina de Helenilson Pontes (PONTES, 2002, p. 142):

A CIDE é tributo que deve ser criado a favor do mercado, como instrumento de atuação da União federal para implementar e melhorar as condições de funcionamento do mercado, maximizando os objetivos norteadores da atividade econômica expressos no artigo 170 da Carta quando o mercado manifestar a necessidade de um tributo regulatório que retire ou diminua as distorções nele existentes, segundo parâmetros da ordem jurídica da economia, inscritos nos princípios diretores da ordem econômica (art. 170) e não segundo a discricionária avaliação do governante”.

Dois elementos, em especial, diferenciam as contribuições sob análise dos demais tributos, quais sejam, suas hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atuação estatal e as suas finalidades estatais específicas. Decerto, a lei de incidência da contribuição especial deve indicar, obrigatoriamente, a finalidade para a qual se impõe a medida tributária e a modificação dessa finalidade compromete a própria contribuição especial, pois tal característica é inerente a essa espécie de tributo. Nas palavras de Leandro Paulsen (PAULSEN; VELLOSO, 2012, p. 43):

“Não se deve confundir a finalidade que caracteriza a contribuição e autoriza a sua cobrança com a destinação efetiva dos recursos, no mundo dos fatos, para aquele fim. A finalidade ou destinação legal é requisito inafastável para a caracterização da contribuição; a destinação no plano fático é questão de Direito Financeiro, cuja inobservância pode gerar a penalização dos responsáveis, mas não a invalidade do tributo”

Assim, a finalidade configura a intenção perseguida pelo legislador constituinte, contudo, o caráter finalístico das *contribuições sociais* não garante a destinação do produto de arrecadação das mesmas à finalidade adequada. A propósito, vale conferir precisa distinção realizada por Alvim (ALVIM, 2008, p. 104):

“Apesar de a finalidade e destinação das contribuições serem temas intrincados, não são expressões sinônimas. A finalidade é o objetivo almejado pelo legislador constituinte, enquanto a destinação é o direcionamento dado à receita das contribuições pela lei orçamentária e pelo administrador para alcançar o fim constitucional”.

No estudo das contribuições sob análise, convém ainda rememorar a função dos tributos. Via de regra, tais instrumentos têm como objetivo garantir a arrecadação de fundos aos cofres

Edvaldo Nilo de Almeida

públicos, a fim de viabilizar a realização de políticas públicas que tutelem os interesses difusos e coletivos da sociedade. Ocorre que, eventualmente, são criados tributos que não se destinam à atividade arrecadatória do Estado, desempenhando outras atividades também voltadas ao atendimento dos interesses públicos. Entre tais funções, destaca-se a parafiscalidade, que compreende a imposição de obrigações tributárias voltadas ao custeio de entidades distintas da Administração Pública, que tenham atribuições específicas de interesse público.

De tal modo, as contribuições tributárias analisadas no presente estudo tratam-se, portanto, de obrigações instituídas para viabilizar a execução de atividades de utilidade pública, por entidades de direito privado. Nesse grupo se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Com efeito, o real objetivo da instituição das contribuições é intervir na respectiva área, conforme demonstra a lição de Greco (GRECO, 2000, p. 135-136), ao afirmar que a CF/88 autoriza a:

“[...] edição de uma lei não porque tenha acontecido algo ou porque exista certo objeto (água ou jazida), mas *para que* se obtenha um resultado [...] um modelo *finalístico* de disciplina da conduta humana e de validação das normas infra-ordenadas, no qual encontramos a qualificação de objetivos (“proteção”, “defesa”), é um modelo fundamentalmente *para que* se atinja algo, implicando visão muito mais *modificadora* da realidade”.

Nessa senda, a CIDE é uma contribuição regulatória utilizada pelo Poder Público como instrumento de implementação de políticas econômicas voltadas ao enfrentamento de determinadas situações que exijam a intervenção da União. Sendo um instrumento interventivo, somente deve ser adotado quando detectada a existência de relevante motivo. Desse modo, a CIDE objetiva concretizar os princípios da ordem econômica previstos no art. 170 da Constituição Federal, dentre os quais se insere o fomento às micro e pequenas empresas, através da concessão de tratamento favorecido às mesmas:

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

(...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Edvaldo Nilo de Almeida

Adicionalmente, também, o artigo 179 da Carta Magna estabelece o dever de que a Administração Pública dispense tratamento privilegiado às empresas de menor porte, confirmando o intuito constitucional de incentivar tal parcela do mercado:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

No caso concreto, resta demonstrado o claro intuito do constituinte de impor ao Estado o esforço para conceder tratamento privilegiado às micro e pequenas empresas. Nesse sentido, o Estado instituiu contribuição a ser recolhida por todas as empresas, de modo a prover recursos para a execução da política de apoio às micro e pequenas empresas, e, assim, garantir o desenvolvimento nacional. Donde se depreende, portanto, que o traço finalístico das contribuições de intervenção no domínio econômico, previsto expressamente no artigo 149 da CF/88, assegura que essa espécie tributária seja o meio que eleito por excelência pelo legislador constituinte para a efetivação dos princípios da ordem econômica previstos no artigo 170 da Carta Magna, na medida em que fornecem os recursos indispensáveis à atuação do Estado.

Cumprе rememorar que as contribuições sob análise não são obrigações pecuniárias devidas pelos beneficiários de um sistema econômico isolado em seu próprio favor, mas sim exações vinculadas a uma finalidade, devidas pelo conjunto de sujeitos passivos com capacidade econômica reconhecida e destacada pelo legislador por este fim. Nesse sentido já decidiu o STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. SEST/SENAT. MICRO E PEQUENA EMPRESA. Esta colenda Corte, no julgamento do RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, consignou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE configura contribuição de intervenção no domínio econômico. Logo, **são insubsistentes as alegações da agravante no sentido de que empresa fora do âmbito de atuação do SEBRAE, por estar vinculada a outro serviço social (SEST/SENAT) ou mesmo por não estar enquadrada como pequena ou microempresa, não pode ser sujeito passivo da referida contribuição.** Precedente: RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF RE 401823 AgR / SC – Ministro Relator Carlos Britto – Primeira Turma – DJ de 11/2/2005) Grifou-se.

