

Contribuição ao INCRA e CIDE

Ana Paula Zarichta Tedesco* e Álisson Rafael Fraga da Costa**

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo analisar a natureza jurídica da Contribuição para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), verificar se a hipótese de incidência da contribuição pode prosperar frente à Constituição Federal, tomando como fundamento para sua cobrança o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que classificou a Contribuição ao INCRA como sendo uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Palavras-chave: INCRA. CIDE. Contribuição de Intervenção Econômica. Contribuição ao INCRA.

1 Evolução legislativa da contribuição ao INCRA

A contribuição ao INCRA tem sua origem na Lei 2.613/55, que estabeleceu a obrigatoriedade daquele que exerce as atividades neles enumeradas de contribuir para o Serviço Social Rural – SSR.

Posteriormente, o Serviço Social Rural foi incorporado à Superintendência de Política Agrária – SUPRA, de acordo com a Lei Delegada 11, em 11 de outubro de 1962. Dessa forma, o produto da arrecadação das contribuições previstas na Lei 2.613/55 passou, a partir desse momento, a ser destinado à Superintendência de Política Agrária – SUPRA.

A Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964, extinguiu a Superintendência de Política Agrária – SUPRA, destinando os recursos ao Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário – INDA e ao Serviço Social da Previdência dos Trabalhadores Rurais.

Apenas em 1970, por meio do Decreto-Lei 1.110, de 9 de julho de 1970, é que foi criado o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. Assim, essa nova autarquia passou a ter todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do INDA.

Com o advento da Lei 7.787, de 30 de junho de 1989, foram estabelecidas novas alíquotas devidas pela empresa à Previdência Social. Ocorre que, nesse momento, o referido normativo não contemplou qualquer tipo de percentual que seria devi-

* Especialista em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela UFRGS, Membro da FESDT, Advogada.

** Especializando em Direito Tributário pelo IBET, Advogado.

do pela empresa ao INCRA, ou seja, subentende-se que a contribuição ao INCRA teria sido extinta com o advento da lei em questão.

Em seguida, entrou em vigor a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual estabeleceu a organização da Seguridade Social, bem como o seu plano de custeio. Ao discriminar os percentuais que seriam devidos pela empresa à Seguridade Social, em seu Capítulo IV, especificamente nos art. 20 a 23, também não contemplou qualquer percentual devido a título de contribuição ao INCRA. Isso veio a corroborar com a ideia de que, desde o advento da Lei 7.787/89, a contribuição para o INCRA já não era devida pelas empresas.

2 Posicionamento doutrinário

Primeiramente, devemos esclarecer que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu três tipos de contribuições:

- a) contribuições sociais (art. 149 e 195);
- b) contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149); e
- c) contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

O mencionado artigo 149 da CF/88 submete, desde logo, as contribuições aos princípios da legalidade e anterioridade ao se reportar ao art. 150, incisos I e III da CF/88. O mesmo artigo faz menção também à necessidade de lei complementar para que essas contribuições possam ser instituídas, excluindo-se a contribuição constante no art. 195.

Segundo Heron Arzua e Dirceu Galdino,¹ essas contribuições estariam submetidas também ao princípio da discriminação de rendas, assim aludindo:

Consequência inarredável da natureza jurídica tributária das contribuições é a de se submeterem, ao princípio constitucional da discriminação de rendas, o que as conduz à vedação de terem hipótese de incidência e (ou) base de cálculos de impostos afetados a estados e municípios.

Dessa forma, as contribuições do art. 149 da CF/88 estão sob o comando dos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e da discriminação de rendas.

Essas espécies tributárias são identificadas pelas finalidades a que possam vir a atender e não por fatos geradores colocados pela CF/88, conforme ocorre com os impostos, taxas, etc.

Nesse sentido, novamente Heron Arzua e Dirceu Galdino² assim mencionam:

[...] a conclusão que se tira é a de que nas contribuições indefinidas constitucionalmente cabe à lei dar-lhes os seus contornos fundamentais, com observância (é óbvio) dos cânones constitucionais.

