

Edvaldo Almeida: Sobre o sistema constitucional tributário

Em 26 de junho deste ano, em julgamento do RE 603.624, o voto da ministra relatora deu provimento ao recurso para julgar procedente a ação e, reconhecendo a inexigibilidade das contribuições para o Sebrae, a Apex e a ABDI, desde 12/12/2001, data em que teve início a vigência da EC 33, reputar indevidos os recolhimentos assim efetivados e propõe a seguinte tese (tema 325): *"A adoção da folha de salários como base de cálculo das contribuições destinadas ao Sebrae, à Apex e à ABDI não foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que instituiu, no artigo 149, III, 'a', da CF, rol taxativo de*



O objetivo deste texto é demonstrar a desarmonização, as

contradições subjacentes e as consequências jurídicas e institucionais que, depois de 20 anos da vigência da EC 33, podem incidir com a adoção dessa interpretação e, também, tese de repercussão geral. Caso aprovada, revoluciona-se a interpretação do direito tributário e abala-se como nunca ocorreu antes o Sistema Constitucional Tributário, com implicações devastadoras e a não recepção pela EC 33 de dezenas de tributos, tais como contribuição ao Sebrae/ABDI/Apex, contribuição ao Incra, contribuição previdenciária patronal, contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, Cide-tecnologia, contribuição ao Fundo Aeroviário, contribuição ao Salário-Educação, contribuição ao Sest/Senat, contribuição ao Sesc/Senac, contribuição ao Sesi/Senai, contribuição a SENAR, RAT/SAT, AFRMM, entre outros.

Diz Fernando Facury Scaff em parecer escrito na defesa da constitucionalidade da contribuição ao Sebrae: *"Na verdade, a questão é mais ampla do que a apontada, pois, a se considerar que a EC 33 afastou a base de incidência das contribuições sociais e da Cide sobre a folha de salários, toda a sistemática atualmente existente será considerada inconstitucional, inclusive a das contribuições previdenciárias, como será demonstrado, amparado em jurisprudência assente do STF. (...) Aqui se encontra ponto mencionado acerca do alcance da decisão: não se trata de um debate apenas sobre Cide, mas sobre todas as contribuições sociais e também a sobre a Cide. Logo, toda a compreensão deste julgamento que alcançar as Cides, alcançará também as contribuições sociais, e também, pois a elas subsumidas, as contribuições previdenciárias. (...) Considere-se ainda que, a seguir a linha estabelecida pelo voto da Ministra, e considerando seu verdadeiro alcance, que engloba totalidade das contribuições sociais e as Cides, o STF estará tacitamente revogando o artigo 195, I, CF, que prevê como base de cálculo das contribuições previdenciárias a folha de salários. O alcance do julgamento, caso venha a ser adotado no sentido do voto da Ministra, ocasionará a falência regime contributivo para a previdência social pública brasileira, com repercussões fortíssimas não só nos cofres públicos, mas também na sociedade como todo".* No mesmo sentido, diz o ministro Carlos Britto, em parecer, também, na defesa da constitucionalidade da contribuição ao Sebrae, *"não pode haver fronde em ordem com raízes em desordem (Confúcio)"*, isto é, segundo ele, um caso típico em que a decisão de inconstitucionalidade acarreta o profundo e até paradoxal desequilíbrio no princípio maior da unidade material da Constituição.