Resta, portanto, claramente identificada a natureza jurídica, as finalidades da contribuição sob análise, bem como os seus contribuintes.

Edvaldo Nilo de Almeida

7 DOS REFLEXOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 33/2011 E A NOVA REDAÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO 149 DA CF/88.

Superadas as discussões jurídicas acima expostas, a questão quanto à legitimidade da cobrança, analisa-se, então, a alteração do texto constitucional promovida pela emenda referenciada, especificamente quanto ao artigo 149 da Carta Magna. Diante deste cenário, é questionada a constitucionalidade da contribuição, amparando-se em superficial interpretação da nova redação conferida à norma.

Se admitida a interpretação suscitada no Recurso Extraordinário nº 603624, estará o Judiciário comprometendo o desenvolvimento de um dos principais setores econômicos do país, vez que as contribuições atribuídas ao SEBRAE, de natureza “*ad valorem*”, somente poderiam incidir sobre o faturamento, a receita bruta, ou o valor da operação, no caso de importação, inviabilizando a aplicação do comando disposto de forma expressa na Lei nº 8.029, de 1990.

Muitos são os motivos que conduzem à clara compreensão de que a discussão sobre a não recepção das contribuições atribuídas ao SEBRAE jamais foi a pretensão do constituinte derivado quando da edição da EC n. 033/2001. Inicialmente, destaque-se o teor da Exposição de Motivos do documento sob análise, disponibilizado no Portal Eletrônico da Câmara dos Deputados (Câmara, 2019):

E.M. Nº 509 M/F

Brasília, 27 de julho de 2000

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a anexa Proposta de Emenda Constitucional, que "altera os arts. 148 e 177 da Constituição Federal".

2. **Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tomam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele, que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual.**

3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á construir se implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária.

Respeitosamente,

Pedro Sampaio Maia

Ministro de Estado da Fazenda

Nota-se, pois, o intento da proposta de Emenda Constitucional, que passa ao largo das regras já sedimentadas pela Carta Magna, voltando-se, claramente, ao estabelecimento de alternativas de fomento ao mercado de derivados do petróleo de gás natural. É sabido e

Edvaldo Nilo de Almeida

propagado pelo mercado que a EC nº 33/2001 inovou no ordenamento jurídico brasileiro ao possibilitar a incidência de CIDE sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e derivados e álcool combustível, possibilitando ao legislador ordinário a instituição de leis ordinárias para a criação do tributo.

Assim sendo, percebe-se, de logo, que a teoria suscitada no Recurso Extraordinário em comento não se estabelece sobre fundamentos fáticos válidos. Além disso, também o seu lastro jurídico não se assenta às disposições que integram o ordenamento jurídico brasileiro, contrariando diretamente os princípios da ordem econômica insculpidos na Constituição Federal.

Segundo a tese recursal, o teor da EC n. 33/2001, que promoveu a inclusão do inciso III do parágrafo 2º do art. 149 Constituição Federal, teria determinado a disposição restritiva acerca das bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico, não prevendo a possibilidade de incidência sobre a folha de salários. Assim, segundo seus fundamentos, a referida Emenda teria fulminado juridicamente a contribuição ao SEBRAE.

Nesse sentido, impende destacar que as orientações da hermenêutica jurídica conduzem ao claríssimo entendimento de que as normas devem ser interpretadas à luz do contexto econômico, político e social retratado à época de sua edição. Apenas, assim, será viável a integração de todos os múltiplos normativos disponíveis no ordenamento jurídico, sobretudo diante das constantes evoluções da sociedade por ele protegida. No caso concreto, a Constituição Federal deve ser analisada como um diploma normativo que exprime a realidade de um contexto histórico, uma ferramenta jurídica que se presta a regular o convívio social.

Nesse sentido, para além do teor de sua redação, a Constituição Federal carrega valores indisponíveis, insculpidos em seus princípios e o teor subjetivo da norma não deve conduzir o intérprete ao alcance da compreensão que lhe convier, mas sim daquela que se coadune com os valores comuns da sociedade, que devem ser os parâmetros da aplicação da norma.

Como leciona Humberto Ávila (ÁVILA, 2013, p. 70-71), deve ser privilegiado o alcance de um procedimento racional de fundamentação, que eleja as medidas jurídicas necessárias ao resguardo dos valores protegidos pela norma. Ou seja, a efetivação do Direito Constitucional

Edvaldo Nilo de Almeida

deve prezar pelo uso do arcabouço principiológico, de modo a alcançar, de modo racional, os propósitos do comando legal.

Especialmente no caso em análise, deve ser ponderado que a interpretação que o recurso pretende encampar contraria os princípios da norma constitucional, não se adequando à melhor técnica hermenêutica. Quanto à adequada interpretação do texto constitucional, convém destacar as considerações do Ministro Luis Roberto Barroso (BARROSO, 2009, p. 126):

“Há consenso entre a generalidade dos autores de que a interpretação, a despeito da pluralidade de elementos que devem ser tomados em consideração, é una. Nenhum método deve ser absolutizado: os diferentes meios empregados ajudam-se uns aos outros, combinando-se e controlando-se reciprocamente. A interpretação se faz a partir do texto da norma (interpretação gramatical), de sua conexão (interpretação sistêmica), de sua finalidade (interpretação teleológica) e de seu processo de criação (interpretação histórica)”.

Nessa toada, a interpretação da modificação trazida à Constituição por força da EC nº 33/2001, à luz de sua interpretação gramatical, sistêmica, econômica e histórica, jamais poderia alcançar, como resultado, a compreensão de que se trata de rol taxativo das hipóteses de incidência do tributo, limitando, assim, a competência conferida à União. É esse o entendimento de Paulo Barros de Carvalho (CARVALHO, 2007, p. 44-45):

“As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico poderão gravar a importação de produtos e serviços, mas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I e II). Poderão ter alíquota ad valorem, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, a). Com apoio nesse dispositivo, a União instituiu o PIS e a COFINS sobre importação de produtos e serviços do exterior, elegendo o valor aduaneiro como base de cálculo (Lei nº 10.865/2004). As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico também poderão ter alíquotas específicas, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, III, b). Serve como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.336/2001, cuja alíquota é um valor pecuniário específico para cada tipo de combustível e a base de cálculo, como regra, é o volume importado ou comercializado. A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, **não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos; o elenco não é taxativo.**

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

De semelhante modo se manifesta a doutrina de Roque Antônio Carrazza (CARRAZA, 2003, p. 520-521) quanto às possibilidades de instituição das citadas contribuições, após a modificação observada no artigo 149 da CF:

Edvaldo Nilo de Almeida

"não declinou, a não ser acidentalmente (v.g.195,I, da CF), quais devem ser suas hipóteses de incidência e bases de cálculo", advertindo, mais adiante, que "as contribuições, ora em exame, não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras matrizes, mas, sim, por suas finalidades. **Parece-nos sustentável que haverá este tipo de tributo sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais. Em razão do exposto, o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender uma destas finalidades, desde que não invada a competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, nem atrepele os direitos fundamentais dos contribuintes**". (Grifos postos).

