

## Opinião: a questão do rol taxativo do artigo 149 da Constituição

A determinação da base de cálculo das contribuições é questão extremamente importante dada a sua repercussão econômica para os contribuintes, bem como a identificação dos limites normativos constitucionais e infralegais que cercam a matéria.

Atualmente, encontram-se pendentes de julgamento, sob o regime da repercussão geral, os recursos extraordinários nº 603.624 e 630.898, ambos tratando da taxatividade do rol de bases econômicas elencadas no art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a” da CF/88, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/01.

Enquanto o RE nº 603.624 trata da (i) legitimidade das contribuições ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI); o RE nº 630.898 tem por objeto a análise da validade da contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).

O artigo 149 da Constituição Federal é o fundamento normativo de validade para instituição, pela União Federal, de três espécies de contribuições: as sociais gerais, as de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Especificamente no que se refere às contribuições acima referidas, o texto constitucional, em sua redação original, diversamente do tratamento conferido aos impostos e às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, não previa um rol de fatos geradores ou bases de cálculo delimitado.

A ausência de rol delimitado de fatos geradores ou bases de cálculo gerava forte insegurança jurídica, já que possibilitava à União Federal instituir contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico sobre quaisquer bases de cálculo, esvaziando a rigorosa repartição de competência tributária entre União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Por conta de tal omissão do texto constitucional, o poder constituinte derivado editou a Emenda Constitucional nº 33, em 11 de dezembro de 2001, por meio da qual se acrescentou ao artigo 149 do texto constitucional o § 2º, inciso III, alínea “a”, que houve por bem estabelecer um rol expresso de bases de cálculo que poderiam ser eleitas pela União Federal para instituir contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico [\[1\]](#).

Após a promulgação da EC nº 33/01, a competência tributária da União Federal restou delimitada: foi concedida à União Federal competência para a instituição de contribuições sociais gerais e de contribuições de intervenção no domínio econômico sobre as seguintes bases de cálculo: (i) faturamento; (ii) receita bruta; (iii) valor da operação; e, (iv) valor aduaneiro [\[2\]](#).

A questão, entretanto, é saber se esse rol de bases de cálculo inserido pela EC nº 33/01 no bojo do artigo 149 do texto constitucional é taxativo ou exemplificativo. Enquanto, os contribuintes sustentam que se trata de rol taxativo; o fisco, por sua vez, argumenta que o rol de bases de cálculo é meramente

---

exemplificativo.

São duas as consequências de se reconhecer a taxatividade do rol de bases de cálculo inseridas na alínea “a”, do inciso III, do §2º, do artigo 149 da CF/88: (i) a revogação tácita das contribuições sociais gerais e CIDE’s que possuam base de cálculo diversa daquelas descritas no indigitado dispositivo e que tenham sido instituídas por veículo infralegal antes do advento da EC nº 33/01 [3]; (ii) o reconhecimento da inconstitucionalidade material das contribuições editadas pós-advento da referida emenda constitucional cujas bases de cálculo não sejam uma daquelas indicadas no artigo 149.

Esta é a celeuma que será decidida pelos recursos extraordinários nº 603.624 e 630.898, o que impactará não só os tributos neles discutidos, mas toda e qualquer contribuição social geral e CIDE que tenha base de cálculo diversa daquelas previstas no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna [4].

A nosso ver, é taxativo o rol de bases de cálculo previsto no texto constitucional, tendo a EC nº 33/01 restringido a esfera de competência tributária da União Federal para a instituição de contribuições sociais gerais e CIDE às quatro grandezas econômicas arroladas pelo artigo 149, a saber: (i) faturamento; (ii) receita bruta; (iii) valor da operação; e (iv) valor aduaneiro.

Não podemos nos olvidar ao fato de que o próprio Supremo Tribunal Federal já exarou, no passado, entendimento expresso no sentido de reconhecer a taxatividade da alínea “a”, do inciso III, do §2º, do artigo 149 da CF/88, confirmando nosso posicionamento. É o que foi decidido nos autos do Recurso Extraordinário nº 559.937, julgado sob o regime da repercussão geral, quando a Suprema Corte, ao reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-importação, manifestou entendimento de que o rol de bases de cálculo previsto no art. 149, §2º, III, “a”, da CF/88, incluído pela EC nº 33/2001, é taxativo [5].

A taxatividade do rol de bases de cálculo previsto no art. 149, §2º, III, “a”, da CF/88 decorre do fato de que “as normas concessivas de competência tributária possuem uma feição negativa ou limitadora. Isso porque, ao autorizarem determinada tributação, vedam o que nelas não se contém”, razão pela qual a EC nº 33/01, “ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas”.