¹ ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. A contribuição ao INCRA e a Constituição de 1988. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, n. 16, p. 9, 1997.

² Idem, ibidem, p. 10.

Ou seja, a União deverá criar essas contribuições como meio de realização de suas atividades nas áreas de finalidade. Assim, não pode a União, de maneira alguma, criar uma contribuição (art. 149 da CF/88) sem que haja uma atuação efetiva na respectiva área.

Nesse condão, podemos afirmar que as contribuições entabuladas no art. 149 não estão sob o comando do art. 167, IV da CF/88, conforme alude Carrazza:³

Muito bem, na medida em que o traço diferenciador destas contribuições repousa exatamente na circunstância de estarem, por injunção constitucional, predeterminadas ao cumprimento de uma finalidade (*v.g.*, o atendimento ao interesse das categorias profissionais a que se destinam), segue-se necessariamente que, em relação a elas, não se aplica a vedação do art. 167, IV, da Constituição Federal.

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos necessariamente serem destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.

Feita essa rápida análise das contribuições constantes no art. 149 da CF/88, partimos para um exame mais específico das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Essas devem ser instrumentos para a promoção de finalidades constitucionalmente prevista. No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, estas devem promover os princípios gerais da atividade econômica, fazendo-o através da intervenção, que consiste numa ingerência da União na atividade privada econômica, prévia e constitucionalmente autorizada, desde que presente uma excepcionalidade superável com a formação de um fundo que, necessariamente, deva reverter em favor daqueles que foram alcançados pela contribuição interventiva.

A União, ao instituir essas contribuições interventivas, apesar de não possuírem materialidade certa, deverá respeitar o princípio da referibilidade, como bem expressa Tácio Lacerda Gama:⁴

Não há indicação de materialidade certa para as contribuições. Disso, porém, não se pode concluir que existe ampla liberdade para a União instituí-las, pois o sistema constitucional estabelece outras orientações que devem ser atendidas. Entre elas está o princípio da referibilidade, que exige conexão entre os sujeitos passivos das contribuições, sua hipótese de incidência, base de cálculo e a intervenção a ser empreendida pela União no domínio econômico. Os sujeitos escolhidos para contribuir, assim como a materialidade, devem guardar pertinência com o grupo ou setor da economia que sofrerá a intervenção.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 498.

⁴ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1159.

Dessa forma, deve-se sempre guardar conexão entre o contribuinte da contribuição interventiva criada e o grupo que será afetado pela intervenção. Importante frisarmos que não pode haver disparidade nesse sentido.

Corroborando com esse mesmo ideal, Carrazza⁵ assim elucidou:

Evidentemente, as “contribuições de intervenção no domínio econômico” só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais “contribuições” dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

Além dessa premissa básica de indicação do sujeito passivo, Carrazza⁶ ainda se refere às hipóteses em que poderá ser instituída tal contribuição:

Assim, a intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais etc.

Com isso, delimitamos as situações em que o Estado poderá atuar no sentido de criar uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, além de respeitarem os princípios aqui já tratados, também devem respeitar a todos os demais, constantes nos art. 170 a 181 da CF/88.

Frente a essa análise introdutória das contribuições estabelecidas pelo art. 149 da CF/88, em especial em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico, passemos a uma análise da contribuição destinada ao INCRA.

3.1 Posicionamento do STJ

O STJ, até meados de 2006, possuía um entendimento sedimentado, conforme fica bem esclarecido na ementa do acórdão do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 726.051, cujo relator era o Ministro Luiz Fux:

Processo Civil. Previdenciário. Agravo Regimental. Contribuição ao Funrural. INCRA. Empresa urbana. Exigibilidade. Orientação firmada pelo STF. Precedentes da 1ª Seção do STJ. Data da extinção das contribuições.