Importa destacar que a inovação legislativa trata de regra que estabelece alternativas de bases de cálculo para algumas contribuições, não se caracterizando como imposição à adoção de uma base de cálculo determinada em toda e qualquer hipótese inculpada naquele dispositivo. Portanto, o comando normativo indica o verbo "poderão" e não "deverão", cujo conteúdo semântico é exemplificativo e não restritivo.

Nesse sentido, a própria leitura da integralidade do texto fixado no artigo 149 da CF permite a compreensão de que as hipóteses previstas nos incisos do § 2º do referido dispositivo tratam, em verdade, de situações alternativas. Ou seja, a lei determina não ser possível, para a mesma hipótese de incidência, haver tanto a alíquota *ad valorem* quanto a alíquota específica.

Do modo como apresentado no recurso sob análise, restou destacada, tão somente, a redação conferida a uma alínea do artigo, comprometendo a perfeita compreensão de seu teor integral. Há ainda que se ponderar que, na eventual ambiguidade ou inexatidão da norma – o que sequer é o caso da narrativa sob análise –, as normas interpretativas servem a suprir a lacuna identificada. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 1997, p. 73) assevera:

"Segundo a doutrina tradicional, interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica. O intérprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance".

A proposta sugerida na tese recursal consiste em absoluta inovação jurídica, intentando compreensão normativa que contraria todas as regras interpretativas utilizadas na aplicação do Direito. Esclareça-se, ainda, que o art. 149 da CF não foi alterado naquilo que já dispunha, uma vez que o *caput* permaneceu inalterado, mas tão somente complementado por três parágrafos, que trouxeram regras adicionais. Nesse sentido, restou mantida a sua característica quanto à não disposição expressa de suas materialidades. Nesse sentido, Daniel Bellan (BELLAN, 2002, p. 16-17):

Edvaldo Nilo de Almeida

“O aspecto mais importante da análise do artigo 149 da Constituição, contudo, é a constatação de que não há indicação expressa das materialidades que poderão ser escolhidas pelo legislador tributário no momento da instituição de qualquer das três contribuições ali previstas.

De fato, o constituinte não manteve, neste ponto, a postura adotada em relação aos impostos no sentido de discriminar nominalmente todas as materialidades (eventos econômicos reveladores de capacidade contributiva) que poderiam ser oneradas por casa uma das pessoas políticas (artigos 153, 155 e 156).

Esse quadro não foi alterado pela Emenda Constitucional nº 33, como se poderia imaginar. (...)

Como se pode ver, as únicas alterações introduzidas pelo dispositivo foram a criação da imunidade para as receitas de exportação e a restrição da imunidade prevista no § 3º do artigo 155 da Constituição, no tocante aos combustíveis. **Afora estas duas novidades, permaneceu o artigo 149 da Constituição Federal sem uma definição acerca das materialidades que poderão ser oneradas pela CIDE.**”.

Diante de tais considerações, conclui-se que, do ponto de vista econômico, histórico, semântico ou hermenêutico, a modificação promovida pela EC nº 33/2001 não objetivou o estabelecimento de um rol taxativo e obrigatório de bases de cálculo de CIDE, previsto na alínea “a” do inciso III do § 2º do artigo 149. Importa ainda destacar que, seguindo a lógica interpretativa sugerida no RE referenciado, caso se admita a não recepção da contribuição em virtude da nova redação do art. 149, impedindo o uso da folha salarial como base de cálculo de contribuições especiais, igualmente afetadas seriam as contribuições sociais, que se amparam no mesmo comando constitucional. Incluem-se neste grupo, portanto, todas as contribuições à seguridade social, mais especificamente as previdenciárias, RAT/SAT e para terceiros (Incrá, Funrural, Salário-educação, FNDE, dentre outras), que são cobradas tendo por base de cálculo a folha de salários. Neste particular, para melhor compreensão, rememore-se o teor do parágrafo em comento, que assim dispõe:

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

Deste modo, nos termos da tese sustentada no RE, a alteração legislativa determinaria, também, a inexigibilidade de todas as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, proposta que resultaria numa contradição insuperável entre o dispositivo sob análise e os arts. 195 e 240, também da CF/1988:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;**

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Edvaldo Nilo de Almeida

Essa não é uma interpretação razoável e válida, pois, reiterando os termos anteriormente registrados, afronta a compreensão sistêmica do texto constitucional. Resta evidente, portanto, que o propósito da EC n° 33/2001 não consistiu na exclusão da folha de pagamento das empresas como base de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico, mas, tão somente, em estabelecer uma regra para situações específicas. Em verdade, a modificação promovida pela mencionada Emenda Constitucional veio a possibilitar a criação de uma CIDE sobre importação de combustíveis. Tanto o é que as datas de edição da EC em estudo e da lei que instituiu a CIDE-combustíveis (Lei n. 10.336/01) são imediatamente subsequentes, guardando intervalo de apenas 8 dias entre a primeira e a segunda. Para além disso, rememore-se o teor da justificativa da proposta de Emenda, transcrita neste expediente, que demonstra o claríssimo intento do legislador brasileiro.

Por todos os elementos expostos, é de rigor compreender que a interpretação proposta no recurso em análise não se ajusta, em nenhuma hipótese, ao texto constitucional. Nesse sentido, impende destacar a necessidade de que o intérprete da norma se volte à compreensão global do arcabouço constitucional. Não sendo assim, corre-se o imenso risco de se promover a interpretação literal e rasa de um comando, contrariando outras disposições constitucionais.