Corroborando com essa compreensão, em voto recente, de 4 de setembro, tratando-se da constitucionalidade da criação do SESCOOP, a ministra relatora, na ADI 1924, afirma já anunciando a não recepção da contribuição ao SESCOOP a partir da EC 33: *"Por oportuno, consigno que o exame feito diz respeito à compatibilidade da instituição da contribuição para o SESCOOP, à luz do texto constitucional vigente ao tempo da edição da MP 1.715/1998. Questão constitucional diversa seria se essa contribuição teria sido recepcionada pela redação dada pela Emenda 33/2001 ao artigo 149 da Constituição, ao nele introduzir um §2º com um inciso III que traz um rol de possíveis bases de cálculo para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico".*

Por sua vez, para a impossibilidade da adoção da folha de salários como base de cálculo, a distinta relatora elenca os seguintes fundamentos da interpretação do artigo 149, §2º, III, "a", da CF, a saber: I) o Tema 001 de repercussão geral; II) a lista presente no dispositivo constitucional é taxativa, com a delimitação constitucional das bases de cálculo de todas as contribuições interventivas e sociais gerais; III) sob o ponto de vista teleológico, a interpretação restritiva do artigo 149, §2º, III, "a", da Lei Maior é compatível com o §13 do artigo 195 da CF, inserindo-se na tendência de substituir a tributação da folha de salários por aquela incidente sobre a receita ou o faturamento, contribuindo, assim, para o combate ao desemprego; e IV) a menor importância da intenção do legislador constitucional e, conseqüentemente, da interpretação histórica no caso.

No que diz respeito ao Tema 001 de repercussão geral, entende-se que houve, sim, a recepção após EC 33 da folha de salários como base de cálculo das contribuições sociais. A própria ministra relatora Ellen Gracie afirma: "*Ao dizer que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas 'ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso importação, o valor aduaneiro', o Constituinte Derivado por circunscrever a tais bases a respectiva competência, sem prejuízo do já previsto no artigo 195 da Constituição*". Em outras palavras, a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins Importação não tem como decorrência lógica a imposição da não recepção da folha de salários como base de incidência. Enquanto no PIS-Cofins Importação a base de cálculo do tributo tem por base o valor aduaneiro, norma expressa apenas prevista no inciso III, "a", § 2º, do artigo 149 da CF, no caso da contribuição ao Sebrae deve-se interpretar sistematicamente o texto para compatibilizar com o artigo 195, I, da CF.

Decerto, o legislador constitucional optou pela uniformidade de tratamento das contribuições de natureza social e de intervenção no domínio econômico, de forma que a EC 33 não afastou a possibilidade de incidência de contribuições sobre as folhas de pagamento das empresas, de modo que todas essas contribuições receberam tratamento único e coerente. Interpretação diversa implicaria na transformação do texto constitucional em uma colcha de retalhos onde os novos remendos tornariam o tecido normativo anterior um documento legal desprovido de coesão e coerência. Registra-se que o artigo 195 é mencionado por diversas vezes em outros dispositivos constitucionais, que teriam seu sentido e alcance prejudicados no caso de provimento do presente RE 603.624. Cite-se, por exemplo o artigo 146, I, "d", artigo 114, VIII, artigo 167, XI e 240. Percebe-se, inclusive, que mesmo após a alteração promovida pela EC 33/2001 outras emendas posteriores reafirmaram a vigência do artigo 195, I, tais como as EC 42/2003, 45/2004 e 103/2019, na forma harmonicamente interpretada.

Noutro ponto, discorda-se da interpretação taxativa de bases de cálculo, uma vez que a inovação legislativa da EC 33 trata de regra que estabelece alternativas para algumas contribuições, não se caracterizando como imposição à adoção de uma base de cálculo determinada em toda e qualquer hipótese inculpada naquele dispositivo. O comando normativo indica o verbo "poderão" e não "deverão", cujo conteúdo semântico é exemplificativo e não restritivo. A própria leitura da integralidade do texto constitucional tributário permite a compreensão de que as hipóteses previstas nas alíneas do inciso III do §2º do artigo 149 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.