1. Versando o recurso acerca da contribuição destinada ao FUNRURAL e ao adicional pertencente ao INCRA, insta observar o período correspondente à exigibilidade da exação. Isto porque, resta assente na 1ª Seção desta Eg. Corte que:

a) sobre o tema da possibilidade de se exigirem das empresas dedicadas exclusivamente à atividade urbana as contribuições para o FUNRURAL e para o INCRA,

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 504.

⁶ Idem, ibidem, p. 501.

firmou o Supremo Tribunal Federal orientação em sentido afirmativo, em precedentes cujas ementas abaixo se transcrevem:

“Recurso extraordinário. Agravo regimental. 2. Contribuição social para o FUNRURAL. Empresa urbana. Possibilidade. Art. 195 da Constituição Federal. 3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

(RE 211.442 AgR/SP, 2ª Turma, Min. Gilmar Mendes, DJ em 4.10.2002);

“Recurso extraordinário. Contribuição Social para o FUNRURAL.

Cobrança de empresa urbana. Possibilidade. Inexistência de violação ao art. 195, I, da Constituição. Precedentes desta Corte. Agravo regimental desprovido” (RE 238.171 AgR/SP, 1ª Turma, Min. Ellen Gracie, DJ em 26.4.2002);

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. QUESTÃO CONSTITUCIONAL NÃO DECIDIDA. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. I. – Somente a ofensa direta à Constituição autoriza a admissão do recurso extraordinário. No caso, a causa foi decidida com base em normas infraconstitucionais. II. – Não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição social destinada ao FUNRURAL. Precedentes do STF: RE 263.208-SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 10.8.2000 e RE 255.360 (AgRg)-SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 6.10.2000. III. – Agravo não provido” (RE 238.206 AgR/SP, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ em 8.3.2002).

No mesmo sentido, é a orientação expressa nos julgados desta Corte:

RESP 485.870, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 26.05.2003; AGA 490.249/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 06.10.2003. Neste último, anotouse que “a lei, ao instituir a contribuição para o FUNRURAL, não condicionou a vinculação da empresa às atividades rurais [...] as empresas urbanas, mesmo não exercentes de qualquer atividade rural, ficaram sujeitas à contribuição para o FUNRURAL e para o INCRA, em face do princípio da solidarização da seguridade social, adotado pela CF/88” (Precedentes da 1ª Seção: ERESP 134.051/SP, Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 24.03.2004; ERESP 417.063/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.12.2003.)

b) Nada obstante, resta assentada em ambas as Turmas da 1ª Seção a orientação segundo a qual a contribuição de que tratam os arts. 3º do Decreto-Lei 1.146/70 e 15, II, da LC 11/71 foi extinta pelo art. 3º da Lei 7.787/89 (AGA 556.978/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 24.05.2004; EARESP 518.135/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 02.02.2004; RESP 507.784/PR, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 04.08.2003).

c) *Consectariamente, infere-se da legislação retrotranscrita ser correto o entendimento de que a supressão do adicional de 0,2% foi levado a efeito pela Lei 7.787/89. Isto porque “o art. 3º da Lei 7.787/89, [...] extinguiu a contribuição instituída para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural – Prorural, e não apenas a parte destinada ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – Funrural.”* (RESP 173.380/DF, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ em 03.05.1999). Assim, “a análise da legislação específica leva à conclusão de que o adicional de 0,2% sobre a folha de salários, destinado ao INCRA, foi suprimido pela Lei 7.787/89 (RESP 573.703/PR, 1ª Turma, Min. Teori Zavascki, DJ de 24.05.2004).

d) *Impõe-se, por derradeiro, concluir pela inexigibilidade das contribuições para o FUNRURAL e para o INCRA a partir da edição da Lei 7.787/89.*

2. Agravo Regimental desprovido. (Grifos nossos)

Debruçando-nos sobre o mesmo documento, na medida em que profere seu voto, o Relator assim aduz:

Ressalva do posicionamento pessoal do Relator, no sentido de que o adicional devido ao INCRA, incidente sobre a folha de salários das empresas, *foi recepcionado pela Constituição de 1988 na categoria de contribuição de intervenção no domínio econômico*, pois objetiva atender os encargos da União decorrentes das atividades relacionadas à promoção da reforma agrária. *Todavia, essa contribuição não pode ser imposta a sujeito passivo descolado de referibilidade com o setor econômico cuja intervenção é o alvo a ser atingido. Não calha a invocação do princípio da solidariedade social, uma vez que a reforma agrária não está inserida no campo de atuação da seguridade social.* Inexigibilidade das empresas urbanas. (Grifo nosso)

Infere-se da leitura desses dois trechos relatados em acórdão do STJ que havia um entendimento firmado no seguinte sentido:

- a) A contribuição ao INCRA era caracterizada como uma *contribuição social*;
- b) A contribuição ao INCRA havia sido extinta com o advento da Lei 7.787/89, a qual suprimiu a contribuição, que era prevista no art. 15, II da LC nº 11/71, por meio de seu art. 3º, § 1º;
- c) A contribuição ao INCRA não poderia ser considerada como uma contribuição de intervenção no domínio econômico, haja vista que não havia referibilidade entre o contribuinte e os beneficiários da mesma.

A partir desse posicionamento, partimos para uma análise da caracterização da contribuição ao INCRA como uma contribuição social e seus efeitos constitucionais.

Tal contribuição, como seu próprio nome já alude, é destinada ao INCRA, uma autarquia federal criada pelo Decreto-Lei 1.146/70, a qual incidiria sobre a folha de salários das pessoas jurídicas.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi atribuída à União a competência para a concepção de contribuições sociais exigíveis dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, conforme disposto no art. 195, inciso I.

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;

- b) a *receita ou o faturamento*;
- c) o *lucro*; (Grifos nossos)

Já em relação às demais contribuições existentes, o legislador maior fez uma ressalva no art. 240 da CF/88, assim redigido:

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. (Grifo nosso)

Ao se realizar uma leitura atenta do referido artigo, nota-se que se mantiveram as contribuições dos empregadores sobre a folha de salários, desde que destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional.

Logo, podemos fazer uma primeira interpretação de que a contribuição ao INCRA, tomando-se por base o disposto acima, não poderia prosperar, haja vista que, como já mencionamos, o INCRA nada mais é do que uma autarquia federal, em nada se confundindo com uma entidade privada de serviço social ou, muito menos, com uma entidade de formação profissional.

Ora, se o INCRA não se enquadra em nenhuma das duas exceções constantes no art. 240 da Carta Magna, a contribuição a ele destinada não foi recepcionada pela nossa Constituição Federal de 1988.

Ademais, devemos ressaltar que o art. 195 da CF/88 estabeleceu que apenas as contribuições destinadas à seguridade social ou as destinadas a entes sindicais poderiam se utilizar da folha de salários como base de cálculo para sua cobrança, apenas admitindo essa identidade de base de cálculo nas hipóteses expressamente contempladas no texto constitucional, como no caso do PIS (art. 239 da CF/88) e contribuição do salário-educação (art. 212 da CF/88).

Nesse sentido, assim se manifestaram Dirceu Galdino e Heron Arzua:⁷

[...] a Constituição de 1988 ter tornado a folha de salários assento exclusivo das contribuições da seguridade social (art. 195, I) ou das destinadas a entes sindicais (art. 240).

[...]

Por aí já se percebe que outras contribuições sobre a remuneração dos empregados ou não foram recepcionadas pela CF/88 – *como é o caso da contribuição ao INCRA* –, ou são inconstitucionais, como é a hipótese do novo salário-educação. (Grifo nosso)

Nesse ponto, resta claro que a contribuição ao INCRA não se trata de uma contribuição social previdenciária, posto que ela se destina à manutenção do próprio INCRA que, posteriormente, executa uma atividade ligada à reforma agrária, não podendo a mesma ter como base de cálculo a folha de pagamento, por conseguinte.