Decerto, o caso sob análise se ampara em robustos elementos que comprovam a constitucionalidade da contribuição especial atribuída ao SEBRAE, que tem por finalidade o resguardo de interesses sociais indisponíveis. Assim, seja pela análise principiológica, seja pelo bom uso da técnica interpretativa, não há como alcançar a compreensão sugerida no recurso extraordinário em referência, a qual se revela destituída de suficiente fundamento jurídico.

7.1 Da doutrina de paulo roberto lyrio pimenta e do fundamento doutrinário equivocado do recurso extraordinário n.º 603624.

Ainda em relação às análises promovidas nesta oportunidade, importa mencionar que a tese originariamente sustentada pela Fiação São Bento na petição inicial, que, posteriormente, culminou no Recurso Extraordinário n° 603624, fundamenta-se na doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, conduzindo à compreensão de que os ensinamentos do ilustre autor sustentariam suas pretensões.

Edvaldo Nilo de Almeida

Nessa toada, sustentou o recurso extraordinário que as contribuições de intervenção no domínio econômico não poderiam incidir sobre a folha de salários das empresas, uma vez que a alteração constitucional estabeleceu novas técnicas de validação e imposição para as referidas contribuições. Assim, essas somente seriam exigíveis sobre as bases de cálculo previstas no novo dispositivo constitucional.

Ocorre que, ao contrário do que alega a Fiação São Bento, a doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta não fundamenta a tese sustentada no Recurso Extraordinário em comento, porquanto assevera que a alteração legislativa do artigo 149 da Constituição não restringiu suas possibilidades, criando, em verdade, uma modificação parcial do sistema, como se observa de suas próprias palavras (PIMENTA, 2005, p. 76-77):

“Isso significa que o Congresso Nacional adotou, em tais hipóteses, o modelo de validação causal, prevendo a base de cálculo possível, e, por conseguinte, a materialidade, à medida que aquela é uma dimensão desta. **Sendo assim, após o advento da Emenda nº. 33 foram combinadas duas técnicas de validação para as contribuições interventivas, seguindo-se o modelo previsto para as contribuições de seguridade social** (CF, art. 195).

Dentre as bases de cálculo indicadas na letra a do inciso III do § 2º do art. 149, duas já se encontram previstas para as contribuições para a seguridade: a receita bruta e faturamento (CF, art. 195, I, b). **Sendo assim, a Emenda nº 33 admitiu a superposição de bases de cálculo das contribuições interventivas com as contribuições para a seguridade social.**” (Grifou-se)

Em verdade, a doutrina de Lyrio Pimenta, em relação à materialidade da contribuição sob enfoque, limita-se à menção de sua finalidade, de modo que, tal espécie tributária não encontra suas hipóteses de incidência no texto constitucional, entendimento que se contrapõe frontalmente à tese formulada pelo recorrente. Observe-se a lição do doutrinador, *in verbis*:

“O § 2º do art. versa sobre ‘as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo’. Uma interpretação mais apressada deste dispositivo poderia extrair a conclusão de que a Emenda nº 33 não autoriza que o faturamento e a receita bruta constituam bases impositivas das contribuições interventivas, posto que já são as bases impositivas das contribuições para a seguridade social, espécies do gênero ‘contribuições sociais’. Assim, o legislador estaria se referindo, neste particular, às bases de cálculo de tais contribuições, e não às das interventivas. Parece-nos que esta interpretação não merece ser acolhida, porque tais bases de cálculo já estão previstas para essas contribuições na letra b do inciso I do art. 195. Vale dizer, a norma que valida a norma impositiva tributária das contribuições para a seguridade social é aquela construída com base neste enunciado prescritivo. Logo, seria desnecessário o legislador inovar o ordenamento para validar o que já estava no sistema. Não se pode admitir que o legislador quis repetir o que já estava previsto na Constituição. Cabe ressaltar, todavia, que a superposição de bases de cálculo entre as contribuições interventivas e as de seguridade social deve-se limitar a tais hipóteses (faturamento e receita bruta), porque foram as únicas previstas no texto constitucional. **Disso decorre que, após o advento da Emenda em exame, qualquer pressuposto de fato inserido no âmbito da competência tributária da União poderá funcionar como materialidade das contribuições interventivas, observadas as finalidades previstas**

Edvaldo Nilo de Almeida

constitucionalmente. As materialidades não se limitam agora àquelas de art. 153, podendo ser escolhidas outras previstas no art. 195, I, b". (Grifou-se)

E conclui o doutrinador:

"IV. A Emenda nº 33 combinou as técnicas de validação finalista e causal, admitindo a superposição de bases de cálculo entre as contribuições interventivas e as contribuições para a seguridade social indicadas no art. 195, I, b" Grifou-se

Verifica-se, portanto, dos trechos acima transcritos, que, ao contrário do que resta consignado pela Fiação São Bento, a doutrina de Lyrio corrobora com todas as considerações anteriormente consignadas, reconhecendo a legitimidade das contribuições tributárias fundadas no artigo 149 da Constituição Federal, mesmo após as modificações promovidas pela EC nº 33/2001. De modo que, a única fundamentação doutrinária selecionada pelo recorrente para amparar sua manifestação revela a absoluta contradição do documento por ele produzido. Carece, portanto, a pretensão do autor de substrato jurídico que se compatibilize com seus pleitos.

7.2 Da possibilidade de superposição das contribuições tributárias de natureza distinta.

As contribuições de intervenção no domínio econômico não se confundem com as contribuições de natureza social, sendo instrumentos tributários absolutamente distintos. Como apresentado no presente estudo, os instrumentos fundamentam-se em previsões legais distintas e visam o alcance de finalidades distintas. Especificamente quanto as CIDEs, destaque-se sua característica de mitigação da referibilidade típica das contribuições. Nesse sentido, como apresentado alhures, a obrigação tributária se vincula a uma finalidade específica, à luz do que determina da Constituição Federal, não se relacionando, diretamente, ao sujeito passivo, o qual, não necessariamente, será beneficiado pelas medidas interventivas.