Dessa forma, em situação similar, basta a leitura coordenada e harmônica do Sistema Constitucional Tributário nos artigos 145, *caput*, 146, parágrafo único, II e IV, 146-A, 148, 149, §1º, 149, §1º-A, 149, §3º, 149-A, 150, §7º, 154, 155, §2º, III, 155, §4º, IV, "b" e "c", 155, §6º, II, 156, §1º, que estabelecem o mesmo vocábulo "poderá" ou "poderão", para saber que se trata de uma faculdade. Decerto, quando o Sistema Constitucional Tributário quis restringir, vedar ou obrigar uma conduta utilizou os vocábulos "não poderão" (artigo 145, §2º), "só poderá" (artigo 150, § 6º), "não poderão" (artigo 155, § 2º, VI) e "nenhum outro imposto poderá" (artigo 155, § 3º). Assim sendo, diante dos inúmeros dispositivos constitucionais exemplificados, fácil perceber o verdadeiro pânico ou caos tributário que acarretaria a interpretação e aplicação das faculdades constitucionais normativas tributárias se transformadas em vedações, restrições ou obrigações desconectadas da realidade institucional e da integração política e social em que o Estado constitucional brasileiro atualmente se encontra.

Diz ainda o ministro Carlos Velloso, em parecer sobre o caso, *"fosse a intenção do constituinte derivado restringir as possibilidades do legislador infraconstitucional quanto às bases de cálculo do tributo, teria se utilizado de termos taxativos"*. Ou na lição apropriada de Facury Scaff, *"pelo ponto de vista hermenêutico histórico ou teleológico, as conclusões do voto não se sustentam, pois o que é uma faculdade ('poderão') não tem como ser transformado em uma vedação, no sentido de 'só podem ser usadas estas bases de cálculo, em detrimento das já existentes'"*. Ainda o professor titular da USP ao discorrer sobre os efeitos funcionalmente injustos da tese taxativa, *"a identificação do interesse público em extinguir estes serviços autônomos e descentralizados é de competência do Poder Executivo e não do Poder Judiciário"*.

Em relação ao §13 do artigo 195 da CF, que autorizava a substituição gradual da contribuição patronal sobre as remunerações pagas a pessoas físicas pela Cofins, houve revogação expressa ainda em 2019 pela EC 103. Além disso, o próprio IPEA [\[1\]](#) já demonstrou através de diversas pesquisas técnicas que a desoneração da folha não gera efeitos positivos na geração de emprego e, mais, no caso estudado, já faz com que as próprias entidades do Sistema S, que são as instituições que mais empregam proporcionalmente no Brasil, pelo seu amplo espectro e fundamento social, também tenham que demitir milhares de empregados.

Sobre o fundamento da pouca importância da *mens legislatoris* no caso concreto, não é uma interpretação razoável e válida, pois, resta evidente que o propósito da EC 33 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 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 são imediatamente subsequentes, guardando intervalo de apenas oito dias entre a primeira e a segunda. Para além disso, rememore-se o teor da justificativa da proposta de emenda e demonstra o claríssimo intento único do legislador brasileiro no sentido da liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e ao gás natural e de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, de forma a garantir a neutralidade tributária.

Destarte, as entidades integrantes do serviço social autônomo como o Sebrae, a ABDI e a Apex possuem, como razão de existir, a execução de ações voltadas a concretizações de direitos sociais que são inalienáveis, em especial os fundados no artigo 6º da Constituição. Portanto, a existência dessas entidades se encontra diretamente vinculada a estes direitos fundamentais sociais. Nesse sentido, também, eventual extinção de entidades do serviço social autônomo implicaria em violação aos direitos sociais previstos no artigo 6º da CF, revelando, por sua vez, evidente retrocesso social, porque os valores defendidos estão diretamente relacionados aos princípios sensíveis da Carta e aos fundamentos da República. É evidente a constatação de que a extinção das entidades do serviço social autônomo trata-se de medida vedada pela CF, porquanto implicaria em retrocesso para toda a sociedade, dada a capilaridade e a finalidade social de seus serviços, com a consequente cessação desses serviços sem grave prejuízo sobre a concretização dos direitos sociais. Torna-se forçoso reconhecer que a proteção às entidades que se prestam à concretização de direitos sociais visa a evitar o constitucionalismo abusivo, o legalismo autocrático, a democracia iliberal e o retrocesso institucional. Por sua vez, a necessária proteção dos direitos sociais impõe a proibição constitucional do retrocesso social, de modo a restringir a atuação estatal que possua como resultante a redução da proteção social concedida aos cidadãos. Isso porque os direitos sociais, uma vez obtidos, transformam-se em garantia institucional e direito subjetivo, com fundamento no princípio da confiança e da segurança dos cidadãos, em respeito à dignidade da pessoa humana. Garantida a imutabilidade dos direitos e das garantias concedidos aos cidadãos e verificado que as entidades do serviço social autônomo são veículos por meio dos quais a parceria entre Estado e iniciativa privada busca concretizar esses direitos, conclui-se pela impossibilidade de tentativas inconstitucionais de redução das suas receitas e, também, da extinção de entidade do serviço social autônomo.