⁷ ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. Ainda o Funrural e o INCRA. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Revista *Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, 2000, n. 52, p. 64.

Outra questão, que já ficou clara no item sobre a evolução legislativa, bem como na própria manifestação aqui abordada, é a de que a contribuição ao INCRA foi extinta com o advento da Lei 7.787/89, a qual suprimiu tal contribuição, que era prevista no art. 15, II da LC nº 11/71, por meio de seu art. 3º, § 1º,

Cabe ainda ressaltar, por fim, que o próprio STJ já rechaçava qualquer tentativa de se considerar a contribuição em apreço como uma CIDE, haja vista que não havia uma característica primordial a esse tipo de tributo, qual seja a questão da referibilidade entre o contribuinte e o beneficiário da exação.

Assim, não há qualquer possibilidade de tal contribuição prosperar no mundo jurídico como uma contribuição social, pelos fatos e argumentos aqui abordados.

4 Atual posicionamento do STJ

O entendimento acima demonstrado perdurou até o julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 722.808 – PR, que tinha como Relatora a Ministra Eliana Calmon, que em síntese chegou às seguintes conclusões:

- a) *A referibilidade direta não é elemento constitutivo das CIDEs;*
- b) As contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;
- c) As CIDEs afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;
- d) A contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como *contribuição especial de intervenção no domínio econômico*, classificada doutrinariamente como *contribuição especial atípica* (CF/67, CF/69 e CF/88 – art. 149);
- e) O INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;
- f) A contribuição do INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico) constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/88);
- g) A contribuição do INCRA não possui *referibilidade direta* com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;
- h) O produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por

isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social), sendo relevante concluir ainda que:

- i) Esse entendimento (de que a contribuição se enquadra no gênero Seguridade Social) seria incongruente com o princípio da universalidade de cobertura e de atendimento, ao se admitir que essas atividades fossem dirigidas apenas aos trabalhadores rurais assentados com exclusão de todos os demais integrantes da sociedade;
 - ii) Partindo-se da pseudopremissa de que o INCRA integra a “Seguridade Social”, não se compreende por que não lhe é repassada parte do respectivo orçamento para a consecução desses objetivos, em cumprimento ao art. 204 da CF/88;
- i) O único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA e, por conseguinte, entre as suas contribuições de custeio, residiu no fato de que o diploma legislativo que as fixou teve origem normativa comum, mas com finalidades totalmente diversas;
 - j) A contribuição para o INCRA, decididamente, não tem a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/89 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988, à Lei 7.787/89 e à Lei 8.213/91 até os dias atuais (registre-se, com pertinência, que nesse julgamento não mais se pode alterar a premissa relativa à legitimidade da cobrança da exação, porque se limita à possibilidade da compensação).

Da leitura de tais conclusões extraídas do próprio acórdão, concluímos que houve total inversão do que antes era o entendimento consagrado pelo STJ.

A contribuição ao INCRA passou de uma contribuição social para uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não havendo qualquer tipo de respeito a uma coisa chamada “segurança jurídica”.

Apesar do total descaso por parte dos tribunais superiores com a hipossuficiência dos contribuintes frente ao poder do Estado, esqueçamos posicionamentos sedimentados e passemos a analisar a questão frente ao novo direcionamento, utilizando-nos de muita cautela.

A Eminente Ministra Eliana Calmon rechaçou, em seu voto, qualquer tipo de argumentação quanto à necessidade de referibilidade entre os contribuintes da CIDE destinada ao INCRA, utilizando-se de posicionamento que já havia sido firmado pelo STF em julgamento a respeito da contribuição ao SEBRAE, apesar de a doutrina ter um posicionamento maciço no sentido de que esse princípio é basilar para constituição de qualquer tipo de CIDE.

Resumidamente, entendeu-se que não há necessidade de referibilidade direta entre os contribuintes e os beneficiários da contribuição, visto que esta se caracteriza pela finalidade a que se presta e pelas circunstâncias que a legitima.