Nesse sentido, não há substrato normativo capaz de conduzir à compreensão de que a modificação constitucional estaria a restringir a superposição de tais contribuições, de naturezas manifestamente distintas. Quanto a este aspecto, convém consignar que o texto constitucional foi elaborado com especial cuidado, tratando de especificar as hipóteses de restrição das competências tributárias. Oportunamente, cumpre destacar as considerações tecidas pelo citado Daniel Bellan (BELLAN, 2002, p. 32-33):

"Perceba-se que quando foi a intenção do constituinte estabelecer diretrizes negativas acerca da incidência dos tributos, ele o fez de forma expressa. Isto ocorre, por exemplo, em relação à

Edvaldo Nilo de Almeida

proibição de que para as taxas sejam adotadas bases de cálculo em relação a outras contribuições qualificadas pela finalidade, na denominação utilizada por Marco Aurélio Greco, quando quis o constituinte limitar o campo material de incidência destas exações, fez novamente de forma explícita. É o caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social, as quais, além da previsão genérica contida no artigo 149, tiveram suas materialidades tipificadas no artigo 195 da Constituição federal.

(...)

Por estas razões, entendemos que não há vedação constitucional à instituição de CIDE sobre hipóteses de incidência de impostos estaduais e municipais” Grifo posto.

Diante de tais considerações, então, é possível asseverar que não há restrição normativa à superposição das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições sociais incidentes sobre a mesma base de cálculo.

8 DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE SER MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL

Por algum tempo, prevaleceu-se o entendimento de que as contribuições especiais somente poderiam ser instituídas por lei complementar, nos termos do quanto previsto no artigo 146, III, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

O STF, no entanto, no julgamento do RE 564.901/RJ, DJe de 10 de dezembro de 2009, concluiu pela desnecessidade da edição de Lei Complementar para sua criação. Na oportunidade, restou consignado:

“A remissão do art. 149 da CF/88 ao art. 146, inciso III, diz respeito ao conteúdo, não à forma legislativa válida para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico, ou seja, podem ser criadas por lei ordinária, observadas as prescrições da lei complementar de normas gerais. A lei complementar somente é imprescindível quando se tratar de impostos discriminados, não se aplicando, portanto, às contribuições.”

No já mencionado julgamento do Recurso Extraordinário 396.266, cuja relatoria competiu ao Ministro Carlos Velloso, o Plenário do STF firmou entendimento no sentido de que a CIDE pode ser criadas por lei ordinária. Especificamente em relação ao SEBRAE, o STF também se

Edvaldo Nilo de Almeida

manifestou quando do julgamento do RE 635.682, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

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.

(STF - RE: 635682 RJ, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 25/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 23-05-2013 PUBLIC 24-05-2013)

Nota-se, portanto, que para as contribuições de intervenção no domínio econômico, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes podem ser definidos por lei ordinária da União. Assim, a instituição da CIDE prescinde de lei complementar. Neste caso, a hipótese de incidência tributária não está prevista expressamente na Constituição Federal, devendo o legislador infraconstitucional determinar seu tratamento específico, respeitados os limites de sua competência tributária. Especificamente em relação às CIDEs, é conferida à União a responsabilidade quanto à elaboração dos dispositivos normativos relativos à sua instituição. É, inclusive, o entendimento firmado pelo STF, que, a partir da distinção entre impostos e contribuições, reconheceu a não sujeição dessa última às limitações indicadas no § 2º do artigo 145 da Constituição Federal:

“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 (...)

As considerações aqui registradas têm servido como referência aos julgados recentes da Justiça Federal, que reconhecem que as disposições relativas às contribuições de intervenção no domínio econômico são objeto de lei ordinária:

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. CONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL No 33/2001. RECURSO DESPROVIDO. I – Consoante entendimento pacificado nos tribunais pátrios, a contribuição destinada ao INCRA foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, legitimando, assim, a sua cobrança. II - a exação tributária, a exemplo do que ocorre com a contribuição destinada ao SEBRAE, insere-se no conceito de contribuição de intervenção no domínio econômico, sujeitando-se, destarte, ao regime do artigo 149 da Constituição Federal, não se exigindo lei complementar para a sua instituição. (TRF 3ª Região, SEGUNDA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2199526 - 0023621-83.2013.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL COTRIM GUIMARÃES, julgado em 05/12/2017, e-DJF3 Judicial1 DATA:14/12/2017)

Edvaldo Nilo de Almeida

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA E SEBRAE. EMENDA CONSTITUCIONAL No 33/2001. O Supremo Tribunal Federal reafirmou em diversas oportunidades, a constitucionalidade da contribuição destinada ao SEBRAE, por enquadrá-la como contribuição de intervenção no domínio econômico, de modo que o fato do contribuinte estar desvinculado ao benefício propiciado pela exação não o desobriga de seu recolhimento, nem tampouco importa em qualquer afronta à Constituição Federal. **A Suprema Corte tem decidido que as contribuições previstas no artigo 149, da Constituição Federal devem respeito à Lei Complementar, o que não significa que as contribuições de intervenção no domínio econômico não de ser instituídas por meio desta espécie normativa, exigência essa que apenas se verifica com relação aos impostos residuais (artigo 154, I, CF) e às contribuições sociais novas.** IV - As contribuições destinadas ao SEBRAE e ao INCRA, inserem-se no conceito de contribuição de intervenção do domínio econômico, sujeitando-se ao regime do artigo 149 da Constituição Federal, bem como, tais tributos não foram atingidos pelas alterações promovidas pela Emenda Constitucional no 33/2001. Restando plenamente exigíveis. V - Agravo legal não provido. (TRF 3ª Região, SEGUNDA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 329124 - 0000618-62.2010.4.03.6114, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, julgado em 21/10/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:30/10/2014)

Nesse sentido, entende-se que as hipóteses de incidência e bases de cálculo devem integrar o teor de legislações infraconstitucionais.

8.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico e suas definições instituídas por lei ordinária

Destaque-se, oportunamente, a existência de outras várias contribuições de intervenção do domínio econômico previstas no ordenamento jurídico brasileiro, cuja materialidade e bases de cálculo restaram definidas em leis ordinárias. Tome-se como exemplo a Lei n. 10.336/200, que instituiu a CIDE incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. Cumpre destacar o teor de seu artigo 4º, que assim determina:

Art. 4º A base de cálculo da Cide é a unidade de medida adotada nesta Lei para os produtos de que trata o art. 3º, na importação e na comercialização no mercado interno.