Como bem pontuado pela Corte Suprema, “não cabe à Constituição sugerir, mas outorgar competências e traçar os seus limites”, razão pela qual não é concebível se admitir que o rol de bases de cálculo sob análise seja meramente exemplificativo. Perceba-se que tal posicionamento implicaria o esvaziamento do conteúdo material do dispositivo em análise.

O Ministério Público Federal, inclusive, já apresentou parecer nos autos dos recursos extraordinários nº 603.624 e 630.898, pugnando pelo reconhecimento da taxatividade do rol de bases de cálculo do art. 149, §2º, III, “a” da CF/88 [6].

Após o advento de uma emenda constitucional (ex: EC nº 33/01), somente continuam em vigor as leis que não sejam incompatíveis com a nova ordem constitucional, ou seja, somente é válida a cobrança das contribuições (ex: do INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE, etc.) cujas bases de cálculo coincidam com

---

uma das quatro grandezas econômicas arrolada no artigo 149 §2º, inciso III, alínea “a” incluída.

Seja sob o aspecto temporal (norma posterior revoga norma anterior), relacionado à vigência das normas, ou hierárquico (norma superior revoga norma inferior), atinente à validade das normas, todas as leis que tenham instituído contribuições sociais gerais e CIDE que sejam incompatíveis com o art. 149, §2º, III, “a”, da CF/88, na redação outorgada pela EC nº 33/2001, devem ser consideradas como tacitamente revogadas.

Esperamos que, nos termos do artigo 926 do Código de Processo Civil, o qual prevê o dever dos tribunais de “uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”, o STF julgue os recursos extraordinários nº 603.624 e 630.898 à luz do racional já esposado, pela mesma Corte, nos autos do RE nº 559.937, reconhecendo-se a taxatividade do rol de bases de cálculo descrito na alínea “a”, do inciso III, do §2º, do artigo 149 da CF/88 para as contribuições sociais gerais e CIDE .

---

[1] A EC nº 33/01, todavia, somente fez referência às contribuições sociais gerais e às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE). Por conta disso, é correto afirmar que, mesmo após o advento da EC nº 33/01, não foram indicadas quais as bases de cálculo que podem ser eleitas pela União Federal para instituir as contribuições de intervenção de categorias profissionais, de modo que a competência do referido ente federativo para instituição de tais tributos é ampla, sendo limitada apenas pelo Pacto Federativo.

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

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

III – poderão ter alíquotas:

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

[3] O STF entende que “a antinomia da norma antiga com a Constituição superveniente se resolve na mera revogação da primeira, a cuja declaração não se presta a ação direta”. (Cf. STF, ADI 438, Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 07/02/1992). Inclusive, este mesmo “raciocínio é aplicado quando, por força de emenda à Constituição, a lei ordinária ou complementar anterior se torna incompatível com o texto constitucional modificado” (Cf. STF, ADI 3569, Min. Sepúlveda Pertence, 02/04/2007).

[4] São exemplos de contribuições sociais gerais e CIDE que incidem sobre a folha de salários e que serão impactadas pelo julgamento dos referidos leading cases, as contribuições ao SESC, SENAC, SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE, APEXA, ABDI, dentre outras. Foi justamente a ausência de delimitação do rol de bases de cálculo sobre as quais poderiam ser instituídas tais contribuições que permitiu ao

legislador instituir diversas contribuições sociais gerais e CIDE's sobre a folha de pagamento.

[5] Nos autos do RE nº 559.937, o STF reconheceu, expressamente, que a “utilização do termo ‘poderão’, no referido artigo constitucional, não enuncia simples ‘alternativa de tributação’ em rol meramente exemplificativo. Note-se que o próprio art. 145 da CF, ao falar em competência dos diversos entes políticos para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, também se utiliza do mesmo termo, dizendo que ‘poderão’ instituir tais tributos. Não significa, contudo, que se trate de rol exemplificativo, ou seja, que os entes políticos possam instituir, além daqueles, quaisquer outros tributos que lhes pareçam úteis”.

[6] O Parquet, nos autos do RE nº 603.624 entendeu que “(...) não há mais como prevalecer o entendimento de que lei ordinária, ou até mesmo complementar, possa prever outra modalidade de base de cálculo para a exação, em se tratando de alíquota ‘ad valorem’, que não o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. No mesmo sentido, mas nos autos do recurso extraordinário nº 630/898/RS, o Ministério Público entendeu que a “partir da edição da EC nº 33/01 houve significativa modificação na sistemática das contribuições de intervenção no domínio econômico, as quais devem se submeter às novas prescrições constitucionais acrescidas ao art. 149 da CF. (...) Assim, o rol de bases econômicas elencado é exaustivo (...) conclui-se que a contribuição ao INCRA, embora tenha sido recepcionada pela CF/88, foi revogada pela EC nº 33/01, por ser sua base econômica incompatível com o novo rol exaustivo de bases imponíveis admitidas no art. 149, §2º, III, da CF”.

**Date Created**

18/09/2019