Apesar de se tratar de uma criação doutrinária, como mencionado no acórdão, a CIDE deverá respeitar uma série de princípios, dentre eles o da referibilidade. Segundo esse princípio, deve haver ligação entre o sujeito passivo e a distinção que será dada à contribuição.

Ora, não há qualquer identidade entre as pessoas jurídicas, contribuintes dessa contribuição e a sua destinação que é a reforma agrária.

Frise-se, no entanto, que o próprio STJ não aceitava a alteração para contribuição de intervenção no domínio econômico, sob a argumentação de que não havia referibilidade entre os contribuintes ao INCRA e os seus beneficiários, os quais seriam as famílias assentadas.

Porém, somando-se a isso, temos que a contribuição ao INCRA, em sendo uma CIDE, deverá respeitar os princípios da atividade econômica, como bem referiu Roque Antonio Carrazza:⁸

Ao criar tais exações, a União, segundo a lição escoreita de Misabel Derzi, deve levar em conta os *princípios gerais da atividade econômica*, arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da CF. São estes princípios que traçam o perfil da intervenção estatal no domínio econômico. Assim, *a intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais etc.*

Para atender estas finalidades a União poderá criar contribuições de intervenção no domínio econômico [...]. (Grifos nossos)

Como bem assentado por Carrazza, esse tipo de contribuição deve ser instituída para ocasiões específicas e limitadas constitucionalmente. Ocorre que a contribuição ao INCRA não atende a esses preceitos, conforme bem identificado nas palavras de Dirceu Galdino e Heron Arzua:⁹

Acrescente-se ainda que faltam pressupostos constitucionais para que a contribuição do INCRA seja rotulada como de intervenção no domínio econômico, porquanto ela não preenche os requisitos do art. 173 da CF/88, que limita a atuação estatal nessa intervenção. É que a reforma agrária não é caso de intervenção de domínio econômico, visto como não se trata de dominação de mercados, eliminação de concorrência e aumento arbitrário dos lucros, mas sim de tentativa de solução de problema social.

Como bem aduzido acima, não há preenchimento dos pré-requisitos para que possamos caracterizar a contribuição ao INCRA como uma CIDE, pois esta apenas busca acabar ou minimizar um problema da sociedade que é crônico.

Ademais, devemos clarear que a contribuição de intervenção no domínio econômico possui um prisma básico para que possa ocorrer, qual seja, o da disputa entre empresas do setor privado, conforme se infere do art. 173, § 4º da CF/88.

O INCRA, como autarquia federal, não é, e nunca será considerado uma empresa do setor privado, muito menos poderá participar de um mercado competitivo,

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 501.

⁹ ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. Ainda o Funrural e o INCRA. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços 2000, n. 52, p. 65.

ou seja, não poderá estabelecer concorrência com as demais pessoas jurídicas, pois não é sua função. Ou seja, possuímos dois argumentos concisos para que possamos desconsiderar a contribuição para o INCRA em relação a esse novo entendimento esboçado pelo STJ.

No entanto, precisamos fazer uma última análise da contribuição ao INCRA do ponto de vista de sua natureza jurídica de CIDE frente a sua base de cálculo.

Faz-se necessário adentrarmos no critério quantitativo estabelecido pela regra matriz de incidência tributária, para que possamos melhor abordar essa questão.

Há necessidade de determinarmos, em conhecimento uniforme, o quanto devido será a título do tributo, possibilitando ao sujeito ativo controlá-lo e cobrá-lo, e ao sujeito passivo corretamente pagá-lo. Nesse sentido, é que devemos nos utilizar do critério quantitativo, como bem leciona Paulo de Barros Carvalho:¹⁰

Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.

O que se está referindo é que o intérprete do direito, ao se atentar aos textos legais, deve, de forma clara e segura, entender o quanto caberá àquele determinado tributo. Ou seja, deve ser clara a base de cálculo e a alíquota que sopesaremos sobre determinada operação.