Também o teor da Lei Federal nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a CIDE destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. A redação da lei ordinária determina as hipóteses de incidência do tributo, como se observa do trecho a seguir transcrito:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de

Edvaldo Nilo de Almeida

contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

A Lei nº 10.042/2000, instituidora do Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funntel, determina as condições de seu custeio, que se dá, também, pela cobrança de contribuições tributárias:

Art. 4º Constituem receitas do Fundo:

(...)

III – contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

IV – contribuição de um por cento devida pelas instituições autorizadas na forma da lei, sobre a arrecadação bruta de eventos participativos realizados por meio de ligações telefônicas;

De igual modo, a Lei nº 9.998/2000 institui o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações, e determina:

Art. 6º Constituem receitas do Fundo:

(...)

IV – contribuição de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

Destaque-se, ainda, o teor da Lei nº 10.893/2004, que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, especificando não somente as bases de cálculo, como o próprio fato gerador e suas alíquotas:

Art. 4º O fato gerador do AFRMM é o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro.

Parágrafo único. O AFRMM não incide sobre:

Edvaldo Nilo de Almeida

I - a navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de granéis líquidos, transportadas no âmbito das Regiões Norte e Nordeste; e

II - o frete relativo ao transporte de mercadoria submetida à pena de perdimento.

Art. 5º O AFRMM incide sobre o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro.

§ 1º Para os fins desta Lei, entende-se por remuneração do transporte aquaviário a remuneração para o transporte da carga porto a porto, incluídas todas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração de que trata o § 2º do art. 6º desta Lei, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes.

§ 2º O somatório dos fretes dos conhecimentos de embarque desmembrados não pode ser menor que o frete do conhecimento de embarque que os originou.

Art. 6º O AFRMM será calculado sobre a remuneração do transporte aquaviário, aplicando-se as seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) na navegação de longo curso;

II - 10% (dez por cento) na navegação de cabotagem; e

III - 40% (quarenta por cento) na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste.

§ 1º O conhecimento de embarque é o documento hábil para comprovação do valor da remuneração do transporte aquaviário.

A redação conferida ao Decreto-lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967 também tratou de dispor sobre a receita do Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA:

Art 3º Para custeio da intervenção da União, através do Instituto do Açúcar e do Alcool, na economia canavieira nacional, ficam criadas, na forma prevista no artigo 157, § 9º da Constituição Federal de 25 de janeiro de 1967, as seguintes contribuições:

I - de até NCr\$ 1,57 (um cruzeiro novo e cinquenta e sete centavos) por saco de açúcar de 60 (sessenta) quilos destinados ao consumo interno do País.

II - de até NCr\$ 0,01 (um centavo) de cruzeiro novo por litro de qualquer tipo e graduação destinada ao consumo interno, excluído o álcool anidro para mistura carburante.

Cumpra ainda anotar o teor das previsões legais que amparam outras entidades do próprio “Sistema S”, também custeadas por recursos públicos. Quanto ao SESI, o Decreto-lei nº 9.403 de 25 de junho de 1946 estabelece sua forma de custeio, especificando o que segue:

Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-lei n.º 5.452, de 1 de Maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins.

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de dois por cento (2 %) sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados. O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento da contribuição será aquele sobre o qual deva ser estabelecida a contribuição de previdência devida ao instituto de previdência ou caixa de aposentadoria e pensões, a que o contribuinte esteja filiado.

§ 2º A arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários e também pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados das atividades econômicas não sujeitas ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários. Essa arrecadação será realizada pelas instituições de previdência social conjuntamente com as contribuições que lhes forem devidas.

Edvaldo Nilo de Almeida

Também o normativo jurídico que determinou a criação do Serviço Social do Comércio – SESC, o Decreto – Lei nº 9.853/1946, segue exatamente a mesma técnica, estabelecendo o seguinte:

Art. 3º Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de Maio de 1943), e os demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio dos seus encargos.

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de 2 % (dois por cento) sobre o montante da remuneração paga aos empregados. Servirá de base ao pagamento da contribuição a importância sobre a qual deva ser calculada a quota de previdência pertinente à instituição de aposentadoria e pensões à qual o contribuinte esteja filiado.

§ 2º A arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior, será, feita pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados, juntamente com as contribuições que lhes forem devidas. Caberá às mesmas instituições, a título de indenização por despesas ocorrentes, 1% (um por cento), das importâncias arrecadadas para o Serviço Social do Comércio.

Por todos os elementos apresentados no presente expediente, resta suficientemente esclarecido, portanto, que o âmbito constitucional jamais foi local para o exaurimento da matéria tributária no que diz respeito às hipóteses de incidência e alíquotas das CIDE. Assim, sequer faria sentido entender que o propósito do legislador foi, com a edição da EC nº 33/2001, limitar a exigibilidade da contribuição destinada ao custeio do SEBRAE. Decerto, nem todas as CIDEs acima destacadas têm por base o “faturamento, a receita bruta ou o valor da operação” nem tampouco “o valor aduaneiro” ou, ainda, “a unidade de medida adotada”, que são as bases de cálculo previstas no art. 149, § 2º, III, da Constituição. Nesse contexto, a interpretação literal e rasa do texto constitucional redundaria na inconstitucionalidade de quase todas as CIDEs acima referidas. Logo, não é razoável o acolhimento da tese sustentada no recurso sob análise, seja pela ausência de respaldo jurídico em suas argumentações, seja porque a proposta colide frontalmente com outros dispositivos insculpidos no texto constitucional.

8.2 Das hipóteses trazidas pela emenda constitucional n.º 33/2001 e da distinção entre rol taxativo e exemplificativo no direito.

Como registrado anteriormente, a modificação promovida na Constituição Federal pela EC nº 33/2001 trouxe hipóteses de incidência tributária e de bases de cálculo de contribuições

Edvaldo Nilo de Almeida

sociais, o que não implica na expressa limitação apenas àquelas possibilidades ali consignadas.