De fato, os serviços sociais autônomos têm já na sua gênese a concreção de aspectos da seguridade social na sua concepção constitucional mais atual de promoção de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde e à assistência social do trabalhador (artigo 194, *caput*) e, assim, de formar e desenvolver políticas de promoção da integração ao mercado de trabalho (artigo 203, III) por meio de desenvolvimento do ensino profissional e geração de empregos. Por via de consequência, também os serviços sociais autônomos têm na sua história a concretização direta de três dos quatro objetivos constitucionais fundamentais da República Federativa do Brasil, buscando-se construir uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, I), o desenvolvimento nacional (artigo 3º, II) e a erradicação da pobreza e da marginalização com a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, III). Por certo, é objeto comum dos serviços sociais autônomos a ampliação da oferta de serviços sociais à população, seja na área da educação, seja na concretização do direito social ao trabalho, seja na atenção à saúde, na assistência social ou em diversos outros aspectos relacionados à cidadania, à dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho e ao pluralismo político (artigo 1º, II, III, IV e V).

Ademais, fere o equilíbrio democrático conferido pela doutrina dos *checks and balances* que o posicionamento de uma Corte Constitucional supere a vontade popular representada pela motivação parlamentar ao aprovar a EC 33 quando o legislador constitucional não poderia prever que de tal alteração poderia decorrer a inviabilidade total das atividades de uma extraordinária entidade trintenária e de imensos serviços sociais prestados como o Sebrae, enfraquecendo o apoio às microempresas e empresas de pequeno porte justamente em um cenário de pandemia da Covid-19, crise social, econômica e humanitária, no qual estes estabelecimentos seriam ainda mais prejudicados por orientação normativa que o Pretório Excelso pretende consagrar, à revelia da vontade consignada pelo poder constituinte derivado e contrariando os demais comandos constitucionais do artigo 170, IX, e artigo 179, que expressam a necessidade de se conferir um tratamento jurídico diferenciado a favorecer as microempresas.

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, por exemplo, 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.

Decerto, não se pode promover uma interpretação do artigo 149, §2º, III, da CF que acabe por esvaziar o artigo 195, I, da Constituição. Além disso, a eventual fixação de tema quanto a não recepção das contribuições não poderá implicar em simples nulidade da norma, afirmando-se aqui a necessidade de modulação de efeitos da decisão, em homenagem à segurança jurídica. Há de se considerar a longa permanência da presunção de legalidade do tributo, a potencial repercussão econômica e a gravíssima lesão à ordem pública que decorreriam da declaração de inconstitucionalidade de alterações promovidas há aproximadamente 20 anos pela EC 33, sendo necessário regular os efeitos das situações práticas estabelecidas, a dificuldade de eventual restituição de valores aos contribuintes beneficiados pela decisão e demais peculiaridades que impactariam diretamente a viabilidade das atividades sociais desempenhadas.

[1] In: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32244>. Acesso em: 13 de setembro de 2020.

Date Created

17/09/2020