A partir disso, colocam-se duas oportunidades ao legislador, como continua Paulo de Barros Carvalho:¹¹

Têm-na como opção de técnica legislativa, ensejando-se ao político, no estágio de elaboração da lei fiscal, duas alternativas: mensurar a intensidade da ação-tipo, insere no miolo da hipótese de incidência, ou oferecer a quantia devida, sem quaisquer outros cuidados ancilares. A última escolha, por certo, eximirá o legislador da busca de uma grandeza dimensionadora do fato tributado, porquanto se resume no estabelecer valor constante, seja qual for o tamanho do evento típico.

Quer dizer que o legislador poderá estabelecer alíquotas que serão aplicadas sobre grandezas, determinadas, correspondentes ao tipo ou estabelecer um valor fixo independente de qualquer grandeza, pois constante será.

Isso nos remete a dois esclarecimentos que se fazem necessário, quanto à conceituação de alíquotas *ad valorem* e alíquotas específicas. A primeira se caracteriza por ser um percentual que será aplicado sobre uma base valorativa da operação ou base de cálculo, ambas determinadas pelo legislador. Já a segunda se caracteriza por ser um valor constante, podendo-se adotar unidades de medida referidas pela própria legislação tributária, independente da grandeza da operação.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 328.

¹¹ Id., *ibid.*, p. 328-329.

Dessa forma, para que possamos chegar ao valor de tributo estabelecido para determinado fato tributável, quando se tratar de alíquotas *ad valorem*, será necessário que o legislador nos forneça os dados, como bem lecionou Paulo de Barros Carvalho:¹²

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do debitum tributário. *Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória*, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.

Afere-se desse pequeno trecho transcrito, mas de tamanha importância, que a base de cálculo será, de forma obrigatória, constitucionalmente estabelecida.

Partindo-se desse pressuposto, devemos nos debruçar sobre o que estabelece o art. 149, § 2º, III, assim redigido:

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;*
- b) *específica, tendo por base a unidade de medida adotada.*

O art. 149, § 2º, III da Carta Magna, incluído pela Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001, suprimiu a necessidade que havíamos referido a de estabelecer a base de cálculo para aplicação da alíquota correspondente.

Porém, o artigo em questão limitou a base de cálculo da contribuição de intervenção no domínio econômico ao tipo de alíquota que for instituída pelo legislador.

Se considerarmos a contribuição ao INCRA como uma CIDE, a mesma teria sua alíquota enquadrada como *ad valorem*, ou seja, um percentual a ser aplicado sobre determinada base valorativa ou base de cálculo.

Logo, sendo sua alíquota *ad valorem*, sua base de cálculo só poderia ser aquela determinada pelo art. 149, § 2º, III, “a” da CF/88, quais sejam: faturamento, receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

Ora, a folha de pagamento de uma pessoa jurídica não pode ser confundida com qualquer um dos critérios de base de cálculo listados no artigo em comento,

¹² Id., *ibid.*, p. 329.

pois não se trata de faturamento, receita bruta, valor de operação e, muito menos, de valor aduaneiro.

Esses são de fato os argumentos contrários às considerações feitas pelo STJ.

Considerações finais

Por todos os argumentos trazidos, podemos concluir que a nova orientação esboçada pelo STJ, considerando a contribuição ao INCRA como um CIDE, não pode prosperar pelos seguintes motivos:

- a) Não há referibilidade entre o sujeito passivo da contribuição e o beneficiário da mesma;
- b) Não há o preenchimento de todos os pré-requisitos para que seja considerada uma CIDE;
- c) A base de cálculo por ela utilizada é inconstitucional, por força do que estabelece o art. 149, § 2º, III, “a” da CF/88.

Diante dessas conclusões, entendemos inconstitucional a cobrança da contribuição pelo INCRA.

Referências

ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. A contribuição ao INCRA e a Constituição de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, n. 16, 1997.

_____. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, n. 52, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.