Nesse particular, cumpre ressaltar a diferença entre um rol taxativo e exemplificativo. O primeiro, também chamado de rol exaustivo, presta-se a definir uma lista determinada, que esgote totalmente as possibilidades analisadas. Nesta hipótese, a redação não confere qualquer margem às interpretações extensivas. A doutrina jurídica utiliza a expressão do latim *numerus clausus* para tratar de especificações taxativas, termo que significa “número fechado”, “lista taxativa, não exemplificativa”. É inviável, no caso, a adição de novos itens, ou de novas hipóteses.

Como exemplo do *numerus clausus* no universo normativo, destaque-se o teor do art. 24, da Lei 8.666/93, que se refere as hipóteses de dispensa de licitação. A relação taxativa ali insculpida determina que somente naquelas hipóteses enumeradas em seus incisos será possível dispensar a realização do procedimento licitatório.

Doutra banda, como antônimo do primeiro, o rol exemplificativo se presta, tão somente, a listar parte das situações possíveis, de modo a facilitar a compreensão do intérprete. Não esgota a matéria sob análise, permitindo a aplicação do comando a outras hipóteses não listadas. Em regra, os rolos exemplificativos trazem expressões como "dentre outros", "demais hipóteses previstas em lei", "a lei poderá", “poderão” etc. No âmbito da interpretação do Direito Tributário, destaquem-se as lições trazidas por Florence Haret (HARET, 2010, p. 431-462), de grande valia para a interpretação do que seriam disposições normativas taxativas:

“Muito bem. Nessa batalha de significados, **é de conhecimento lógico de todos que, quanto menor for a amplitude semântica dos enunciados positivados na forma de hipótese das listas taxativas, menor será o campo dos objetos possíveis por elas abarcados, o que gera maior precisão ao rol positivado.** Assim, do mesmo jeito que “um indício tanto mais e melhor indica um fato quanto menor número de fatos diferentes indicar”, [11] a lista taxativa tanto mais e melhor prescreve um fato quanto menor número de fatos diferentes indicar. **Por isso mesmo que a boa lista taxativa é aquela que contém em seu rol termos os mais precisos e restritivos possíveis, fechando, desde já, em planos conceituais o âmbito de abrangência da norma posta.** Em planos lingüísticos, falaremos em tipos que perdem em conotação para ganhar em denotação. Em outras palavras, cada item da lista taxativa, pelos nomes que são utilizados para fins de caracterização de seus objetos, pretende diminuir sua extensão ou amplitude conceitual, em planos horizontais ou extensivos, para adquirir especificidade signíca em nível vertical ou intensional, em um processo de enriquecimento semântico”.

Edvaldo Nilo de Almeida

Oportunamente, destaca-se o teor do multicitado § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, após as modificações promovidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001:

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

III - **poderão** ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

Observa-se que o inciso I goza de absoluta clareza em sua redação, determinando o exato alcance da vedação disposta ao fazer constar a expressão “não incidirão”. Por sua vez, o inciso II, por sua vez, confere margem à abertura de hipóteses nas quais haverá contribuição social e contribuição de domínio econômico, pois se vale do vernáculo “também”. Já o inciso III, por fim, faz constar a expressão “poderão”, ou seja, confere uma faculdade ao legislador infraconstitucional para estabelecer as alíquotas de contribuição com as bases indicadas nas alíneas *a* e *b*.

Cumprе anotar que as redações dos incisos I e III foram inseridas pela mesma EC n. 33/2001, contudo, uma é claramente restritiva e outra é claramente ampliativa. Considerando, assim, tanto o cenário da produção normativa, como as orientações acima registradas, não é sequer razoável admitir que a previsão contida no inciso III tenha tido o intuito de estabelecer um rol taxativo, haja vista que seu texto não se propôs a estabelecer tal circunstância. Da análise global da EC em comento, considerando a clareza da redação dos demais incisos, não seria lógico que o legislador deixasse margem à interpretação diversa se seu intuito fosse a limitação sugerida no recurso sob análise. Assim, a interpretação da norma evidencia a proposital distinção dos verbos utilizados nos incisos I e III, o que conduz à clara compreensão de que o comando “poderão” não se presta a restringir as bases de aplicação da contribuição de intervenção no domínio econômico.

A regra em análise, sob essa ótica, trata da imposição de um rol meramente exemplificativo, incapaz de alterar a exigibilidade das contribuições destinadas ao SEBRAE após a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001. É esse, inclusive, o entendimento acolhido pelo TRF 4ª, em julgamento cujo teor segue abaixo destacado:

Edvaldo Nilo de Almeida

A tese invocada na petição inicial não tem sido acolhida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **que vem adotando o entendimento de que o rol previsto no já mencionado art. 149, § 2º, III, a, da Carta Constitucional tem caráter meramente exemplificativo, não esgotando as possibilidades postas ao legislador para a eleição de bases de cálculo sobre as quais as contribuições de intervenção no domínio econômico podem incidir.** (TRF-4 - AG: 50346219020174040000 5034621-90.2017.404.0000, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 07/07/2017).

De igual modo, quanto à redação do inciso III, do artigo 149, os Tribunais pátrios possuem entendimento firme no sentido de que o rol não é *numerus clausus*, mas meramente exemplificativo. Portanto, mesmo após o advento da EC n° 33/2001, a legislação que instituiu a contribuição especial destinada ao SEBRAE, apurada sobre a folha de salários, não padece de inconstitucionalidade superveniente ou não recepção, encontrando respaldo na nova ordem constitucional, uma vez que a alínea "a" do inc. III do §2º do art. 149 é norma constitucional exemplificativa.

9. DOS EVENTUAIS REFLEXOS DA DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 603624.

Outro aspecto a ser considerado em relação à situação jurídica sob análise diz respeito aos reflexos de um eventual provimento do Recurso Extraordinário n° 603.624. Esse resultado, certamente, redundaria em drásticas consequências na estrutura tributária de diversos agentes econômicos, paraestatais e estatais, uma vez que infirmaria a legislação que sustenta várias contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que não possuem base de cálculo prevista de forma expressa na Constituição. Quanto a este aspecto, destaquem-se as considerações doutrinárias a seguir:

A surpresa que poderia advir desta constatação fica atenuada quando se verifica que **a falta de menção expressa à materialidade não é privilégio exclusivo das contribuições previstas no artigo 149.** Com efeito, a inexistência de indicação do fato social que poderá ser colhido pelo legislador como aspecto material da regra-matriz de incidência tributária ocorre também em relação a outros tributos, como os empréstimos compulsórios (artigo 148, I e II), os chamados impostos inominados e as outras fontes de custeio da seguridade social (competência tributária residual da União – artigos 154, I e 195, § 4º, respectivamente) e os impostos extraordinários (artigo 154, II).

Se é verdade, por outro lado, que o artigo 195, I, da Constituição determina as materialidades das contribuições sociais destinadas à seguridade social a serem cobradas pelas empresas (folha de salários, receita ou faturamento e lucro), há outras contribuições sociais, ainda que destinadas à seguridade, que não mereceram tal preocupação por parte do constituinte de 1988. **Este, por exemplo, é o caso do salário-educação, o qual possui como fundamento de validade o próprio artigo 149 da Constituição.** (BELLAN, 2002, p. 17)". Grifou-se.

Edvaldo Nilo de Almeida

À luz de tais considerações, é possível admitir, portanto, que eventual decisão de procedência importará o comprometimento de outros instrumentos tributários atualmente validados pelo ordenamento jurídico brasileiro. Sob esse prisma, pontue-se, por exemplo, que as leis instituidoras do Salário-Educação (Lei n.º 9.424/1996), Incra (Lei n.º 2.613/1995 e Decreto-lei n.º 1.146/1970), SESC (Decreto-lei n.º 9.853/1946), SENAC (Decreto-lei n.º 8.621/1946) e SESCOOP (MP n. 2.168-40/2001) preveem, como hipótese de incidência, expressões de riqueza, incluindo folha de salários. Assim, na hipótese de ser reconhecida a taxatividade do rol previsto no art. 149, § 2º, III, a, da CF, deve ser, conseqüentemente, compreendida a sua não recepção pelo novo texto constitucional, o que determinará a extinção de todos os instrumentos ora relacionados. Rememore-se, ainda, que, caso se admita a inconstitucionalidade da contribuição em virtude da nova redação do art. 149, impedindo o uso da folha salarial como base de cálculo de contribuições especiais, igualmente afetadas seriam as contribuições sociais, que se amparam no mesmo comando constitucional. Incluem-se nesse grupo todas as contribuições à seguridade social, mais especificamente as previdenciárias, RAT/SAT e para terceiros (Incra, Funrural, Salário-educação, FNDE, dentre outras), que são cobradas tendo por base de cálculo a folha de salários.

Nota-se, pois, que a decisão a ser proferida no processo judicial em referência tem potencial de modificar a compreensão acerca de todo o sistema tributário nacional, propagando seus reflexos para dezenas de situações outras não tratadas especificamente naquele expediente.

10 CONCLUSÃO

A contribuição destinada ao custeio do SEBRAE é constitucional, conforme já apreciado pelo próprio STF e a alteração constitucional promovida pela edição da EC n. 33/2001 não comprometeu a validade da exigibilidade da contribuição destinada ao SEBRAE, instituída pela lei n° 8.029, de 12 de abril de 1990, na redação dada pela lei n° 8.154 de 28 de dezembro de 1990, após o dia 12 de dezembro de 2001.

Isso porque sequer foi a pretensão da Emenda Constitucional, como se observa da justificativa de seu projeto, tratando-se de inovação legal voltada a viabilizar a instituição de contribuições

Edvaldo Nilo de Almeida

incidentes sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Como se observa da doutrina e jurisprudência trazidas à baila, não houve restrição à materialidade e a base de cálculo das CIDEs a partir da edição da Emenda n° 33/2001, pois a nova redação conferida ao art. 149, § 2º, da CF estabeleceu hipóteses em que as contribuições instituídas poderão incidir sobre a novel base de cálculo estabelecida no inciso III. A proposição, contudo, não esgota as possibilidades legiferantes, não se tratando de elenco taxativo. A alteração da Constituição instituiu um elenco meramente exemplificativo, como vem entendendo os Tribunais Regionais Federais.

Destaque-se, assim, a existência de outras contribuições previstas em normativos inseridos no ordenamento jurídico brasileiro, as quais têm suas hipóteses de incidência e bases de cálculo insertas em diplomas infraconstitucionais, nem sempre coincidentes com o que consta expressamente do art. 149, § 2º, da Constituição. Como exemplo, têm-se as contribuições de custeio do FUST, FUNTTEL, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, além das contribuições destinadas ao custeio das demais entidades do Sistema S, a exemplo do SESC, SENAC, SESI, SENAI, SESCOOP, SENAR.

Desse modo, a interpretação restritiva sugerida no Recurso Extraordinário n.º 603624, além de não estar em consonância com as melhores técnicas de hermenêutica constitucional, ainda afronta diretamente os princípios da ordem econômica insculpidos na própria Constituição Federal. Destaque-se o previsto nos artigos 170 e 179, que preservam a ordem econômica e o tratamento privilegiado às pequenas e micro empresas, respectivamente. Do modo como propõe o recurso sob análise, a interpretação do novo artigo 149 limitaria a atuação do Estado nos moldes determinados pela própria Constituição Federal, afastando a atuação do legislador infraconstitucional no estabelecimento das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Importa destacar, ainda, que se admitida a lógica interpretativa sugerida no Recurso Extraordinário n.º 603624, para reconhecer a inconstitucionalidade do uso da folha salarial como base de cálculo de contribuições especiais, serão igualmente afetadas as contribuições

Edvaldo Nilo de Almeida

de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais, que se amparam no mesmo comando constitucional.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições Sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ÀVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BARRETO, Paulo Aires. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO FILHO, José. **Manual de Direito Administrativo**. 30ª ed. Atlas, São Paulo, 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido, Guilherme Simões Crepaldi. **Direito Tributário: Teoria e prática**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Editora Atlas, 20ª edição, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**. São Paulo: Dialética, 2000.

HARET, Florence. **Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas**. Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 344 páginas.

PAULSEN, Leandro, VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral - Contribuições em Espécie**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Edvaldo Nilo de Almeida

PONTES, Helenilson Cunha. **Notas sobre o regime-jurídico constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. Vol. 6, 2002.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos; Último acesso em: 15.02.2019.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/o_que_fazemosultimo acesso em 13.02.2019.